

BBGTAX.

Kancelaria Podatkowa Sp. z o.o.

Mapa drogowa zmian stawek akcyzy 2022–2027

Ocena trzeciego roku obowiązywania (2024 r.)

Wojciech Bronicki



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

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

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

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

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

Przemieszczanie wyrobów akcyzowych pomiędzy tymi podmiotami odbywa się na podstawie dokumentów towarzyszących zapisanych w elektronicznym systemie EMCS (*Excise Movement and Control System*). System ten daje możliwość wystawienia dokumentu, w którym jest informacja o wysyłanym wyrobie, jego odbiorcy i nadawcy. Informacja ta podlega online weryfikacji w systemie informatycznym,

co do zgodności ze złożonym przez wysyłającego zabezpieczeniem, jak również co do uprawnień odbiorcy do odbioru danego wyrobu. Komunikaty z systemu są przekazywane do właściwych organów, zarówno dotyczące wysyłającego, jak i odbierającego, co zapewnia możliwość fizycznej kontroli przemieszczanych wyrobów.

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

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

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

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

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

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

Wojciech Bronicki

SPIIS TREŚCI

1.	WPROWADZENIE	6
2.	GŁÓWNE WNIOSKI	7
3.	STRUKTURA DOCHODÓW	10
4.	MAPA DROGOWA	11
4.1	Mapa drogowa akcyzy 2022–2027	11
5.	PALIWA – WIELKI NIEOBECNY MAPY DROGOWEJ	17
5.1.	Polityka akcyzowa w odniesieniu do paliw	17
5.2.	Nowa dyrektywa energetyczna – wyzwanie dla polityki akcyzowej.	23
6.	NAPOJE ALKOHOLOWE	25
6.1.	Napoje alkoholowe: stawki, podstawa opodatkowania, sprzedaż i dochody budżetowe.	25
6.2.	Wódka, piwo i wino jako wyroby substytucyjne	41
7.	RYNEK WYROBÓW TYTONIOWYCH I ICH ALTERNATYW	46
7.1.	Polityka akcyzowa UE w odniesieniu do wyrobów tytoniowych	46
7.2.	Papierosy: stawki, sprzedaż i dochody budżetowe.	48
7.3.	Substytuty	56
7.3.1.	Tytoń do palenia	58
7.3.2.	Wyroby nowatorskie	60
7.3.3.	E-papierosy	62
7.3.4.	Saszetki z nikotyną	66
7.4.	Mapa akcyzowa dla wyrobów tytoniowych w kontekście zmian dyrektywy	67
8.	SPIS WYKRESÓW	68

1. WPROWADZENIE

Raport jest kolejną już oceną wpływu zmian stawek podatku akcyzowego na rynek wyrobów akcyzowych.

Przedstawiany w tym roku raport został poszerzony o analizę zwolnień na rynku wyrobów akcyzowych i odnosi się do wydarzeń tego roku mających wpływ na rynek wyrobów akcyzowych.

Rok 2024 to czas obowiązywania wszystkich stawek akcyzy zaplanowanych od 2022 r. w ramach mapy drogowej stawek akcyzy, co mogłoby oznaczać stabilizację na rynku. Rok ten był jednak pełen zapowiedzi zmian legislacyjnych dotyczących opodatkowania nowych produktów i przeciągających się prac nad tymi projektami. Zakończył się totalną klęską idei stabilności podatkowej poprzez wprowadzenie zmian w założeniach mapy drogowej stawek akcyzy obowiązujących co prawda od 2025 r., ale kształtujących rynek już w roku 2024.

2. GŁÓWNE WNIOSKI

Trzeci rok funkcjonowania mapy drogowej stawek akcyzy przyniósł zmiany na rynku wyrobów akcyzowych. Zarówno rynek napojów alkoholowych, jak i papierosów zareagował na kolejny rok podwyżek, ale w różny sposób. Zmiany dochodów budżetu państwa z podatku akcyzowego są również zróżnicowane, od niektórych wyrobów zwiększyły się, a od innych wręcz się obniżyły (przykładem jest piwo), mimo podwyżki podatku.

Odnosząc się do przyczyn wzrostu stawek wymienionych w uzasadnieniu do ustawy, dotyczących poprawy zdrowotności przez zmniejszenie ekonomicznej dostępności używek, to z tej perspektywy mapa drogowa – w odróżnieniu od zeszłego roku – przynosi pozytywne efekty jedynie pod kątem zmniejszonego spożycia alkoholu (przede wszystkim z powodu obniżonej sprzedaży piwa). Natomiast oceniając jej funkcjonowanie pod kątem dochodów budżetowych, widać, że nie przynosi ona spodziewanych efektów. Brak jest korelacji pomiędzy chęcią ograniczania spożycia a wzrostem dochodów. W przypadku piwa doprowadziła bowiem do drastycznego spadku sprzedaży, wręcz obniżenia dochodów pomimo 5% podwyżki. W odniesieniu do wyrobów spirytusowych mamy lekki wzrost sprzedaży i wzrost dochodów. Jeśli chodzi o wyroby tytoniowe, to mamy wzrost sprzedaży i wzrost dochodów, podobnie jest na rynku e-papierosów.

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

W przyszłości warto kontynuować i rozszerzać zakres stosowania mapy drogowej do ustalania stawek akcyzy. Należy jednak w większym stopniu brać pod uwagę przewidywaną wielkość inflacji czy wzrost wynagrodzeń oraz ich wpływ na poszczególne rynki wyrobów akcyzowych. Proponowane zmiany w mapie drogowej obowiązujące od 2025 r. w ogóle nie biorą pod uwagę przewidywanej inflacji, tylko tę, która już była i to w dodatku w różny sposób dla różnych rynków. Trudno oprzeć się wrażeniu, że mamy do czynienia z ręcznym sterowaniem rynku w sposób dążący do wyrównywania cen i maksymalizacji zysków budżetowych.

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

Stanowisko wyrażone w zeszłym roku dotyczące oceny rynku paliw jest dalej aktualne, szczególnie w zakresie przewidywanych podwyżek stawek minimalnych i dodatkowo konieczności ich corocznej indeksacji o określony wskaźnik. Brak określenia stawek podatku akcyzowego na wyroby energetyczne i energię elektryczną na najbliższe lata wydaje się być rozwiązaniem niewłaściwym. Warto rozpocząć dyskusję na temat waloryzacji stawek akcyzy na paliwa, a zaproponowanie ścieżki zmian byłoby dobrym punktem wyjścia. Uwzględnienie paliw w mapie drogowej z jednej strony pokazywałaby sposób dojścia do przewidywanych poziomów

akcyzy, a z drugiej strony pozwoliłoby na stopniowe dostosowanie się przemysłu i konsumentów do nowych poziomów obciążeń. W przypadku braku zmian stawek możemy zostać zaskoczeni sytuacją, w której pewne stawki na paliwa będą podnoszone skokowo tak, by zapewnić ich dostosowanie do zapisów dyrektywy energetycznej.

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

Spadek dochodów z podatku akcyzowego od piwa w 2024 r. to efekt spadku konsumpcji z powodu wzrostu cen wynikającego ze wzrostu stawek i kosztów. Oznacza to realizację zakładanych celów, jakie przyświecały wprowadzeniu mapy akcyzowej, tzn. ograniczanie dostępności cenowej napojów alkoholowych i zmniejszenie ich sprzedaży, ale tylko w przypadku piwa. Spowodowało to również niezrealizowanie zakładanych w ustawie budżetowej dochodów z podatku akcyzowego od tego wyrobu. Nie udało się zatem osiągnąć równowagi pomiędzy ograniczeniem ilości sprzedaży wyrobów spirytusowych a dochodami z podatku akcyzowego od tych wyrobów. Wzrost dochodów w 2024 r. idzie bowiem w parze ze wzrostem sprzedaży.

Oceniając rynek wyrobów tytoniowych w kontekście zakładanych celów, trzeba stwierdzić, że podwyżka stawki kwotowej w 2024 r. oraz wprowadzenie wcześniej minimum na poziomie 105% zaczynają przynosić zakładane efekty, ale tylko w zakresie zmniejszenia ilości tanich papierosów (poniżej średniej ważonej ceny z zeszłego roku).

W przypadku papierosów mapa drogowa dotycząca stawek pozytywnie wpłynęła na zwiększenie się dochodów z podatku akcyzowego. Jej wprowadzenie w pełnej skali – to znaczy zarówno mechanizmu minimum podatkowego na poziomie 105%, jak i wzrostu stawki kwotowej – zaczyna wpływać na strukturę rynku, powodując, że tylko 15% papierosów jest sprzedawanych poniżej średniej ważonej z zeszłego roku, a nie 50% jak w roku poprzednim. Wzrost obciążenia podatkowego i cen nie spowodował jednak spadku sprzedaży na rynku papierosów w 2024 r., ale mamy wręcz do czynienia z blisko 5-procentowym wzrostem sprzedaży (porównując do roku 2023).

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

Cel fiskalny w przypadku rynku papierosów zrealizowano dzięki wzrostowi sprzedaży i stawki podatku akcyzowego. Ale nie mamy tu do czynienia, tak jak w zeszłym roku z balansem wielkości wzrostu stawek zachowującym cele zdrowotne i cele fiskalne. Należy zauważyć, że w dalszym ciągu mamy ograniczenie szarej strefy, która pozostała na poziomie z 2023 r., ale wobec zapowie-

dzi podwyżek wzrosła w 4 kwartale do ponad 6,7% wobec ok. 4,8% w 2023 r.¹

Analizując dane dotyczące sprzedaży e-papierosów, nie można nie zauważyć blisko 100-procentowego wzrostu sprzedaży tych wyrobów 2023 r. i ich dalszego wzrostu w roku 2024.

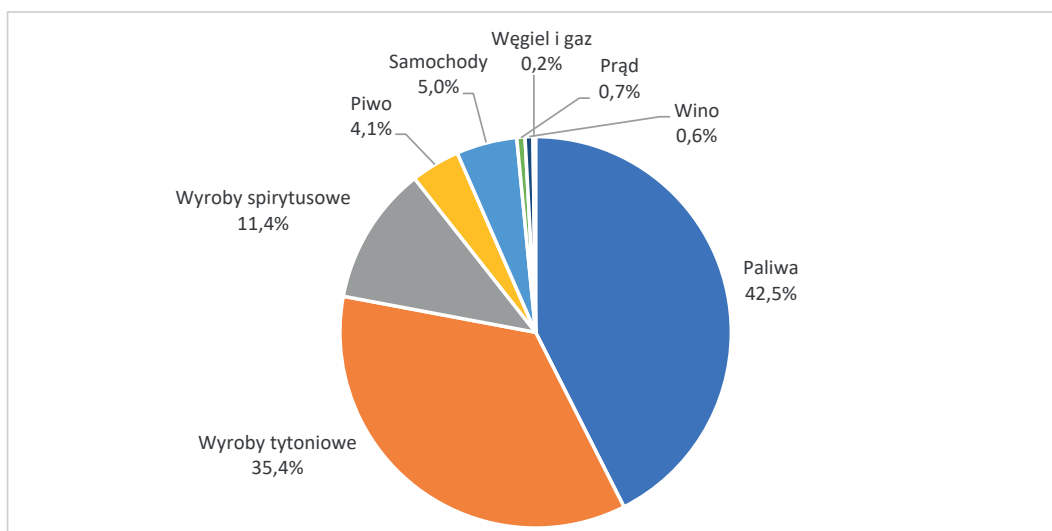
Mapa drogowa stawek akcyzy nie zakładała wzrostu obciążenia e-papierosów w kolejnych latach, pozostawiając te wyroby na bardzo niskim poziomie obciążenia podatkiem akcyzowym. Zdecydowany wzrost ekonomicznej dostępności tych wyrobów oraz pewna moda na ich spożywanie – szczególnie wśród młodzieży, dla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

W tym kontekście pozytywnie należy ocenić podjęcie działań włączających do mapy drogowej stawek akcyzy podwyższone stawki na e-papierosy od 2025 r.

¹ Raporty firmy Almares, za: J. Fundowicz, K. Łapiński, B. Wyżnikiewicz, Szara strefa 2023, Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, Warszawa 2024.

3. STRUKTURA DOCHODÓW

Wykres 1. Struktura dochodów akcyzowych budżetu państwa w 2024 r.



Źródło: Oracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Podobnie jak w latach minionych największe znaczenie dla dochodów budżetowych z podatku akcyzowego ma opodatkowanie paliw, których udział w 2024 r. przyniósł ponad 42,5% wpływów z tego podatku i jest to spadek udziału na rzecz wyrobów tytoniowych.

Opodatkowanie wyrobów tytoniowych to już ponad 35,4% dochodów, a wyrobów spirytusowych to blisko 11,4%. Na piwo przypada ponad 4,1%, co stanowi spadek w stosunku do ubiegłego roku o 0,2%, na samochody ok. 5%, a ok. 1,5% to dochody z opodatkowania akcyzą prądu, gazu, węgla i wina. W stosunku do pierwszego roku działania mapy akcyzowej stawek akcyzy widzimy wzrost udziału w dochodach paliw i wyrobów tytoniowych wobec spadku udziału w dochodach wyrobów spirytusowych i piwa.

Podatek akcyzowy to świetne narzędzie do prowadzenia zarówno polityki fiskalnej, jak i pozafiskalnej, w tym zdrowotnej i ekologicznej. Zauważalnym jest, że decydenci zaczęli to dostrzegać, ale szkoda, że tylko w odniesieniu do wyrobów nikotynowych, zapominając o paliwach kopalnych.

4. MAPA DROGOWA

4.1 Mapa drogowa akcyzy 2022–2027

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

Warto przypomnieć, że ustawa ta wprowadziła:

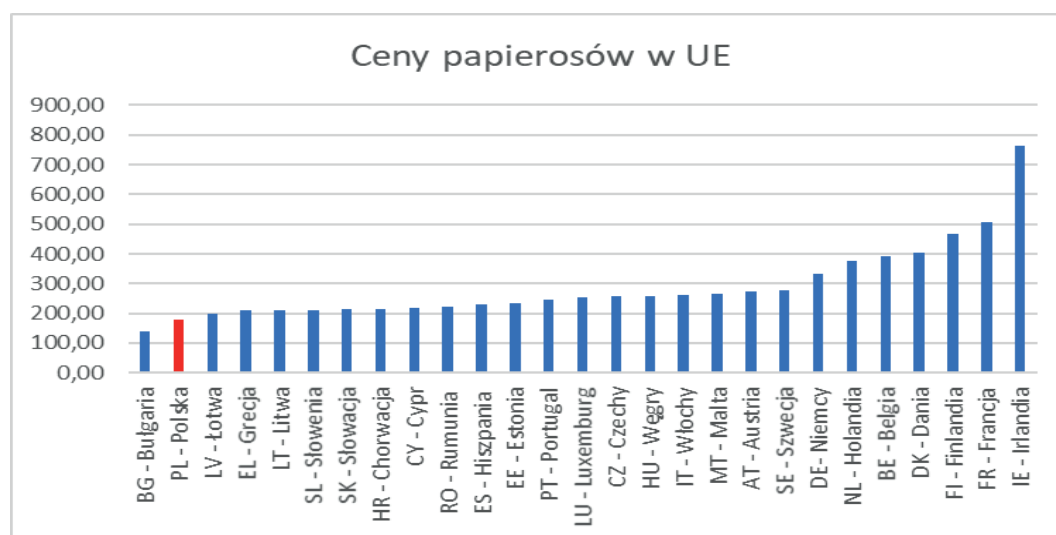
1. od 1 stycznia 2022 r.:
 - a. podwyższenie stawek akcyzy na alkohol etylowy, piwo, wino, napoje fermentowane i wyroby pośrednie o 10% (podwyżka nie obejmuje cydru i perry o zawartości alkoholu do 5% objętości),
 - b. podwyższenie minimalnej stawki akcyzy na papierosy z obecnych 100% do 105% całkowitej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

Wprowadzenie indeksacji wyrażonej kwotowo zbiegło się ze znacznym wzrostem inflacji w latach 2022 i 2023, co zaburzyło pierwotne założenia ustawodawcy dotyczące zachowania rynku w odniesieniu do konkretnych podwyżek cen, na

które oprócz podwyżki akcyzy nałożyła się kwestia znacznego wzrostu kosztów wynikająca właśnie ze zjawisk inflacyjnych. Doprowadziło to do zwielokrotnienia w niektórych przypadkach wzrostu kosztów w przełożeniu na jednostkę produktu i było głównym uzasadnieniem wprowadzenia w 2024 r. zmian we wcześniej proponowanym harmonogramie podnoszenia tych stawek, czyli w mapie drogowej stawek akcyzy na lata 2022 – 2027.

Jak czytamy w uzasadnieniu *Ustawy z dnia 18 października 2024 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym*, ceny papierosów w Polsce – według danych Komisji Europejskiej – należą do jednych z najniższych w Unii Europejskiej. Ilustruje to wykres 2.

Wykres 2. Średnie ceny papierosów w krajach Unii Europejskiej w euro/1000 sztuk w 2023 r.



Źródło: Uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 18 października 2024 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym

Jak się wydaje, to właśnie jedno z najniższych cen papierosów w Europie były przyczyną wzrostu stawek akcyzy na całą kategorię wyrobów tytoniowych i nikotynowych oraz zmian w mapie drogowej stawek akcyzy zaproponowanych w 2024 r.

Nowe przepisy zmieniają stawki obowiązujące w latach 2025–2027 na wyroby tytoniowe, susz tytoniowy, wyroby nowatorskie, przy czym w celu umożliwienia przedsiębiorcom odpowiedniego przygotowania do zmian zaproponowano, aby stawki z 2024 r. obowiązywały jeszcze do 28 lutego 2025 r., a stawki w nowej wysokości w okresie od 1 marca 2025 r. do 31 grudnia 2025 r. Przepis zakłada podwyższenie:

- części kwotowej stawki akcyzy na papierosy:
w 2025 r. z 303,60 zł do kwoty 345,00 zł/1000 szt.
w 2026 r. z 333,96 zł do kwoty 414,00 zł/1000 szt.
od 2027 r. z 367,36 do kwoty 476,10 zł/1000 szt.

- części kwotowej stawki akcyzy na tytoń do palenia:
w 2025 r. z 207,36 zł do kwoty 260,14 zł/kg
w 2026 r. z 228,10 zł do kwoty 338,18 zł/kg
od 2027 r. – 412,58 zł/kg
- stawki akcyzy na cygara i cygaretki:
w 2025 r. z 576,00 zł do kwoty 655,00 zł/kg
w 2026 r. z 634,00 zł do kwoty 786,00 zł/kg
od 2027 r. – 903,90 zł/kg
- części kwotowej stawki akcyzy na wyroby nowatorskie:
w 2025 r. z 414,71 do kwoty 565,52 zł/kg
w 2026 r. z 456,18 do kwoty 678,62 zł/kg
od 2027 r. – 780,41 zł/kg.

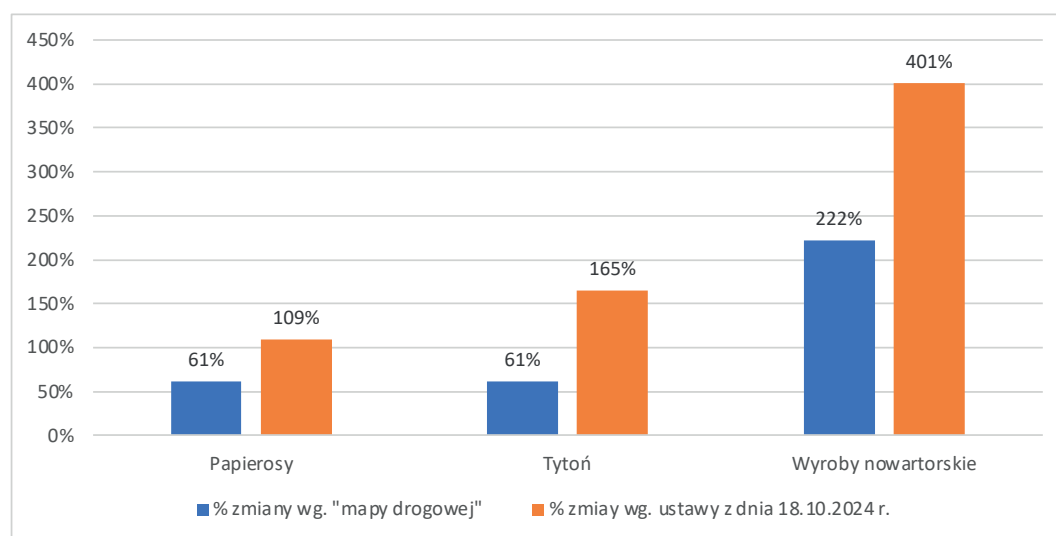
Określono również stawki na płyn do papierosów elektronicznych:

w 2025 r. – 0,96 zł/ml

w 2026 r. – 1,44 zł/ml

od 2027 r. – 1,80 zł/ml.

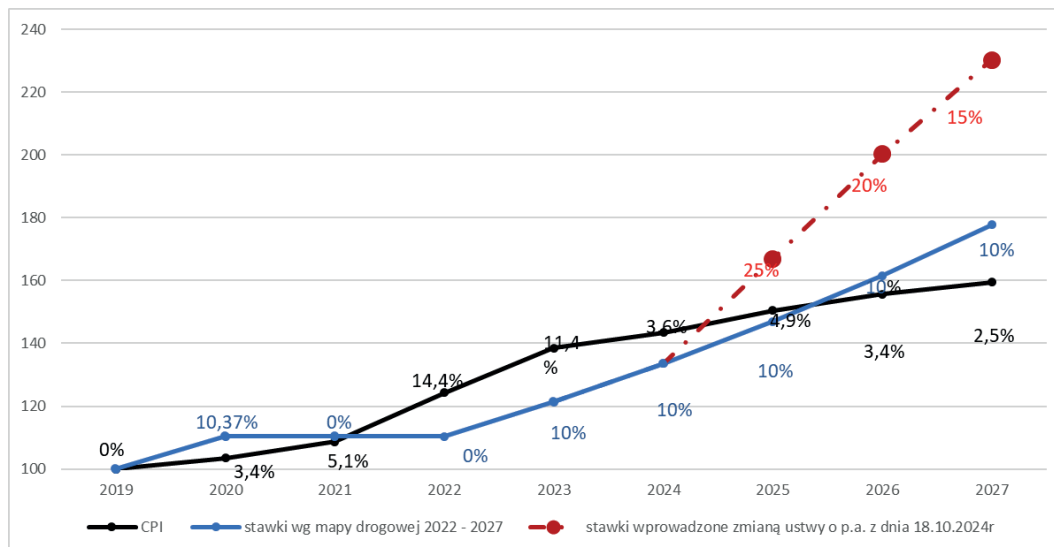
Wykres 3. Procentowy wzrost stawki kwotowej akcyzy w latach 2022 – 2027 według mapy drogowej i ustawy z dnia 18.10.2024 r.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Wykres 3 obrazuje różnice w wielkości podwyżek dla różnych grup wyrobów tytoniowych, pomimo iż inflacja – podawana za główną przyczynę wzrostu stawek przewidzianych wcześniej w mapie drogowej – była równa dla wszystkich. W tym kontekście niezrozumiałe są różnice we wzroście obciążeń dla papierosów na poziomie przekraczającym 100%, a wyrobów nowatorskich na poziomie 400%. Można to wytłumaczyć jedynie chęcią zwiększenia dochodów budżetowych albo regulacją rynku w kierunku zachęcania do używania papierosów tradycyjnych zamiast wyrobów nowatorskich czy tytoniu do palenia.

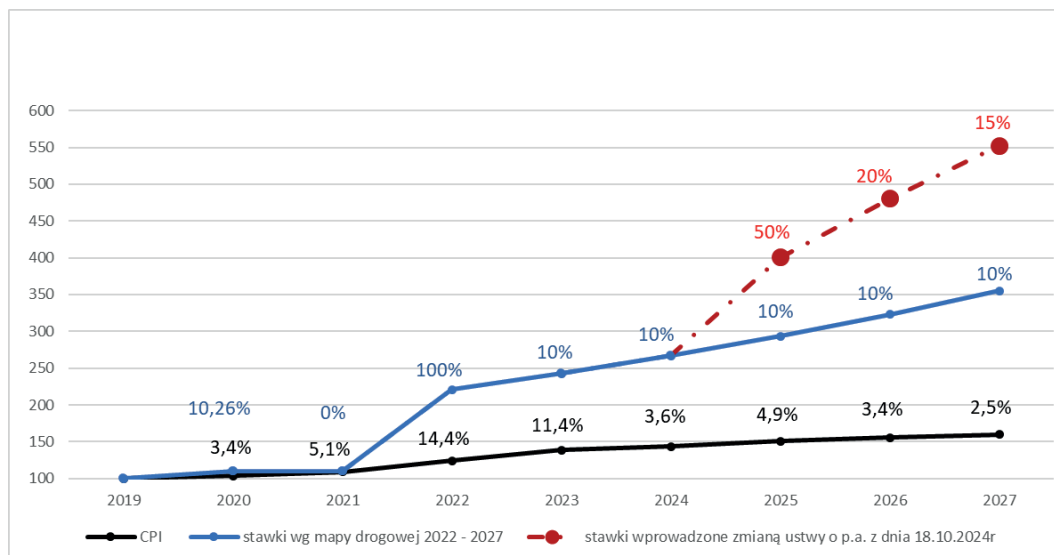
Wykres 4. Indeksy stawek akcyzy na papierosy oraz wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych (CPI), 2019 = 100



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Wykres 4 pokazuje, że również zaplanowana w 2021 r. mapa drogowa stawek akcyzy doprowadziłaby w 2026 r. do przekroczenia inflacji i nie byłaby potrzebna *Ustawa z dnia 18 października 2024 r.* Widać też, że podwyżki na papierosy raz były wyższe od inflacji, a raz niższe wobec jej gwałtownego wzrostu w latach 2022–2023 i jest to zjawisko naturalne w przypadku stawek kwotowych.

Wykres 5. Indeksy stawek akcyzy na wyroby nowatorskie oraz wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych (CPI), 2019 = 100



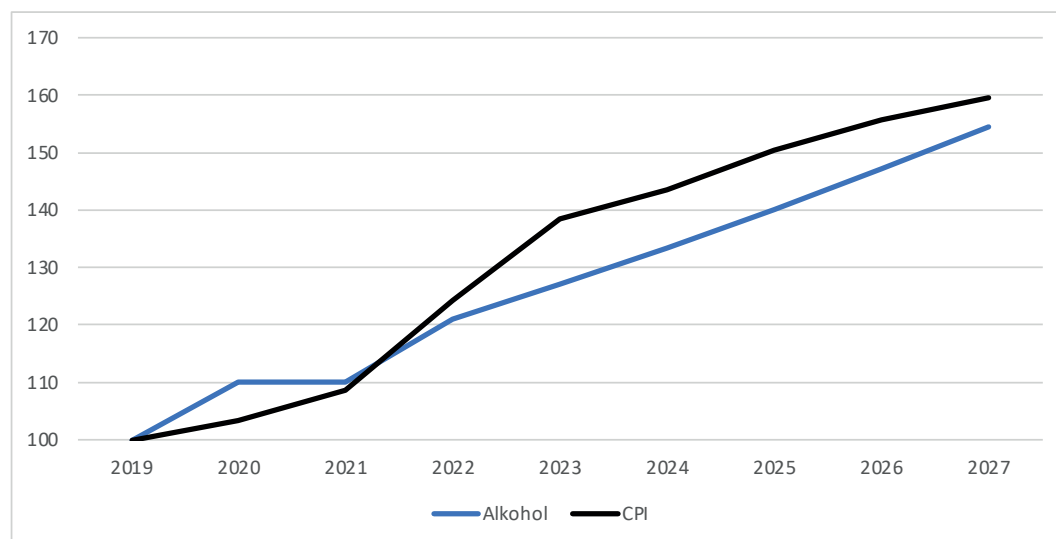
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Wykres 5 – obrazujący, jakie miały być wzrosty na wyroby nowatorskie i jak zostały one zmienione – jasno wskazuje, że w tym zakresie już wcześniej zaplanowa-

ne podwyżki zdecydowanie przekraczały inflację i to nawet w jej apogeum w roku 2022.

Opisywane powyżej zmiany nie miały bezpośredniego oddziaływania na rynek w 2024 r., jednak rynek przygotowywał się już w 2024 r. na zmiany, które wejdą w życie w 2025 r.

Wykres 6. Indeksy stawki akcyzy na alkohol oraz wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych (CPI), 2019 = 100



Źródło: CPI projekcja NBP (marzec 2025)

W raporcie z zeszłego roku rozważaliśmy, czy w wyniku zdecydowanego wzrostu inflacji realne opodatkowanie wyrobów akcyzowych w ciągu najbliższych lat spadnie, przez co nie zmniejszy się konsumpcja papierosów i alkoholu, a taki spadek był celem wprowadzanych zmian. Rząd może tolerować tę sytuację i dokonać zmian stawek dopiero w 2027 r. albo znowelizować mapę drogową w tej części, w której przynosi ona negatywne skutki. Obydwa te rozwiązania mają swoje wady. Na przyszłość warto rozważyć powiązanie wzrostu stawek z określonymi parametrami ekonomicznymi, np. z inflacją.

Dzisiaj wiemy, że rząd zdecydował się na zmiany w podatku akcyzowym od papierosów i innych wyrobów tytoniowych i nikotynowych w tych przypadkach, gdy konsumpcja rośnie, pozostawiając bez zmian rynek napojów alkoholowych i paliw. Działanie takie znajduje uzasadnienie w odniesieniu do alkoholu, gdzie spożycie spada, ale dalszy brak podwyżek paliw nie znajduje uzasadnienia w kontekście inflacji.

Teoretycznie prawdziwe stwierdzenia zostały zweryfikowane przez relacje gospodarcze, ponieważ w przypadku napojów alkoholowych (szczególnie piwa) odnotowaliśmy na rynku zdecydowany spadek sprzedaży, mimo iż podwyżka akcyzy była niższa niż inflacja, co teoretycznie powodowało realne zmniejszenie obciążeń podatkiem akcyzowym i teoretycznie wzrost dostępności ekonomicznej. Przykład ten pokazuje, że czynniki zewnętrzne oddziałujące na rynek mają nie mniejsze znaczenie niż obciążenia podatkowe.

Nic się natomiast nie zmieniło w ocenie funkcjonowania mapy drogowej stawek akcyzy po trzech latach pod względem jej zalet, którymi była do 2024 r. przewidywalność i stabilność. Nie zmienił się również postulat, że mapa powinna zabezpieczać interesy obu stron – branży pozwalać na długoterminowe planowanie, a państwu umożliwiać realizację założonych celów fiskalnych i społecznych. Z punktu widzenia polityki gospodarczej mapa drogowa zmian stawek akcyzy wprowadzała pewien automatyzm, który uniezależnia rząd od ponoszenia istotnych kosztów politycznych tych podwyżek.

Po trzech latach funkcjonowania mapy, wobec jej dużej korekty, zmienia się ocena, że określenie stawek w mapie drogowej na tak długi (pięcioletni) okres może przetrwać próbę czasu. Co do zasady należy uznać jej działanie przez 3 lata (zamiast 5 lat) jako pozytywne, choć obecnie nawet 3-letnia mapa byłaby obciążona niepewnością co do dotrzymania zobowiązań ze strony państwa. Trzeba jednak dążyć do tego, aby przewidywalność w stosowaniu obciążeń fiskalnych stała się normą.

Niezmienne jest to, że oceny funkcjonowania mapy drogowej można dokonać z perspektywy zakładanych celów, a także z punktu widzenia przemysłu oraz wpływów akcyzowych do budżetu państwa.

Nie zmieniło się ponadto znaczenie mapy drogowej w kontekście negocjacji nad tytoniową dyrektywą akcyzową oraz to, że stanowi doskonałą kartę przetargową w trakcie zbliżających się negocjacji z Komisją Europejską oraz innymi państwami członkowskimi UE w zakresie zmian do dyrektywy 2011/64/UE, chociaż na zmienionym (niekorzystnym w tym zakresie) poziomie. Polska mapa mogła być wzorem tego, jak poprzez racjonalną, planowaną politykę akcyzową pogodzić interesy i potrzeby państwa z interesami biznesu. Tak się jednak nie stało i to nie z powodu podwyższenia stawek akcyzy, tylko dlatego, że zrobiono to w sposób wpływający na konkurencyjność na rynku (różny dla poszczególnych kategorii – najwięcej dla wyrobów nowatorskich, najmniej dla papierosów tradycyjnych).

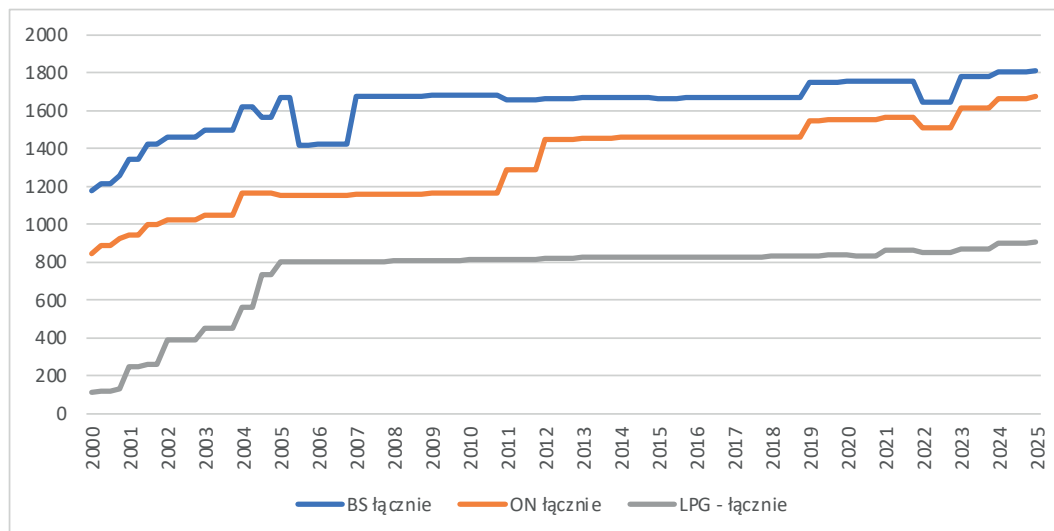
5. PALIWA – WIELKI NIEOBECNY MAPY DROGOWEJ

5.1. Polityka akcyzowa w odniesieniu do paliw

Trzeci rok funkcjonowania mapy drogowej nie przyniósł zmiany w polityce akcyzowej w odniesieniu do paliw. Polityka akcyzowa dotycząca paliw była od wielu lat i wciąż jest pasywna – stawki utrzymywano generalnie na tym samym poziomie, a wzrost łącznych obciążeń wynikał ze zmian opłaty paliwowej oraz z wprowadzenia opłaty emisyjnej w 2019 r. (wykres 7). Biorąc pod uwagę wysokie koszty społeczne transportu samochodowego, trudno znaleźć w tym przypadku racjonalne wytłumaczenie bierności polityki podatkowej. Jednak niezależnie od poglądów zmieniających się rządów polityka akcyzowa w tym zakresie jest bardzo wyważona z uwagi na fakt, iż paliwa są newralgiczne dla gospodarki i mają znaczny wpływ na poziom inflacji, a ceny paliw zależą od cen ropy naftowej na rynkach światowych i silnie fluktuują.

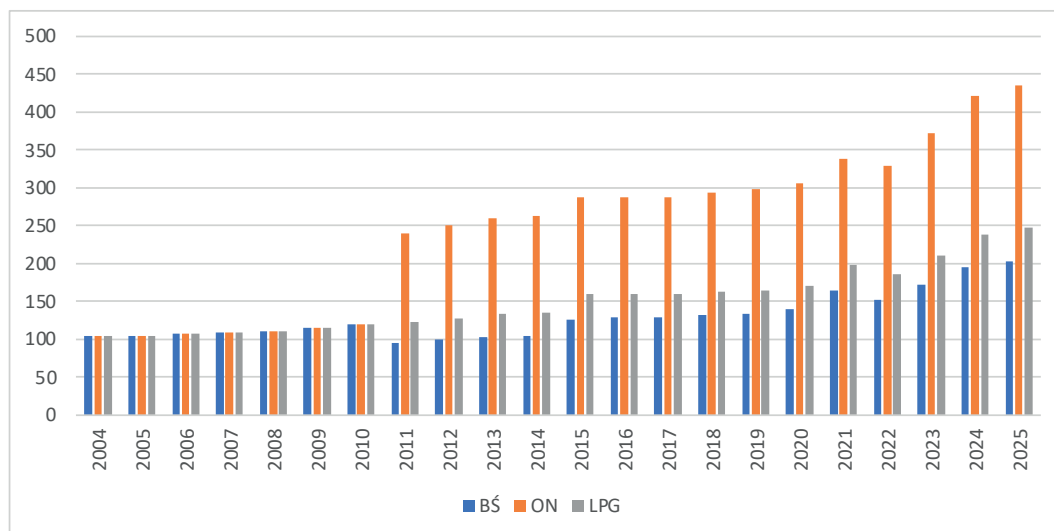
Corocznej waloryzacji podlega jedynie opłata paliwowa (wykres 9), którą można traktować jako część podatku akcyzowego. Zgodnie z art. 37 *Ustawy z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym* stawki opłaty paliwowej ulegają podwyższeniu na następny rok w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszych trzech kwartałów roku, w którym stawki ulegają zmianie, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego. Wskaźnik ten ustala się na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego ogłoszonego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, w terminie 15 dni po upływie trzeciego kwartału każdego roku.

Wykres 7. Łączna wielkość akcyzy i opłat (w zł na 1000 l dla benzyn silnikowych BS i oleju napędowego ON oraz na 1000 kg dla LPG)



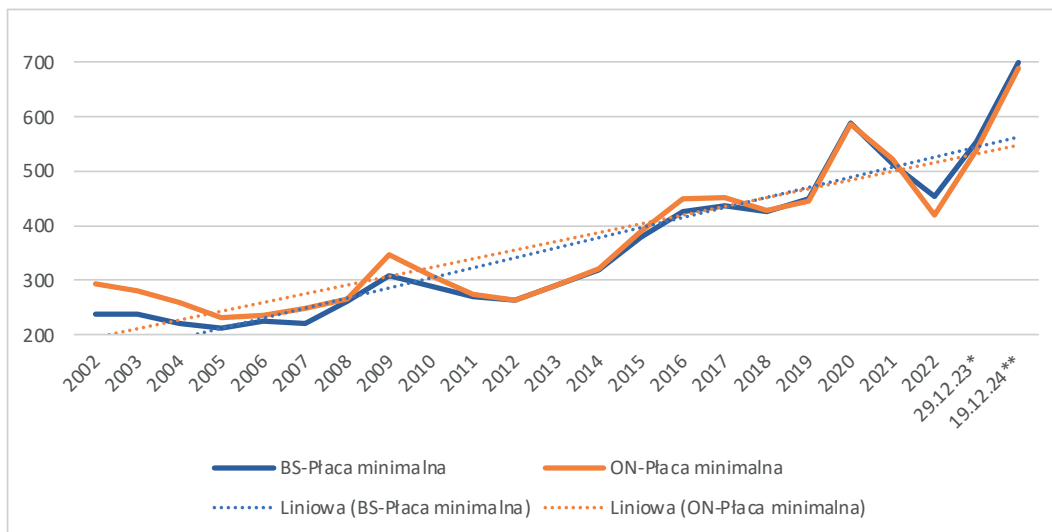
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Wykres 8. Stawki opłaty drogowej (w zł na 1000 l dla benzyn silnikowych BS i oleju napędowego ON oraz 1000 kg dla LPG)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

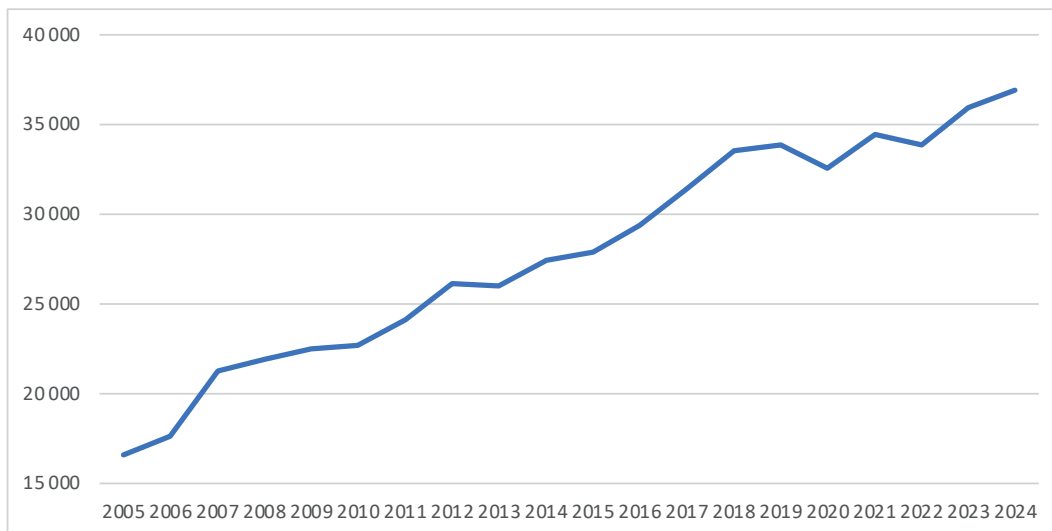
Wykres 9. Ekonomiczna dostępność paliw (w litrach za miesięczną płacę minimalną)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS

Ekonomiczna dostępność paliw w 2024 r. zdecydowanie wzrosła wobec wzrostu minimalnego wynagrodzenia i względnej stabilizacji cen. Za minimalną płacę mogliśmy na koniec roku kupić ok. 688 l paliwa (ON), a na koniec 2023 r. było to 540 l.

Wykres 10. Dochody akcyzowe z paliw silnikowych (w mln zł)

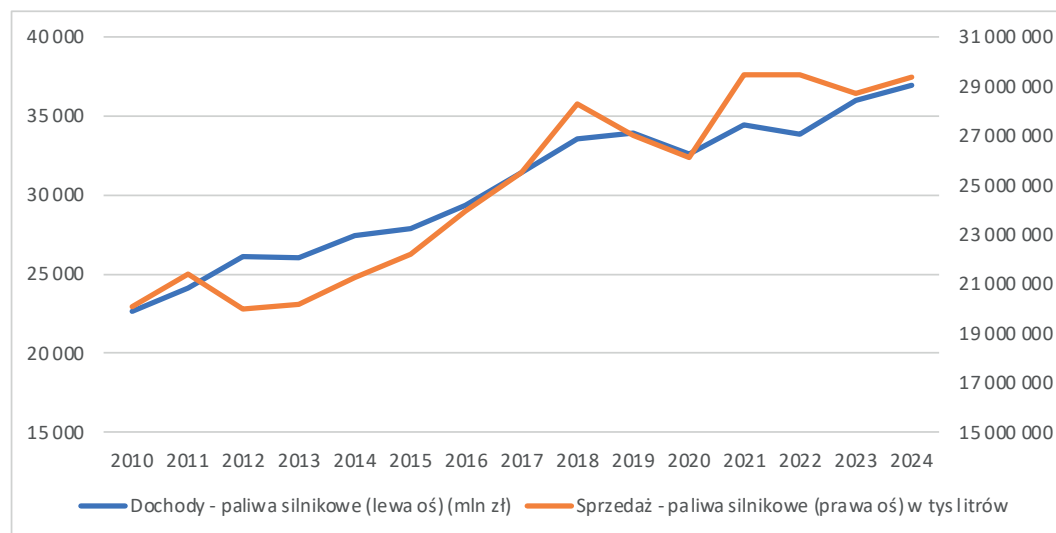


Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Dochody z akcyzy od paliw – pomimo braku podwyżek stawek – mają trend wzrostowy, a w 2024 r. przekroczyły kolejną graniczną kwotę 36,9 mld zł, której do tej pory nigdy nie zanotowano. Należy to tłumaczyć rozwojem tego rynku wynikającym ze wzrastającej dostępności paliw w społeczeństwie i rozwojem gospodarczym.

Mapa drogowa określająca na najbliższe lata nowe stawki akcyzy dla paliw byłaby przygotowaniem do tego, co kiedyś będzie musiało zaistnieć z powodu prac nad nową dyrektywą energetyczną, czyli do konieczności podwyższenia stawek, ponieważ obecnie obowiązujące są na poziomie minimum obowiązującym w obecnej dyrektywie. Obserwując politykę cenową krajowego koncernu paliwowego i jego gigantyczne zyski, można pokusić się o stwierdzenie, że bardziej aktywna polityka akcyzowa państwa w zakresie opodatkowania paliw niekoniecznie musiałaby istotnie przełożyć się na ceny, zaś z pewnością oznaczałaby wyższe dochody z tytułu akcyzy od paliw. Przykładem mogą być wszelkiego rodzaju obniżki cen paliw w wyniku promocji z różnych okazji. Pamięamy również obniżkę w 2023 r., kiedy ceny paliw na stacjach spadły nawet o 1 zł za litr, pomimo rosnących kosztów i dużej inflacji. Pokazuje to, jaki potencjał finansowy drzemie na tym rynku. Wzrost stawki o inflację na poziomie 6% przyniósłby dochody na poziomie 2,2 mld zł rocznie, a wzrost stawki na poziomie 10 gr za litr przyniósłby dochody na poziomie 3 mld zł rocznie, więc gdyby określić taki poziom wzrostu w okresie 5 lat, byłaby to kwota na poziomie 15 mld zł w ciągu 5 lat, a podwyżki 10 gr na litrze nie muszą – jak pokazuje praktyka – powodować wzrostu cen.

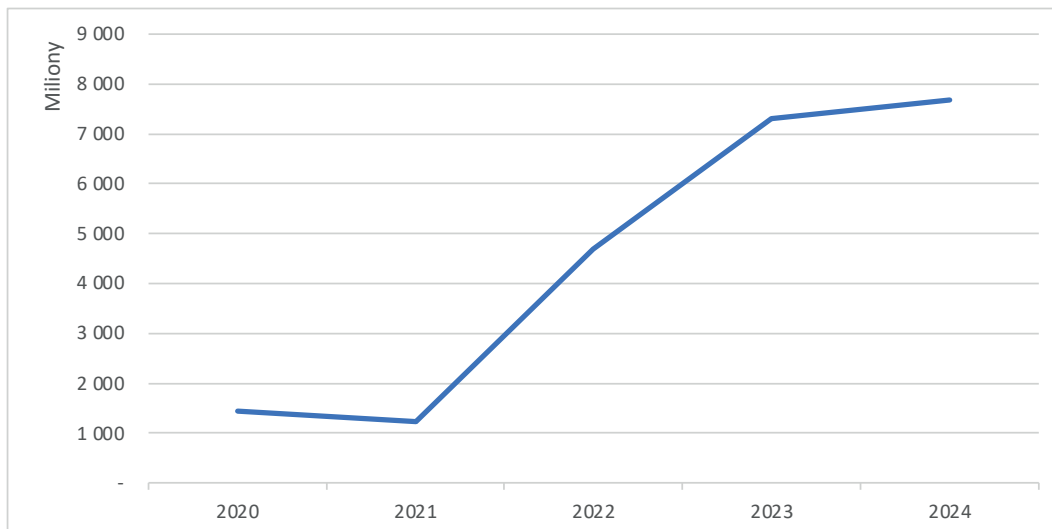
Wykres 11. Dochody akcyzowe (w mln zł) i sprzedaż (w tys. l) paliw silnikowych



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Paliwa silnikowe do szeroka gama wyrobów używanych do różnych celów i korzystająca również ze zwolnień w podatku akcyzowym. Patrząc na poniższe wykresy, można zauważyć, że wielkość tych zwolnień zależy od sytuacji gospodarczej kraju.

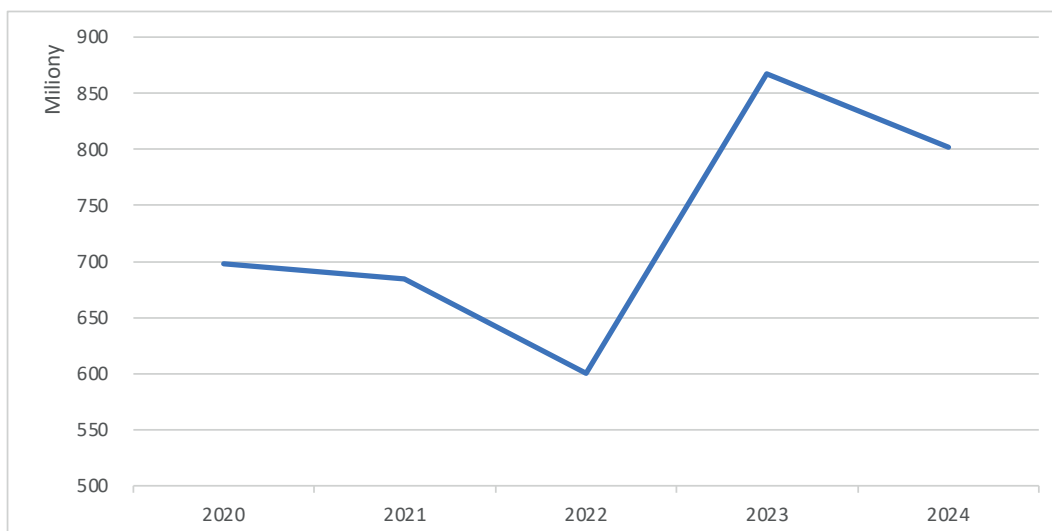
Wykres 12. Zwolnienie używanych do statków powietrznych benzyn lotniczych o kodzie CN 2710 11 31, paliwa typu benzyny do silników odrzutowych o kodzie CN 2710 11 70 oraz paliwa do silników odrzutowych o kodzie CN 2710 19 21 lub olejów smarowych do silników lotniczych



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Można by się zastanawiać nad gwałtownym wzrostem zwolnienia dla paliw lotniczych (ponad 500%) od 2020 r., ale trzeba pamiętać o gwałtownym rozwoju tego rynku po okresie pandemii.

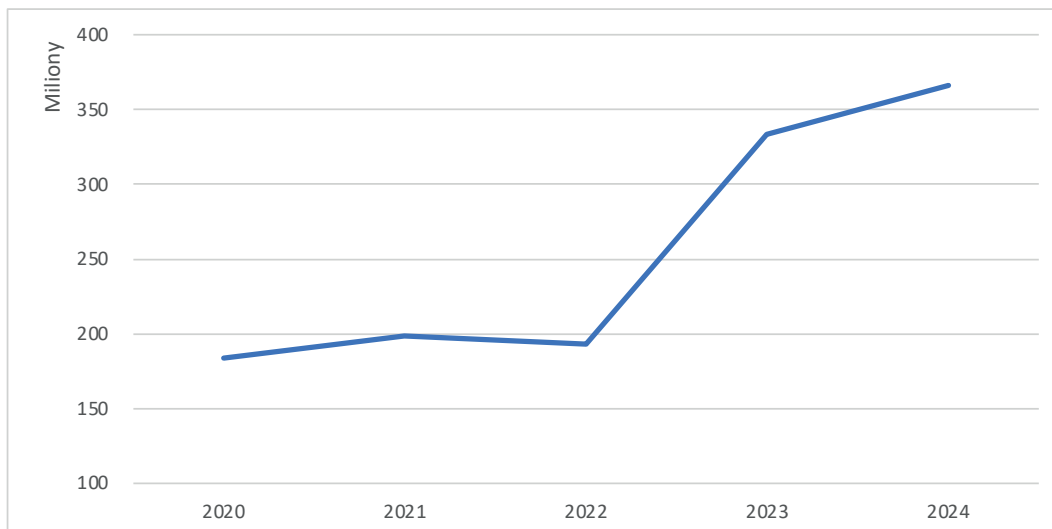
Wykres 13. Zwolnienie używanych do celów żeglugi (włączając rejsy rybackie) wyrobów energetycznych (w mln zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Zwolnienia dla oleju żeglugowego po odbiciu z okresu pandemii w 2024 r. zanotowały nieznaczny spadek.

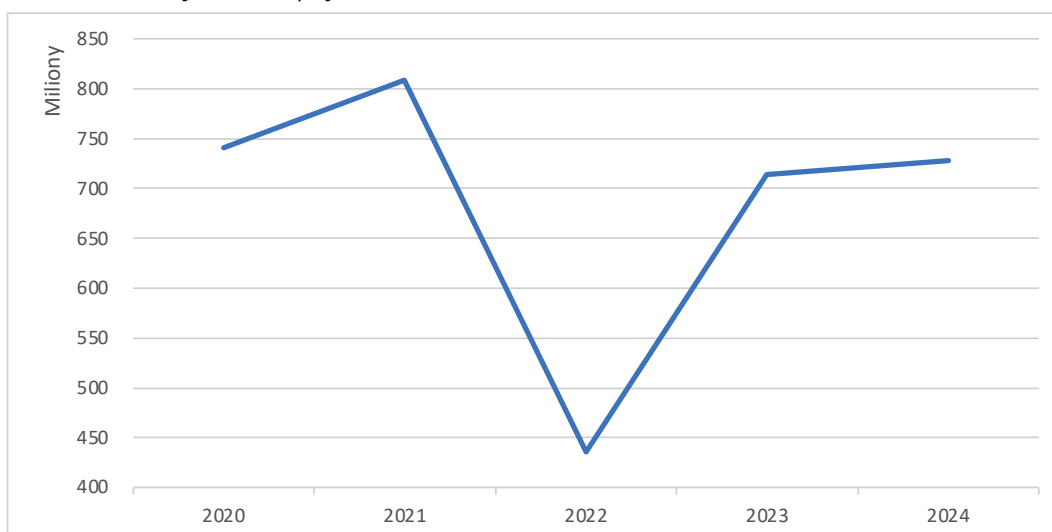
Wykres 14. Zwolnienie używanych do celów opałowych pozostałych węglowodorów gazowych o kodach CN od 2711 12 11 do 2711 19 00 (w mln zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Zastanawia natomiast wzrastający trend zwolnień dla paliw opałowych, ponieważ na ten rynek pandemia nie powinna mieć większego wpływu, a polityka rządu też nie zachęca do przechodzenia na ten typ opału. Również warunki pogodowe nie sprzyjają większemu zużyciu.

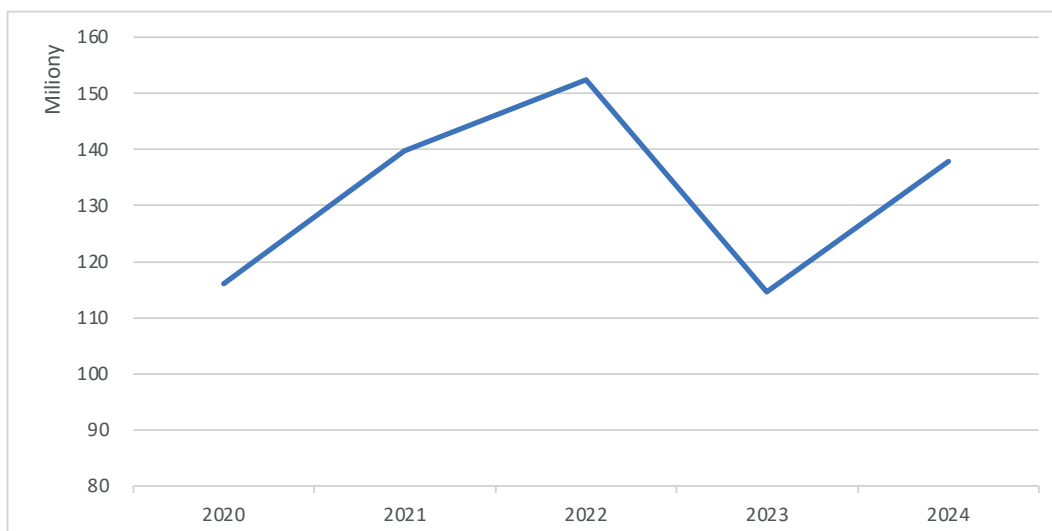
Wykres 15. Zwolnienie z tytułu importu paliw silnikowych przewożonych w standardowych zbiornikach pojazdów silnikowych w ilości nieprzekraczającej 600 l na pojazd oraz pojemników specjalnego przeznaczenia w ilości nieprzekraczającej 200 l na pojemnik (w mln zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Zwolnienie paliw przywożonych w zbiornikach po pandemicznym spadku notuje powrót do poziomu z 2020 r.

Wykres 16. Zwolnienie olejów smarowych, pozostałych olejów o kodach CN 2710 19 71-83 i 2710 19 87-99 przeznaczonych do wykorzystania do celów innych niż napędowe lub opałowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych, albo jako oleje smarowe do silników, albo do produkcji paliw silnikowych, olejów opałowych, dodatków lub domieszek do paliw silnikowych lub olejów smarowych do silników (w mln zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Zwolnienia dla olejów smarowych notują naturalne wahania rynkowe.

5.2. Nowa dyrektywa energetyczna – wyzwanie dla polityki akcyzowej

Prace nad projektem nowej dyrektywy energetycznej zmieniającej przepisy dotyczące produktów energetycznych i energii elektrycznej nie przyniosły rezultatów w 2024 r. Jednak rok 2025 spowodował pewne ożywienie i za sprawą polskiej prezydencji prace nad tym projektem się toczą.

Projekt zakłada wiele zmian, np. w zakresie podstawy opodatkowania produktów energetycznych, które obecnie są opodatkowane od ilości, zaś przewiduje się uzależnienie minimalnych stawek podatku akcyzowego w Unii Europejskiej od ich wartości opałowej. Stawka minimalnego podatku akcyzowego w Unii Europejskiej byłaby ustalana w euro za gigadżul. Zmiana ta w stosunku do niektórych wyrobów spowoduje zwiększenie minimalnego poziomu opodatkowania, jakie będzie obowiązywać w Unii Europejskiej.

Drugą poważną zmianą dotyczącą stawek będzie wprowadzenie obowiązkowej indeksacji minimalnych poziomów opodatkowania. Zgodnie z proponowanymi przepisami minimalne poziomy opodatkowania będą dostosowywane co roku, aby uwzględnić zmiany zharmonizowanego indeksu cen konsumpcyjnych (z wyłączeniem energii i żywności nieprzetworzonej) publikowanego przez Eurostat. Minimalne poziomy opodatkowania podlegają automatycznemu dostosowaniu poprzez pod-

wyższenie bądź obniżenie kwoty bazowej w euro o wskaźnik procentowej zmiany tego indeksu w poprzednim roku kalendarzowym. Komisja Europejska jest uprawniona do przyjmowania aktów delegowanych w celu zmian minimalnych poziomów tego opodatkowania.

W dalszym ciągu brak jest stanowiska obecnego rządu w tej sprawie, a jak czytamy w opinii BAS² odnoszącej się do wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie restrukturyzacji unijnych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, Rada Ministrów w projekcie stanowiska RP (przyjętym 24 września 2021): „z ostrożnością podchodzi do przedłożonego przez KE wniosku”, wskazując, że z jednej strony „wdrożenie proponowanych rozwiązań będzie stanowić szansę rozwojową dla państw członkowskich”, z drugiej zaś dla części państw, np. Polski, będzie „bardzo dużym wyzwaniem ekonomiczno-społecznym”. Nie kwestionowano też celów stawianych przez Komisję odnośnie redukcji gazów cieplarnianych, wskazując jednak, że „ambitnym celem w zakresie ochrony polityki energetyczno-klimatycznej i środowiskowej każdorazowo powinien towarzyszyć pakiet rozwiązań umożliwiających ich finansowanie i realizację oraz akceptację społeczną, a także należy uwzględniać cel krajowych ram prawnych w postaci zapobiegania wzrostu ubóstwa energetycznego. W tym celu wprowadzono mechanizmy osłonowe przeciwdziałające zbyt szybkiemu wzrostowi cen energii, przede wszystkim dla gospodarstw domowych i przemysłu energochłonnego”.

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

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

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

6. NAPOJE ALKOHOLOWE

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

W odniesieniu do definicji napojów alkoholowych w praktyce nic się nie zmieniło od zeszłego roku.

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

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

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

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

Piwem w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym są wszelkie wyroby objęte pozycją CN 2203 00 oraz wszelkie wyroby zawierające mieszaninę piwa z napojami bezalkoholowymi, objęte pozycją CN 2206 00, jeżeli rzeczywista objętościowa moc alkoholu w tych wyrobach przekracza 0,5% objętości. Stawka akcyzy na piwo na rok 2024 wynosiła 10,4 zł od 1 hektolitra za każdy stopień Plato gotowego wyrobu. Podstawą opodatkowania piwa jest liczba hektolitrów gotowego wyrobu na 1 stopień Plato.

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

Podczas fermentacji niekiedy dodawane są wiśnie lub inne substancje aromatyczne. Dodane mogą być także: cukier (szczególnie glukoza), barwniki, dwutlenek węgla i inne substancje.

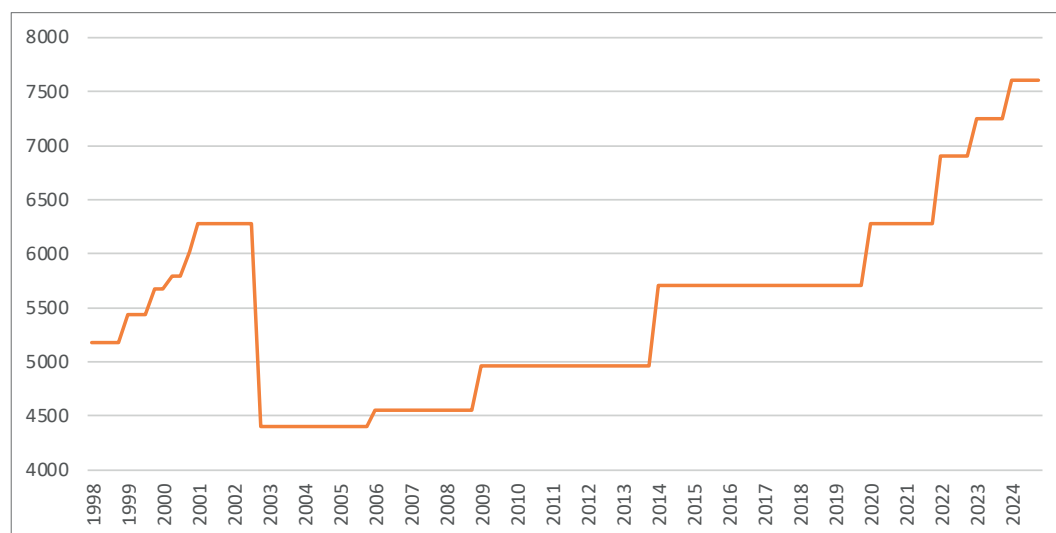
Odpowiadając zatem na pytania, z czego robi się piwo i dlaczego podstawą jego opodatkowania jest stopień Plato, należy stwierdzić, że wytwarza się je przede wszystkim z wody oraz ze słodu będącego w dużej części nieco przetworzonym jęczmieniem, wszystko to aromatyzuje się niewielką ilością chmielu. W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

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

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

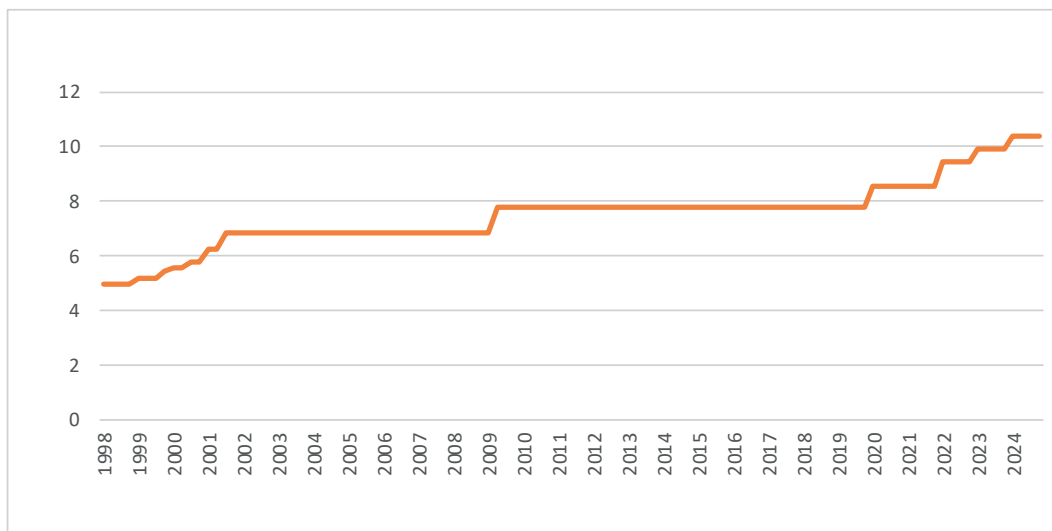
Jak wynika z powyższego, napoje alkoholowe to niejednorodna grupa wyrobów o bardzo różnym znaczeniu dla budżetu w zakresie dochodów z podatku akcyzowego. Dominującą rolę pod tym względem odgrywa alkohol etylowy, najczęściej występujący pod postacią wódek czystych lub smakowych. Dochody z podatku akcyzowego w 2024 r. od alkoholu etylowego kształtują się na poziomie 10,3 mld zł. Dla porównania dochody z piwa to kwota ok. 3,6 mld zł, a dochody z podatku akcyzowego od napojów fermentowanych, wina i produktów pośrednich to kwota bliska 600 mln zł.

Wykres 17. Stawka akcyzy na wyroby spirytusowe (w zł za 1 hl 100% vol.)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Wykres 18. Stawka akcyzy na piwo (w zł od 1 hl za każdy stopień Plato)

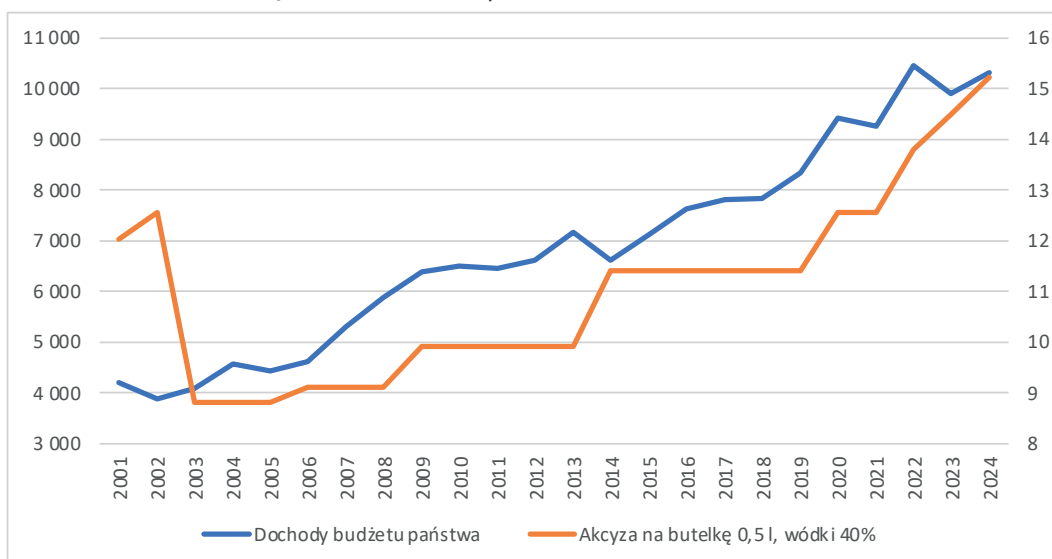


Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

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

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

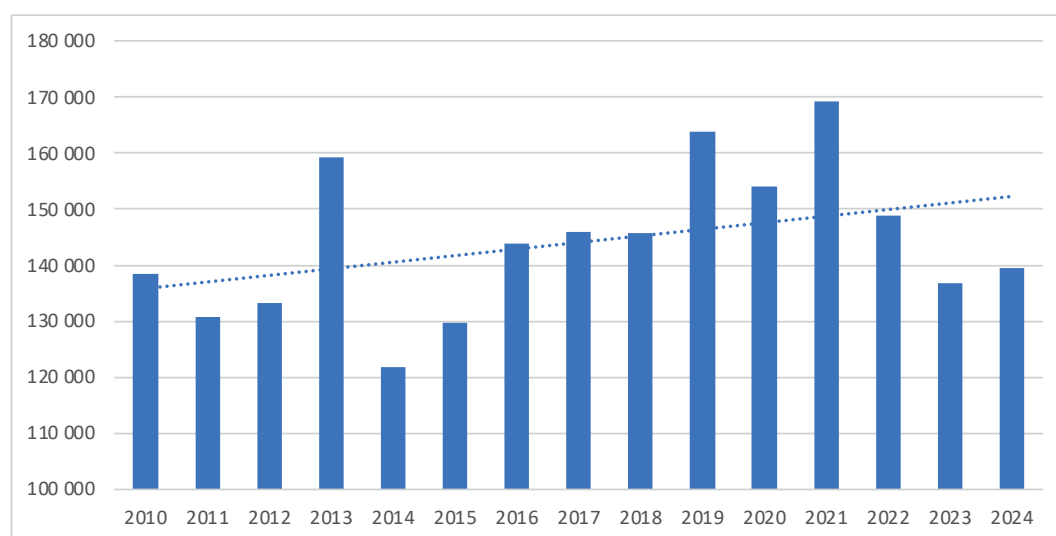
Wykres 19. Dochody z wyrobów spirytusowych (w mln zł rocznie, lewa oś) i kwota akcyzy na butelkę wódki 40% (w zł, prawa oś)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

W przypadku wyrobów spirytusowych można zaobserwować w ostatnich latach istotne zwiększenie dochodów akcyzowych trwające aż do 2022 r. W 2023 r. odnotowano natomiast pewne wyhamowanie wzrostu dochodów. Rok 2024 przyniósł ponownie niewielki wzrost dochodów, za sprawą wzrostu stawek przy wzrastającej sprzedaży. Do tej pory wzrosty stawek wywoływały jedynie krótkotrwałe zaburzenie w dochodach budżetu – przesunięcie dochodów między miesiącami poprzedzającymi i następującymi po zmianie stawek. Trend wzrostu dochodów nie zmieniał się i perspektywy na ostatnie lata pod tym względem były korzystne dla budżetu państwa.

Wykres 20. Sprzedaż wyrobów spirytusowych (w hl 100% vol.)

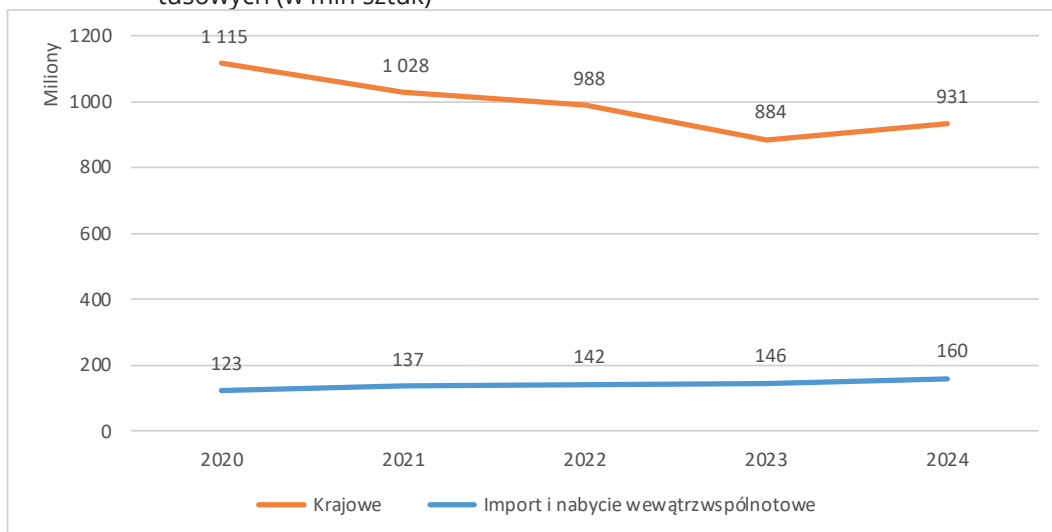


Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Jak widać na wykresie 20, już w roku 2022 mieliśmy spadek sprzedaży wyrobów spirytusowych. Jednak w związku z podwyżką stawek nie wywołało to obniżenia faktycznych wpływów z podatku akcyzowego. Rok 2023 przyniósł sprzedaż zdecydowanie obniżoną w stosunku do 2022, ale i tak na wyższym poziomie niż w roku 2014, od kiedy mieliśmy trend wzrostowy. Rok 2024 to odbudowa wzrastającego trendu sprzedaży.

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

Wykres 21. Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe wyrobów spirytusowych (w mln sztuk)

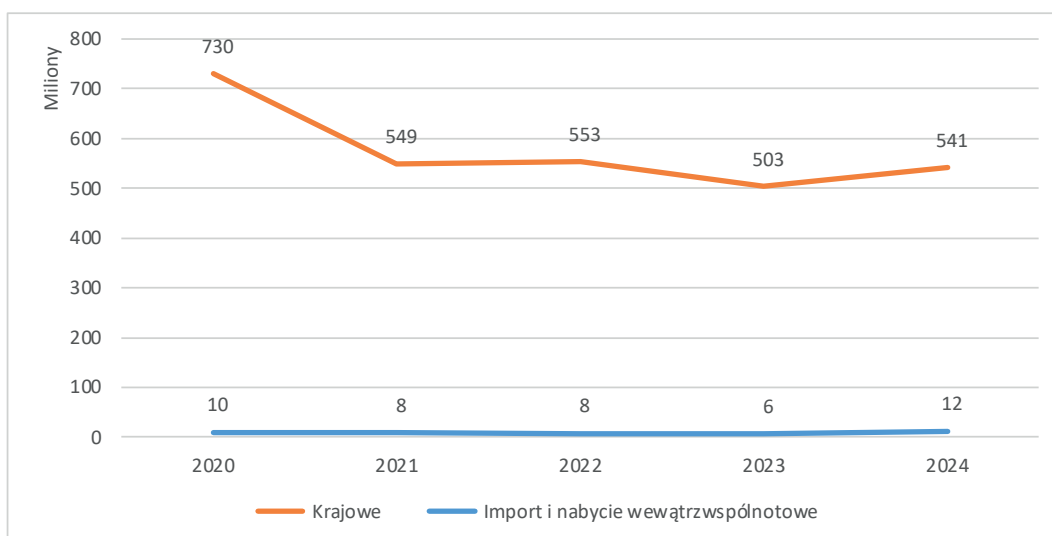


Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Analizując ilość wydawanych banderol na wyroby spirytusowe w ostatnich latach, należy zauważyć, że producenci ograniczali produkcję już w roku 2021 w stosunku do 2020, a wzrost sprzedaży w 2021 r. musiał wynikać z istniejących zapasów. Rok 2024 przyniósł nieznaczny wzrost poboru pozwalający na produkcję na poziomie nieco większym niż w 2023, co pokrywa się z nieznacznym wzrostem sprzedaży.

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

Wykres 22. Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe importowanych, nabywanych wewnątrzwspólnotowo oraz wyprodukowanych na terytorium kraju wyrobów spirytusowych o pojemności do 0,2 l łącznie (w mln sztuk)

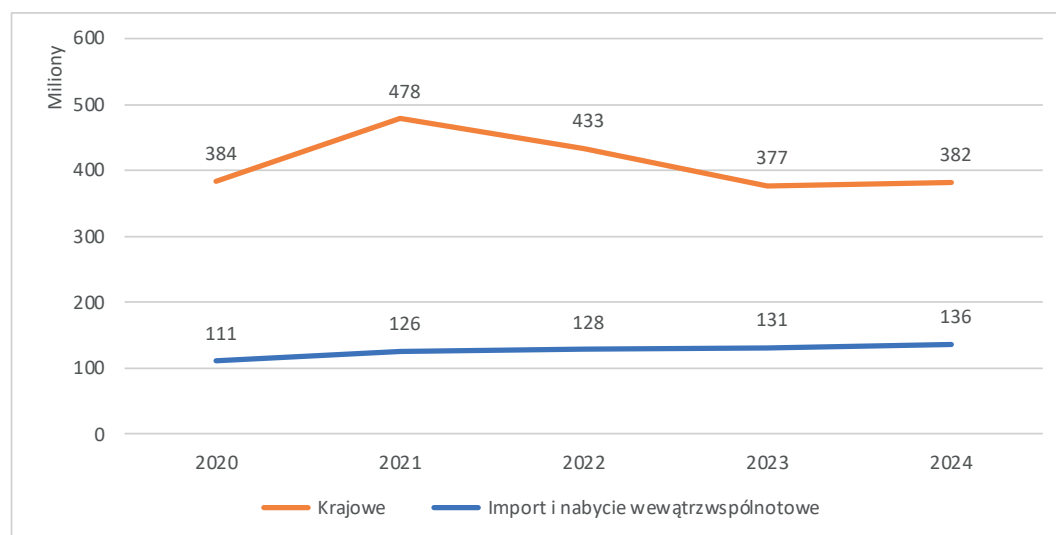


Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Bliższe przyjrzenie się wyrobom spirytusowym z uwzględnieniem pojemności opakowań (wykres 22) pokazuje, że mieliśmy zdecydowany spadek produkcji wyrobów o pojemności do 0,2 l (tzw. małe) w 2021 r. po wprowadzeniu dodatkowej opłaty na te wyroby. W roku 2022 nastąpił nieznaczny wzrost produkcji, a w 2023 odnotowano ok. 10-procentowy spadek. Natomiast rok 2024 to znowu wzrost poboru banderol na tzw. małe, co oznacza ich zwiększoną produkcję.

Import wyrobów spirytusowych w opakowaniach do 0,2 l jest niewielki. W 2023 r. odnotowano spadek z 8 mln sztuk do 6 mln, ale 2024 r. nastąpił wzrost do 12 mln sztuk, można powiedzieć 100-procentowy wzrost poboru, jednak w porównaniu z 500 mln sztuk produkcji krajowej jest to rynek nieznaczny.

Wykres 23. Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe importowanych, nabywanych wewnątrzwspólnotowo oraz wyprodukowanych na terytorium kraju wyrobów spirytusowych o pojemności powyżej 0,2 l (w mln sztuk)

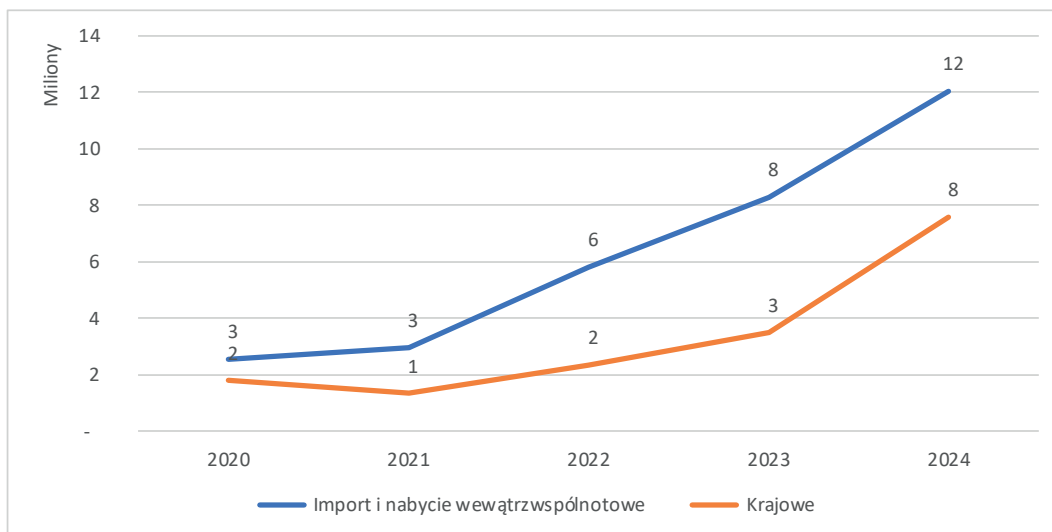


Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

W przypadku wyrobów w opakowaniach powyżej 0,2 l – co w warunkach polskich oznacza w większości pojemności 0,5 l i 0,7 l – widać (wykres 23), że rekordowy wzrost sprzedaży w 2021 r. opierał się właśnie na wyrobach w takich opakowaniach. Wyroby te z uwagi na największy udział w rynku są najczęściej magazynowane w ramach zapasów, np. przed kolejną podwyżką podatku akcyzowego. Jak wynika z danych o poborze banderol, również one odpowiadają za systematyczny spadek produkcji w kolejnych latach oraz nieznaczny wzrost sprzedaży w 2024 r.

W przypadku importu wyrobów w opakowaniach powyżej 0,2 l widzimy trend wzrostowy i to na znacznym poziomie – 136 mln sztuk w porównaniu do 382 mln sztuk produkcji krajowej. Jeśli weźmiemy pod uwagę, że większą część importowanych wyrobów stanowią wyroby w opakowaniach 0,7 albo większe, to zobaczymy, że ilościowy udział wyrobów importowanych jest jeszcze większy niż udział pobranych banderol.

Wykres 24. Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe (puszki) wyrobów spirytusowych (w mln sztuk)



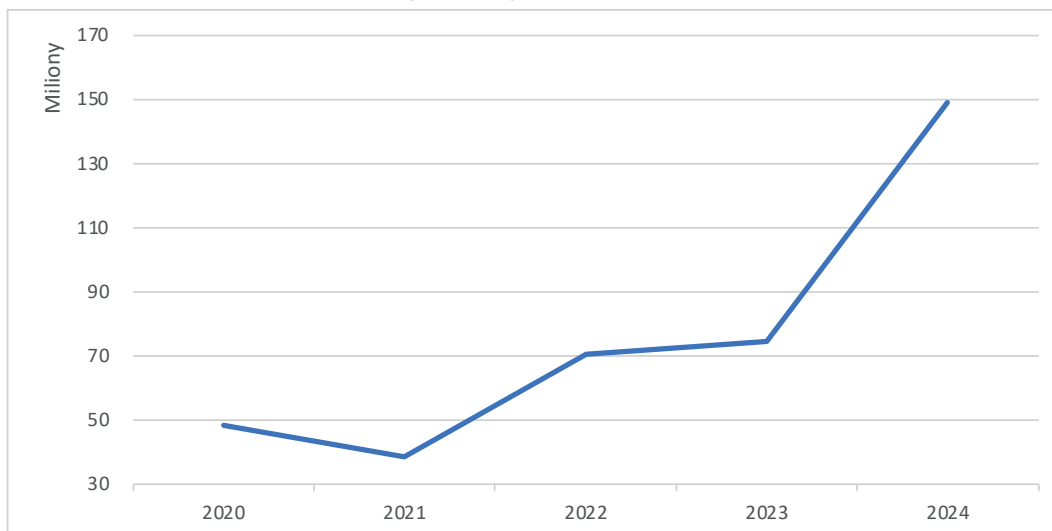
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Ciekawie wygląda analiza banderol pobranych na wyroby spirytusowe produkowane albo importowane w puszkach (wykres 24). Widać, że jest to rynek dynamicznie rosnący zarówno w przypadku produkcji krajowej, jak i importu. Choć odnotowano stabilizację na rynku wyrobów spirytusowych w tradycyjnych opakowaniach, to wyroby spirytusowe sprzedawane w puszkach cieszą się coraz większym zainteresowaniem konsumentów. Może dzieje się tak dlatego, że są to często produkty o niższej zawartości alkoholu, tzw. gotowe drinki lub im podobne. Wpisuje się to w ogólny trend poszukiwania ciekawostek smakowych o niższej zawartości alkoholu.

Napoje alkoholowe w tym wyroby spirytusowe korzystają z szeregu zwolnień w podatku akcyzowym głównie z tytułu konkretnego przeznaczenia. Na szczególną uwagę zasługuje zwolnienie od akcyzy napojów alkoholowych używanych:

- jako próbki do analiz, niezbędnych prób produkcyjnych lub celów naukowych,
- do badań naukowych,
- do procesów produkcyjnych, pod warunkiem że produkt końcowy nie zawiera alkoholu.

Wykres 25. Zwolnienie od akcyzy napojów alkoholowych używanych jako próbki do analiz niezbędnych prób produkcyjnych lub celów naukowych, a także do badań naukowych, do procesów produkcyjnych, pod warunkiem że produkt końcowy nie zawiera alkoholu (w mln zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

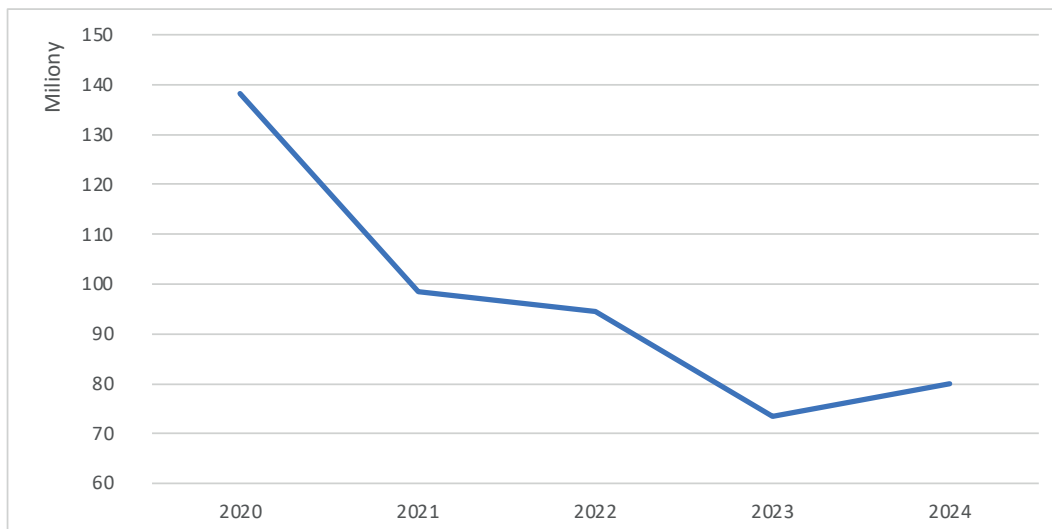
Widać, że mamy w ciągu 4 lat ponad 300-procentowy wzrost tego zwolnienia, co przy stabilnej produkcji i niewielkim wzroście sprzedaży jest przynajmniej zastanawiające.

Innym przykładem zwolnienia, które powinno być szczegółowo monitorowane, jest zwolnienie od akcyzy alkoholu etylowego całkowicie skażonego, który jest:

- produkowany na terytorium kraju, nabywany wewnątrzwspólnotowo oraz importowany, jeżeli został całkowicie skażony środkiem skażającym dopuszczonym we wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej,
- nabywany wewnątrzwspólnotowo, jeżeli został całkowicie skażony dodatkowymi środkami skażającymi dopuszczonymi przez państwo członkowskie Unii Europejskiej, w którym skażenie następuje,
- produkowany na terytorium kraju oraz importowany, jeżeli został całkowicie skażony dodatkowymi środkami skażającymi dopuszczonymi przez Rzeczpospolitą Polską.

Brakuje danych dotyczących wielkości zwolnienia z tego tytułu z podatku akcyzowego i informacji o ilości importowanego i nabywanego wewnątrzwspólnotowo alkoholu skażonego. Dostępne są jedynie dane odnoszące się do ilości alkoholu skażonego produkowanego w kraju.

Wykres 26. Alkohol etylowy całkowicie skażony – produkcja krajowa (w mln litrów 100% vol.)



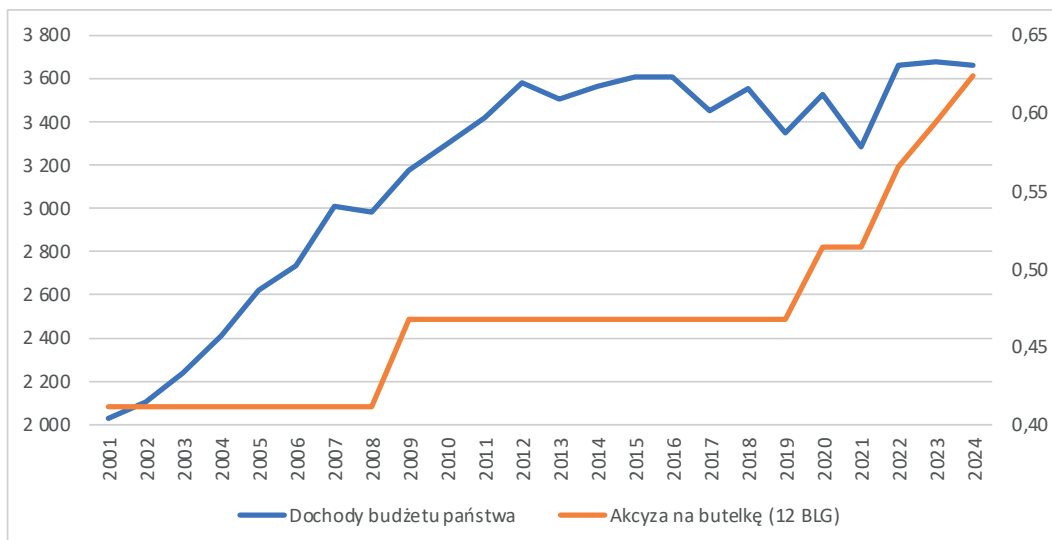
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Spadek produkcji alkoholu całkowicie skażonego zapewne można tłumaczyć spadkiem zapotrzebowania na płyn do dezynfekcji w ostatnich latach, ale z powodu braku informacji o ilości importu i nabycia dane te są połowiczne.

Podsumowując analizę dotyczącą wyrobów spirytusowych, trzeba podkreślić, że niewielki wzrost dochodów z podatku akcyzowego od wyrobów spirytusowych w 2024 r. wynika ze wzrostu stawki i stabilnej produkcji pozwalającej na niewielki wzrost sprzedaży. W trzecim roku funkcjonowania mapy akcyzowej udało się osiągnąć poziom równowagi pomiędzy ograniczeniem wzrostu ilości sprzedaży wyrobów spirytusowych a dochodami z podatku akcyzowego od tych wyrobów.

Inaczej przedstawia się sytuacja na rynku piwa, gdzie do 2019 r. mieliśmy stabilną sytuację pod względem dochodów z powodu braku podwyżek, a niewielkie wahania wynikały z różnic w wielkości sprzedaży, które była zależna choćby od pogody czy ilości imprez masowych w danym roku.

Wykres 27. Dochody z piwa (w mln zł, lewa oś) i kwota akcyzy na butelkę piwa 12 Blg (w zł, prawa oś)

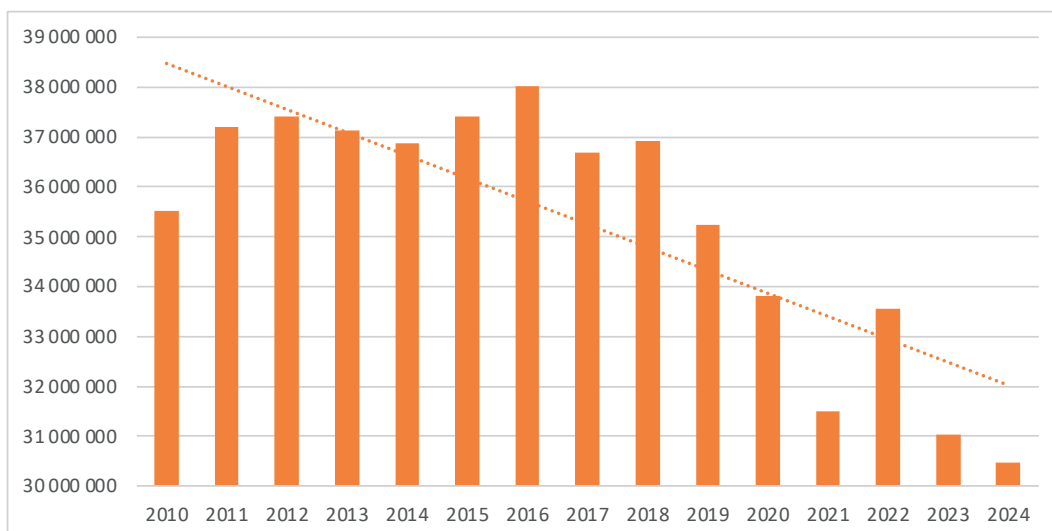


Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Sytuacja zmieniła się w 2020 r. po wprowadzeniu 10-procentowej podwyżki podatku akcyzowego na piwo, co w połączeniu z pandemią i inflacją spowodowało obniżenie dochodów z podatku akcyzowego od piwa w 2021 r. Podwyżka podatku akcyzowego wprowadzona od początku 2022 r. przełożyła się na wzrost dochodów, podobnie jak podwyżka z 2023 r., ale już w zdecydowanie mniejszej wysokości. Można wręcz powiedzieć, że przy podwyżce podatku w 2023 r. o 5% mieliśmy 0,4% wzrostu dochodów z tego tytułu. Oznaczało to realny spadek dochodów i nieosiągnięcie zakładanych efektów budżetowych. W roku 2024 nastąpiła natomiast dawno nieobserwowana sytuacja, w której pomimo podwyżki podatku akcyzowego o 5% dochody budżetowe z podatku akcyzowego od piwa były faktycznie mniejsze niż rok wcześniej. Wynikało to z drastycznego spadku sprzedaży piwa w Polsce.

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

Wykres 28. Sprzedaż piwa z alkoholem (w hl)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

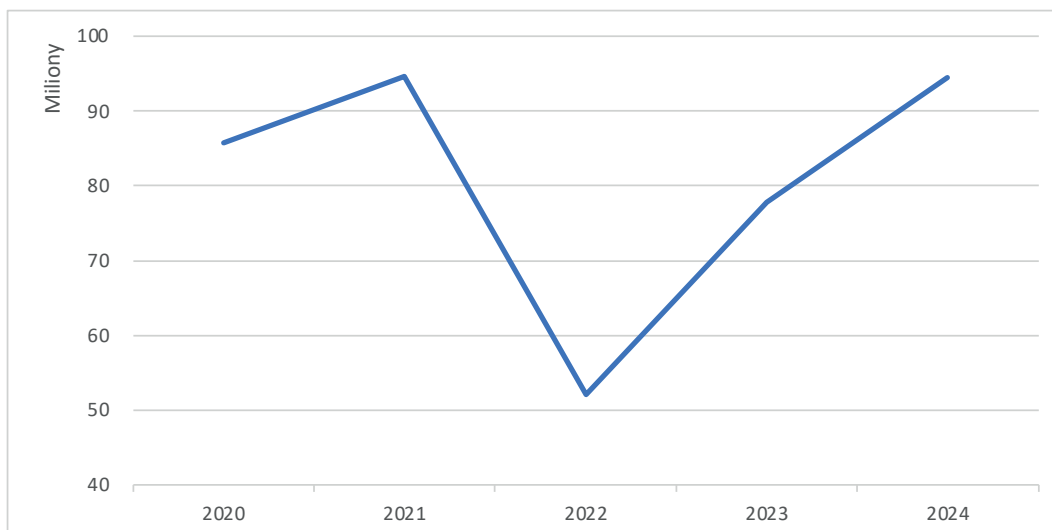
Na tym rynku od 10 lat – po okresie istotnego wzrostu sprzedaży i dochodów akcyzowych – panuje stagnacja, a ostatnio nastąpiły nawet spadki wolumenu sprzedaży piwa z alkoholem. Pandemia przyczyniła się do istotnych spadków sprzedaży, rok 2022 przyniósł pewną poprawę, ale już rok 2023 i 2024 to kolejny zdecydowany spadek sprzedaży.

W odróżnieniu od rynku wyrobów spirytusowych na rynku piwa nie były i nie są tworzone zapasy wyrobów przed kolejnymi podwyżkami. Wynika to z faktu, iż piwo to wyrób o określonej dacie przydatności (w odróżnieniu od spirytusu), co w praktyce nie pozwala na tworzenie zapasów. To spowodowało, że udało się zachować lepszą relację dochodów podatkowych pomimo spadającej sprzedaży. W ten sposób osiągnięto cel zdrowotny poprzez ograniczenie spożycia przy niewielkim wzroście dochodów faktycznych, chociaż nie osiągnięto zakładanych wpływów w budżecie. Zgodnie z oceną skutków regulacji przy wzroście kwotowej stawki podatku akcyzowego o 5% w latach 2023–2027 zakładano powolny spadek sprzedaży po 1,5% rocznie. W praktyce rynek odnotował wolumenowo

ok. 7-procentowy spadek sprzedaży w 2023 r. i prawie 2-procentowy w 2024 r.

Zwolnienia w podatku akcyzowym dotyczą również rynku piwa. Na szczególną uwagę zasługuje zwolnienie dla tzw. małych browarów. Jest to rozwiązanie systemowe mające na celu wyrównanie kosztów jednostkowych w małym i dużym (przemysłowym) browarze. Kiedyś zwolnienie to opierało się na kilku progach wielkości produkcji i lepiej oddawało różnice w kosztach jednostkowych małych i średnich browarów, obecnie jest ustawione na maksymalnym poziomie, jaki dopuszcza właściwa dyrektywa Unii Europejskiej w tym zakresie, tj. na poziomie 50% stawki określonej w ustawie o podatku akcyzowym na dany rok dla podatników produkujących piwo, którzy w poprzednim roku kalendarzowym wyprodukowali do 200 000 hl piwa.

Wykres 29. Zwolnienie od akcyzy podatników produkujących piwo, którzy w poprzednim roku kalendarzowym wyprodukowali do 200 000 hl piwa – w wysokości 50% kwoty akcyzy obliczonej z zastosowaniem stawki akcyzy określonej w art. 94 ust. 4 ustawy (w mln zł)

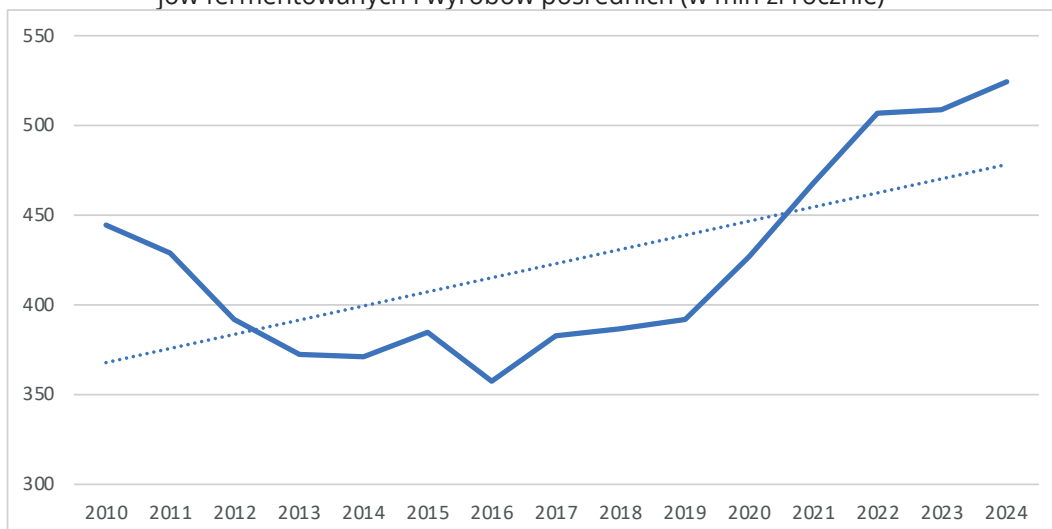


Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Wzrost wielkości zwolnienia wynika głównie z odbudowywania się sprzedaży małych browarów po zapaści z czasów pandemii. Drugim czynnikiem wpływającym na wzrost wielkości zwolnienia jest podniesienie stawki akcyzy.

Rynek wyrobów winiarskich przynosi stosunkowo niewielkie dochody z podatku akcyzowego w porównaniu z rynkiem spirytusowym czy nawet rynkiem piwa. Na wykresie 30 widać, jak podwyżka zahamowała systematyczny wzrost dochodów z podatku akcyzowego od wyrobów winiarskich wynikający z rozwoju rynku w 2023 r. i spowodowała ich nieznaczne zwiększenie przy spadającej sprzedaży w 2024 r.

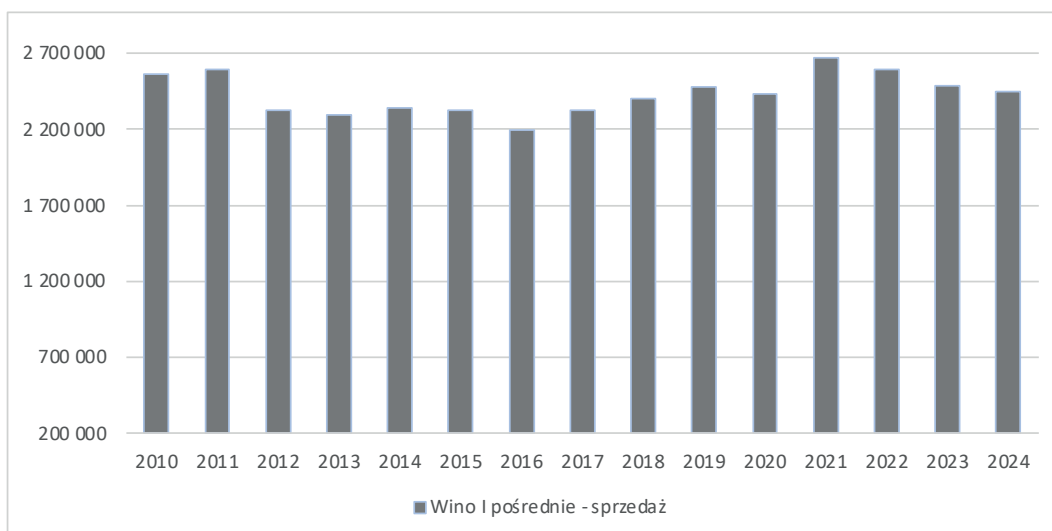
Wykres 30. Dochody budżetu państwa z podatku akcyzowego od wina, pozostałych napojów fermentowanych i wyrobów pośrednich (w mln zł rocznie)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Sprzedaż wyrobów winiarskich podobnie ma tendencję spadkową (wykres 31) i to pomimo wprowadzonych uproszczeń w zakresie odstąpienia od banderolowania cydru i perry, co miało wpłynąć na ograniczenie kosztów i poprawić sprzedaż.

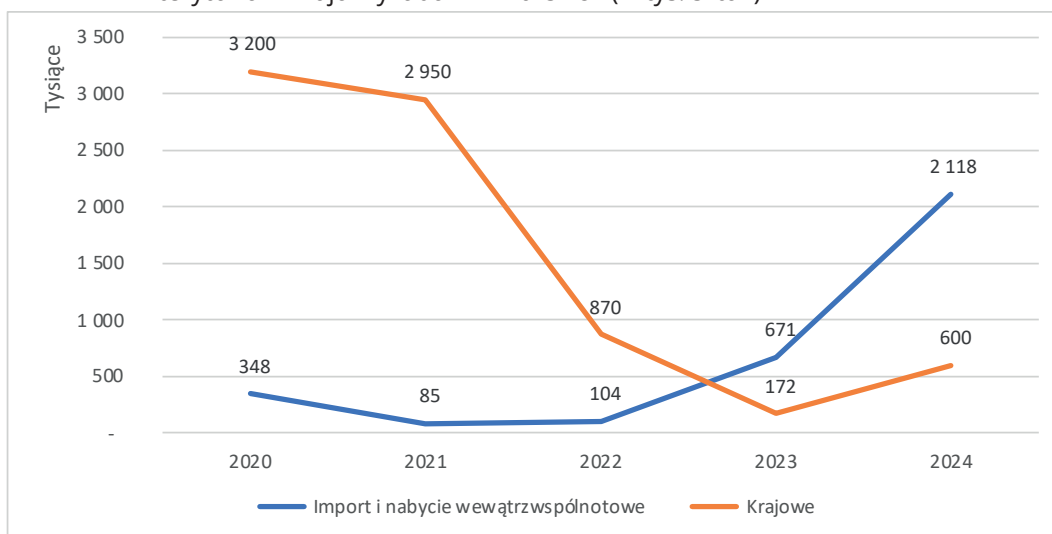
Wykres 31. Sprzedaż wina i wyrobów pośrednich (w hl)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Na uwagę zasługuje analiza pobranych banderol na wyroby winiarskie sprzedawane w puszkach. Jak widać z wykresu 32, odnotowano zdecydowany spadek produkcji krajowej z 3,2 mln sztuk w 2020 r. do 172 tys. w 2023 oraz lekki wzrost w 2024, przy zdecydowanym wzroście importu ze 104 tys. w 2022 r. do 2118 tys. w 2024 r. To oczywiście niewielki rynek, ale w zestawieniu z przedstawionym wcześniej wzrostem wyrobów spirytusowych sprzedawanych w puszkach pokazuje tendencję wzrostową na całym rynku napojów alkoholowych innych niż piwo sprzedawanych w puszkach. Wzrosty te po części mogą tłumaczyć spadki na rynku piwa.

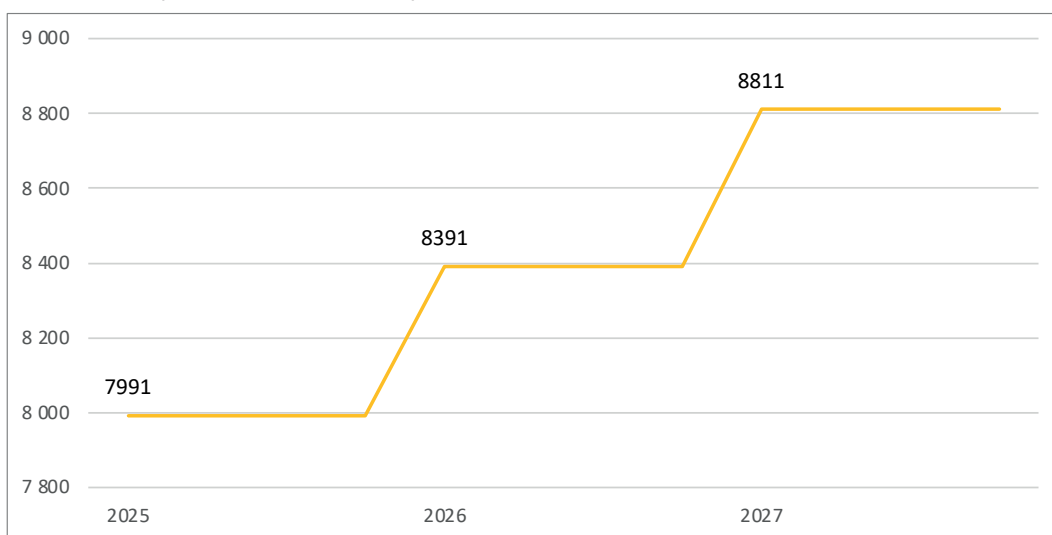
Wykres 32. Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe (puszki) importowanych, nabywanych wewnątrzwspólnotowo oraz wyprodukowanych na terytorium kraju wyrobów winiarskich (w tys. sztuk)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

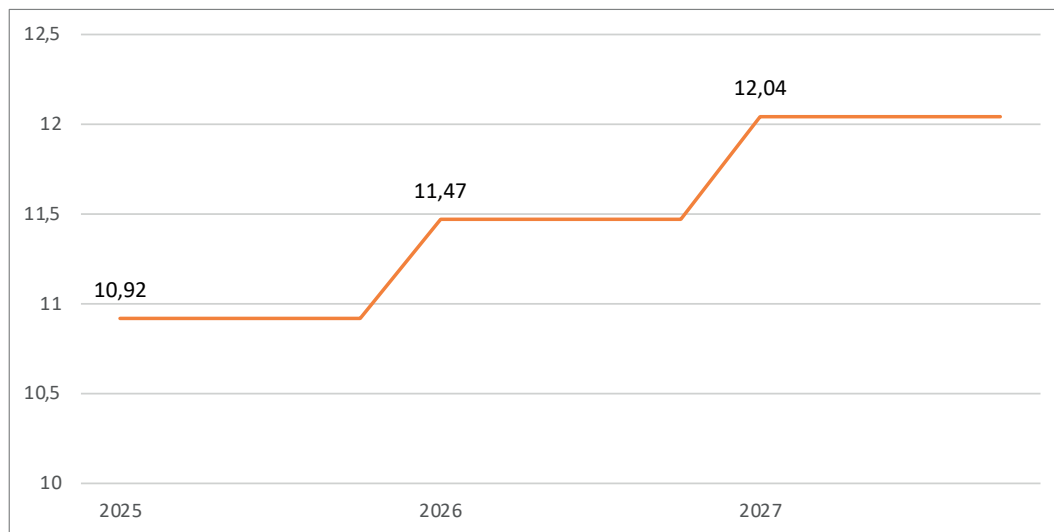
Mapa drogowa przewiduje dalsze wzrosty stawek o 5% w kolejnych latach, aż do 2027 r. Obecnie pomimo widocznego już oddziaływania wprowadzonych podwyżek nie ma dyskusji na temat zmian wysokości stawek w następnych latach. Również spadająca inflacja mogłaby sugerować wprowadzenie korekty. Najwyraźniej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

Wykres 33. Stawka akcyzy na wyroby spirytusowe w latach 2025–2027 (w zł za 1 hl 100% vol.)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Wykres 34. Stawka akcyzy na piwo w latach 2025–2027
(w zł od 1 hl za każdy stopień Plato)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

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

Rysunek 1. Akcyza na piwo w Polsce i w krajach sąsiednich (euro/hl)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Związku Pracodawców Przemysłu Piwowarskiego – Browary Polskie

Dalsze podnoszenie akcyzy, szczególnie na piwo, może spowodować powrót do przygranicznych zakupów u sąsiadów, gdzie nie tylko podatek akcyzowy jest niższy, ale również cena.

Rysunek 2. Średnie ceny piwa (euro/litr) w 2024 r.

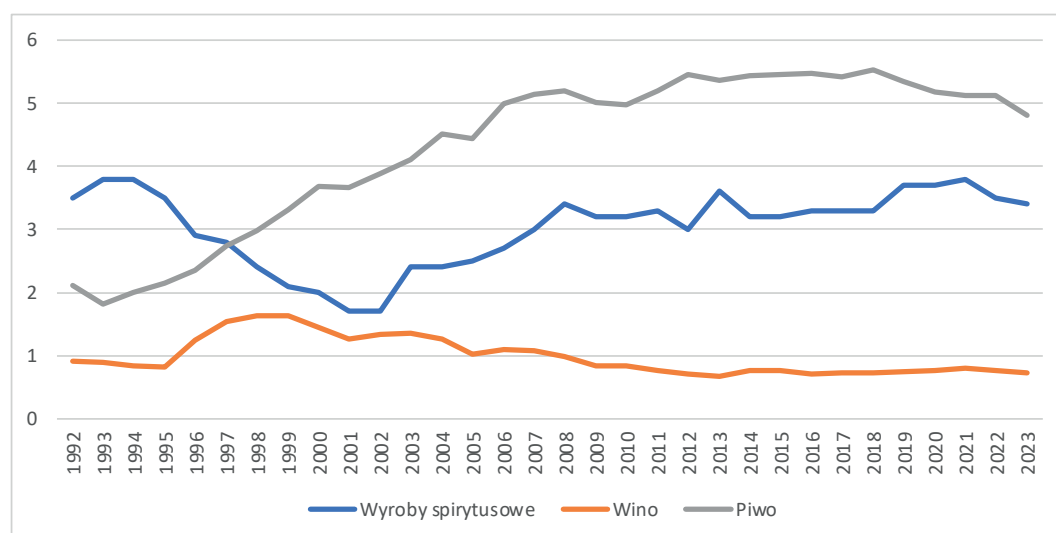


Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Związku Pracodawców Przemysłu Piwowarskiego – Browary Polskie

6.2. Wódka, piwo i wino jako wyroby substytucyjne

Rynek napojów alkoholowych wygląda jak naczynia połączone i to się raczej nie zmieni do momentu pozostawienia zmian obciążenia różnych grup alkoholi podatkiem akcyzowym w takiej samej proporcji. W ostatnich latach można było zauważyć, że kiedy rósł rynek mocnych napojów alkoholowych, to malał rynek tych słabszych. Podobnie działało się w przypadku tych słabszych – jeżeli rosła sprzedaż wina, to malała sprzedaż piwa – chociaż tutaj korelacja była mniejsza z uwagi na różną skalę spożywania tych wyrobów. W 2023 r. poziom konsumpcji na rynku wszystkich napojów alkoholowych zdecydowanie się obniżył, ale w różnym stopniu – bardziej na rynku piwa, a mniej w przypadku wyrobów spirytusowych.

Wykres 35. Konsumpcja alkoholu w Polsce
(w litrach 100-procentowego alkoholu na osobę)

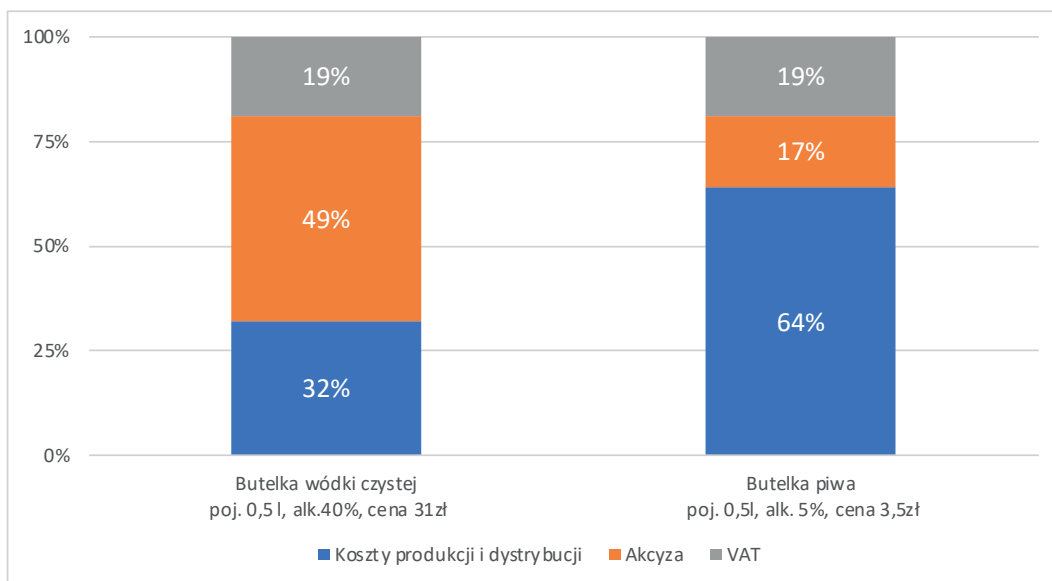


Źródło: Państwowa Agencja Rozwiązywania Problemów Alkoholowych

Konsumpcja piwa w 2023 r. była najniższa od ponad 10 lat (87,4 litra na 1 statystycznego mieszkańca Polski). Konsumpcja wyrobów spirytusowych spadła natomiast do poziomu notowanego w latach 2018 i 2019.

W 2024 r. ten rynek w dalszym ciągu zmagał się z bezprecedensowym wzrostem kosztów produkcji. Jednak w przypadku wyrobów, których cena zależy prawie w 70% od podatków, wpływ zwiększonych kosztów produkcji będzie mniejszy (ponieważ oddziałuje tak naprawdę tylko na 30% ich ceny) niż w przypadku wyrobów, których blisko 70% ceny zależy właśnie od kosztów produkcji, a tylko niewielka ich część od podatków.

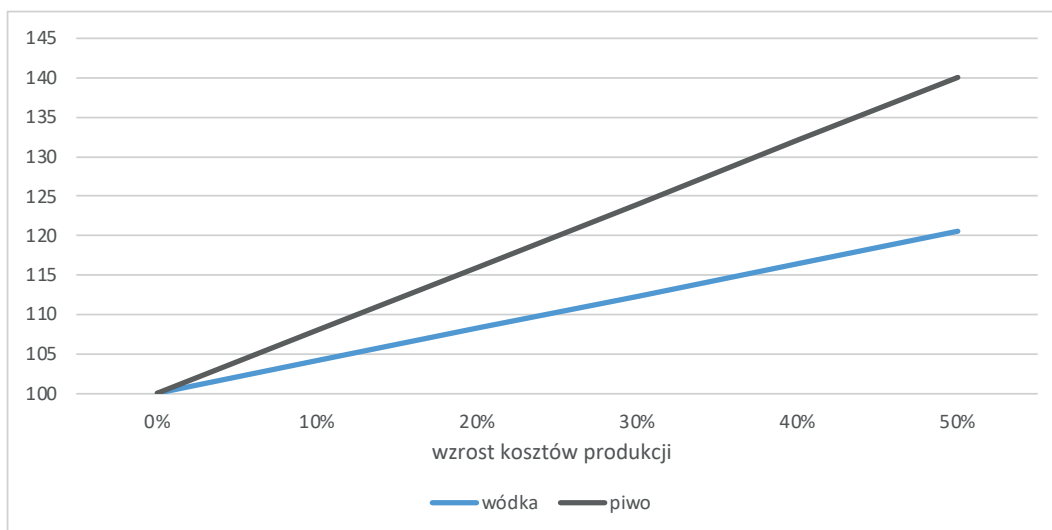
Wykres 36. Porównanie kosztów produkcji piwa i wódki w zł



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Związku Pracodawców Przemysłu Piwowarskiego – Browary Polskie

Wykres 36 pokazuje różnice w kosztach produkcji i opodatkowania wódki czystej i piwa. Wynika z niego, że wódka jest obciążona większymi podatkami, a z produkcją piwa wiążą się większe koszty produkcji i to właśnie różnica w opodatkowaniu akcyzą na korzyść piwa rekompensuje większe koszty produkcji w piwie.

Wykres 37. Indeks zmian ceny wódki i piwa przy różnej stopie wzrostu kosztów produkcji



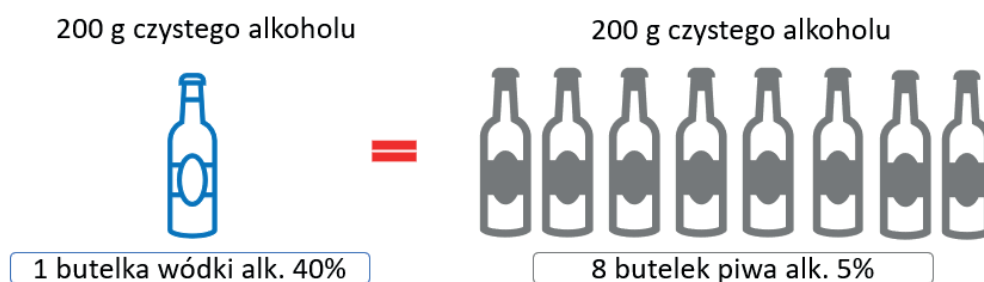
Źródło: Opracowanie własne

Jeśli stawki podatku się nie zmieniają albo rosną wolniej niż inflacja, to akcyza kwotowa jest swoistym stabilizatorem ceny. Procentowy udział akcyzy w poszczególnych wyrobach zależy od przyjętej ceny wyrobu i może się kształtować tak jak na wykresie 36 albo przyjmując cenę wódki na poziomie 33,30 zł i cenę piwa na poziomie 4,01 zł, udział akcyzy w cenie netto wódki wynosi ok. 43%, a piwa – ok.

15%. Przy niezmienionym poziomie akcyzy wzrost kosztów produkcji inaczej przekłada się na cenę detaliczną wódki i piwa. Na wykresie 36 widać, że wzrost kosztów produkcji np. o 50% podnosi cenę wódki o 28%, a piwa o 42%. Jeśli do obliczeń przyjąć najtańsze występujące na rynku napoje alkoholowe (wódka 38% – 21,99 zł; piwo – 1,99 zł), to udział akcyzy w cenie wódki może wynosić nawet 66%, a w cenie piwa 30%. W takiej sytuacji 50-procentowy wzrost kosztów produkcji spowoduje 17-procentowy wzrost ceny wódki i 35-procentowy wzrost ceny piwa.

Ponadto porównując rynki piwa i wyrobów spirytusowych, należy zwrócić uwagę na ilość zawartego alkoholu w wyrobie i koszty z tym związane.

Rysunek 3. Porównanie zawartości czystego alkoholu w wódce i piwie



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Związku Pracodawców Przemysłu Piwowarskiego – Browary Polskie

Wytworzenie i dostarczenie na rynek 1 gr czystego alkoholu pod postacią piwa wymaga poniesienia znacznie wyższych kosztów produkcji (surowce, inny proces produkcji, energochłonność i czas) i logistyki (8-krotnie większy wolumen produktu). Właściwa proporcja stawek akcyzy niweluje powyższe różnice i sprawia, że z perspektywy konsumenta cena nabycia 1 gr alkoholu pod postacią substytucyjnych produktów (piwa i wódki) jest bardzo zbliżona, a w przedstawionym poniżej przykładzie nieco wyższa w przypadku piwa niż wódki.

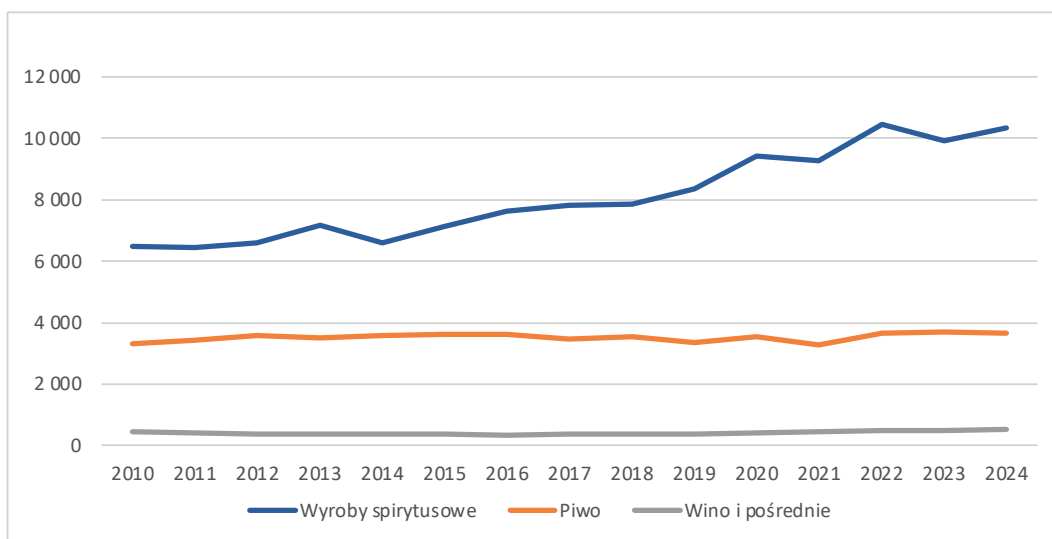
Rysunek 4. Porównanie cen 1 butelki wódki 0,5 l, 40% i 8 butelek piwa w jednym sklepie tego samego dnia



Źródło: Związek Pracodawców Przemysłu Piwowarskiego – Browary Polski

Przedstawione paragony wskazują, że cena powszechnie dostępnej jednej butelki wódki marki Żubrówka o pojemności 0,5 l kosztuje 34,99, a 8 butelek powszechnie dostępnego piwa marki Lech – zawierających identyczną ilość alkoholu co 0,5 l wódki – kosztuje 36,72, czyli blisko 2 zł więcej. Poza tym piwo jest obciążone kaucją za butelki, co powoduje, że w rzeczywistości trzeba zapłacić za te 8 butelek piwa 44,72 zł, czyli o wiele więcej niż za butelkę wódki, której to butelki nie są obciążone kaucją. Trzeba wskazać, że klient odzyska środki wpłacone na poczet kaucji, jeśli odda te butelki, ale w praktyce w momencie zakupu musi wydać więcej, zatem kaucja może tworzyć dodatkową barierę zakupową dla piwa.

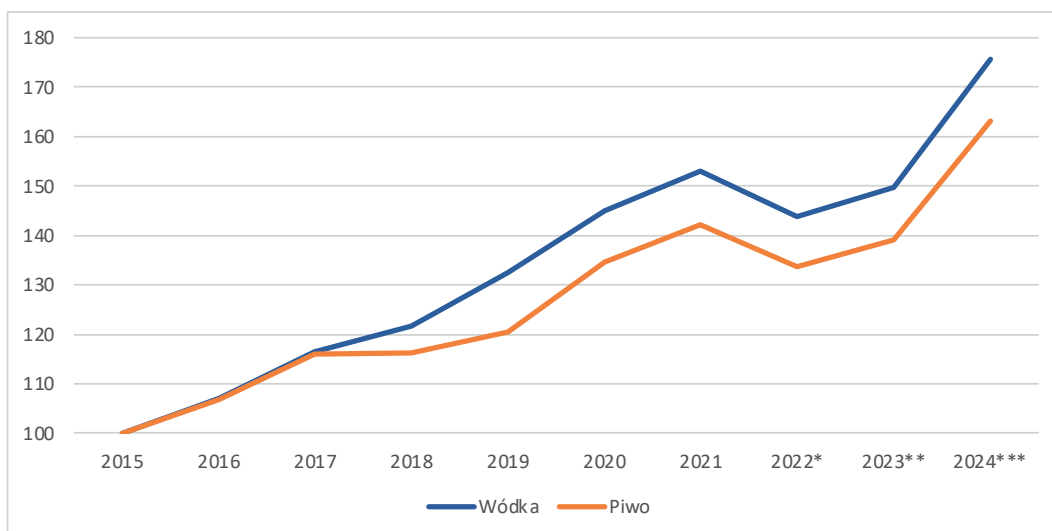
Wykres 38. Dochody z podatku akcyzowego z poszczególnych wyrobów akcyzowych (w mln zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Na wykresie 38 widać, jak podwyżka stawki akcyzy zmienia strukturę spożycia i sprzedaży oraz wpływa na zmianę w dochodach z podatku akcyzowego. W przypadku wyrobów spirytusowych 5-procentowa podwyżka akcyzy przyniosła zwiększenie dochodów budżetowych, z kolei w odniesieniu do piwa – z powodu drastycznego spadku sprzedaży – notujemy zmniejszenie dochodów, a w przypadku wyrobów winiarskich stabilizację.

Wykres 39. Indeks dostępności ekonomicznej alkoholu w odniesieniu do płacy minimalnej



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS

Jak widać na wykresie 39, po spadku ekonomicznej dostępności alkoholu w 2022 r. rosła ona w latach 2023 i 2024, chociaż zdecydowanie wzrosły ceny wszystkich napojów alkoholowych. Powodem jest gwałtowne podniesienie płacy minimalnej. Jednak w 2024 r. pomimo wzrostu ekonomicznej dostępności odnotowano zdecydowany spadek sprzedaży piwa. Pokazuje to, że nie zawsze wskaźniki ekonomiczne pokrywają się z reakcją rynku. W tym przypadku należy to tłumaczyć wysoką wrażliwością konsumentów piwa na wzrost cen.

Rynek alkoholu, w tym głównie piwa, kurczy się systematycznie, czyli jest realizowany założony cel zdrowotny: obniżenie całkowitej konsumpcji alkoholu.

W przypadku piwa wzrost kosztów produkcji wynikający z wysokiej inflacji był wyższy niż w przypadku alkoholi mocnych z uwagi na inną strukturę kosztów.

Równe wzrosty stawek akcyzy w przypadku nierównego wzrostu kosztów produkcji skutkują stopniową zmianą struktury spożycia – w praktyce spadek konsumpcji piwa jest dużo większy niż napojów spirytusowych.

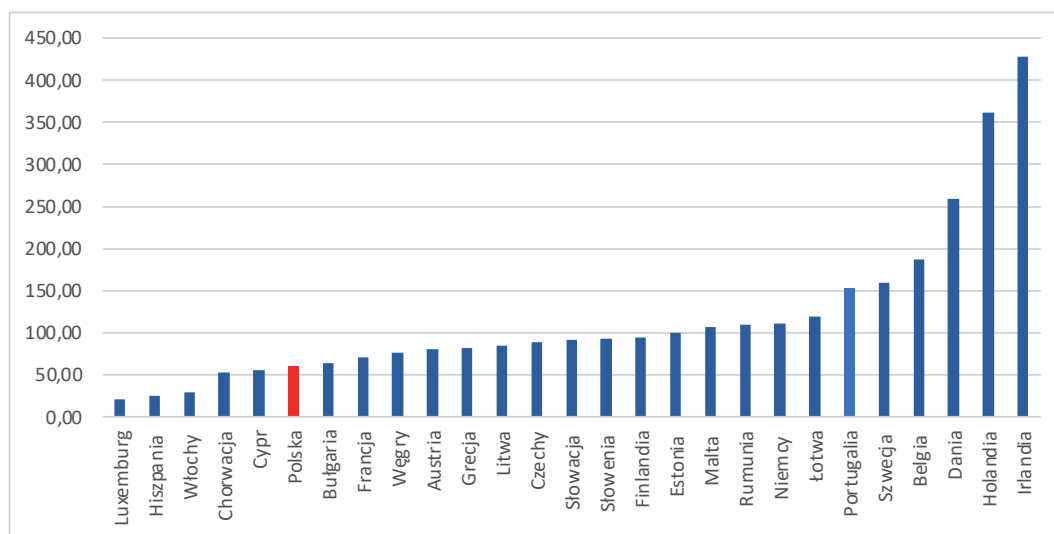
7. RYNEK WYROBÓW TYTONIOWYCH I ICH ALTERNATYW

7.1. Polityka akcyzowa UE w odniesieniu do wyrobów tytoniowych

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

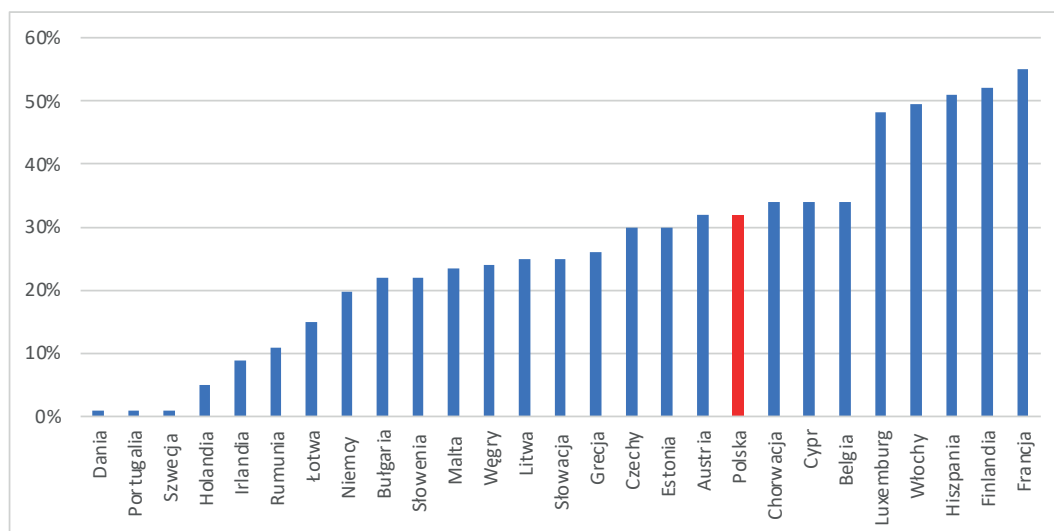
Polska w dalszym ciągu pomimo kolejnych podwyżek ma jedną z najniższych w Europie stawek kwotowych na papierosy oraz jedne z najniższych cen detalicznych.

Wykres 40. Kwotowa stawka akcyzy na papierosy w 2024 r. (w euro na 1000 papierosów)



Źródło: TAXUD

Wykres 41. Stawka ad valorem na papierosy w 2024 r.



Źródło: TAXUD

Warto przypomnieć, że taka struktura podatku akcyzowego w naszym kraju miała wpływ na wojny cenowe producentów papierosów, co spowodowało, że w 2022 r. średnia cena ważona używana do obliczania minimalnego podatku akcyzowego była niższa niż w roku poprzednim. Dlatego też w mapie akcyzowej wprowadzono mechanizm zwiększonej stawki minimalnej do 105% średniej ważonej z poprzedniego roku. W pierwszym roku funkcjonowania ten mechanizm – ze względu na wysoką inflację oraz wyżej nadmieniony problem ze strukturą akcyzy – nie zadziałał tak, jak na to liczone. Ale w 2023 r. zaobserwowaliśmy pierwsze efekty pozytywnego oddziaływania minimum podatkowego określonego na poziomie 105%. Jednym z takich efektów było ograniczenie ilości najtańszych papierosów na rynku, od których jest odprowadzana minimalna stawka akcyzy. W 2024 r. udział papierosów w cenach poniżej średnich cen z zeszłego roku spadł do ok. 15%, a rok wcześniej wynosił 20%. To pozytywne zjawisko, ale należy dążyć do tego, aby wyeliminować całkowicie papierosy, od których płaci się minimalny podatek akcyzowy. Legislacyjne drogi do osiągnięcia tego celu są dwie:

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

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

7.2. Papierosy: stawki, sprzedaż i dochody budżetowe

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

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

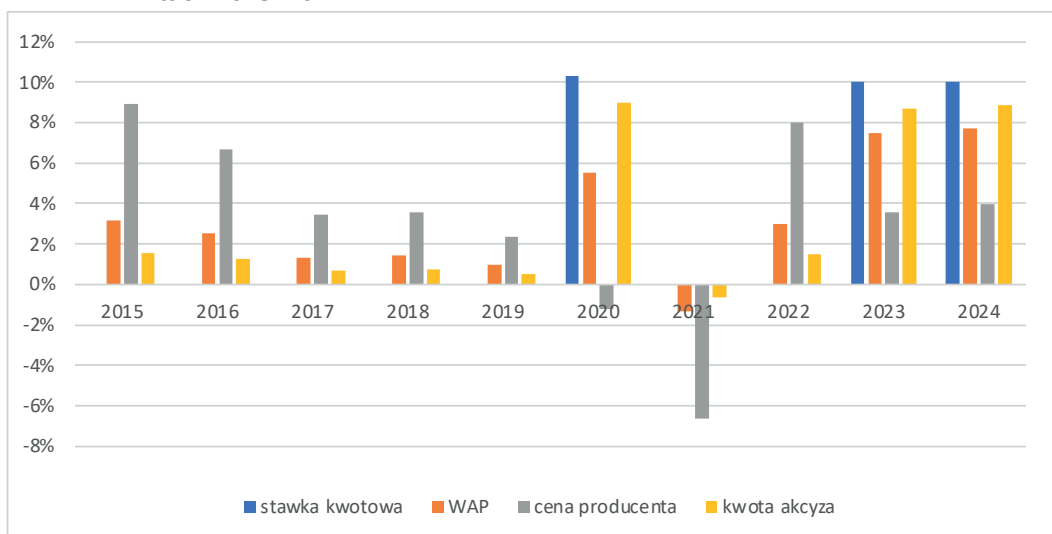
Z kolei cygara i cygaretki zdefiniowano dla celów podatku akcyzowego jako tytoń zrolowany o zewnętrznym owinięciu z naturalnego tytoniu lub tytoń zrolowany z poszarpanym, wymieszanym wkładem, owinięty liściem tytoniu w naturalnym kolorze cygara z odtworzonego tytoniu, pokrywającym produkt w całości,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

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

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

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

Wykres 42. Roczne procentowe zmiany: stawki kwotowej akcyzy, ceny producenta, średniej ważonej ceny papierosów (WAP) i łącznej kwoty akcyzy na paczkę, w latach 2015–2024

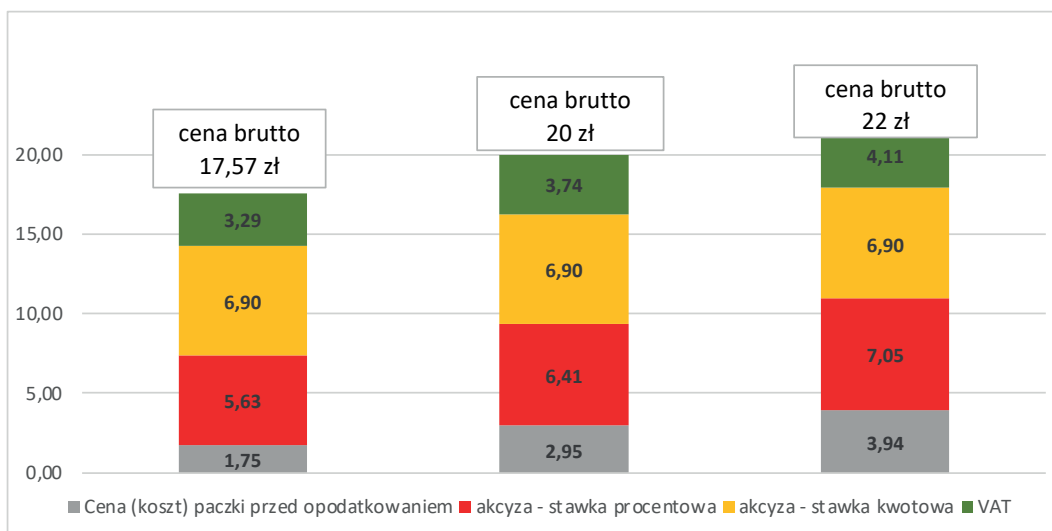


Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Na wykresie 42 widać, że nie zmieniano stawek akcyzy na papierosy przez 5 kolejnych lat (2015–2019), a wzrost obciążenia akcyzą wynikał jedynie ze wzrostu cen i wzrostu minimum podatkowego liczonego od średniej ceny z poprzedniego roku. Jeśli średnia cena wzrosła, to minimum na następny rok także wzrastało. Widać też jak przy braku podwyżek akcyzy rosła cena producenta. Rok 2020 przyniósł wzrost stawki kwotowej o 10%, ale to wbrew przewidywaniom nie doprowadziło do spodziewanego wzrostu średniej ważonej ceny papierosów, a w 2021 r. zaobserwowano wręcz jej spadek (o ponad 20 gr na paczce). Było to spowodowane głównie przez obniżenie ceny producenta „nagromadzonej” przez ostatnie lata bez podwyżek. Mapa drogowa nie przewidywała w 2022 r. wzrostu opodatkowania podatkiem akcyzowym tytoniu i papierosów. W 2022 r. obserwowaliśmy niewielki wzrost średniej ceny papierosów pomimo braku podwyżki stawki kwotowej. Wzrost ten wynikał ze zmiany sposobu liczenia minimum podatkowego. Przypomnijmy, że mechanizm ten do 2022 r. opierał się na 100-procentowej kwocie podatku wyliczonej na podstawie średniej ceny z poprzedniego roku, a po zmianie określono go na poziomie 105%. To spowodowało nieznaczny wzrost cen papierosów, gdyż z powodu dużej inflacji skutki podwyżki akcyzy zostały zniwelowane. Wzrost tych cen wynikał głównie z podwyżek wprowadzonych przez producentów.

Rok 2023 przyniósł spodziewany efekt wprowadzenia wszystkich mechanizmów mapy drogowej stawek akcyzy na wyroby tytoniowe. Minimum na poziomie 105% i podwyżka stawki kwotowej doprowadziły do tego, że obciążenie papierosów akcyzą faktycznie zdecydowanie wzrosło, co musiało się przełożyć na wzrost cen. Jak widać na wykresie 42, wzrosły zarówno obciążenia wynikające ze wzrostu stawki kwotowej, jak i ceny producenta, a wzrost cen przełożył się na wzrost obciążenia wynikający z części procentowej, a co za tym idzie na wzrost obciążenia paczki papierosów akcyzą. Ten trend był kontynuowany w 2024 r.

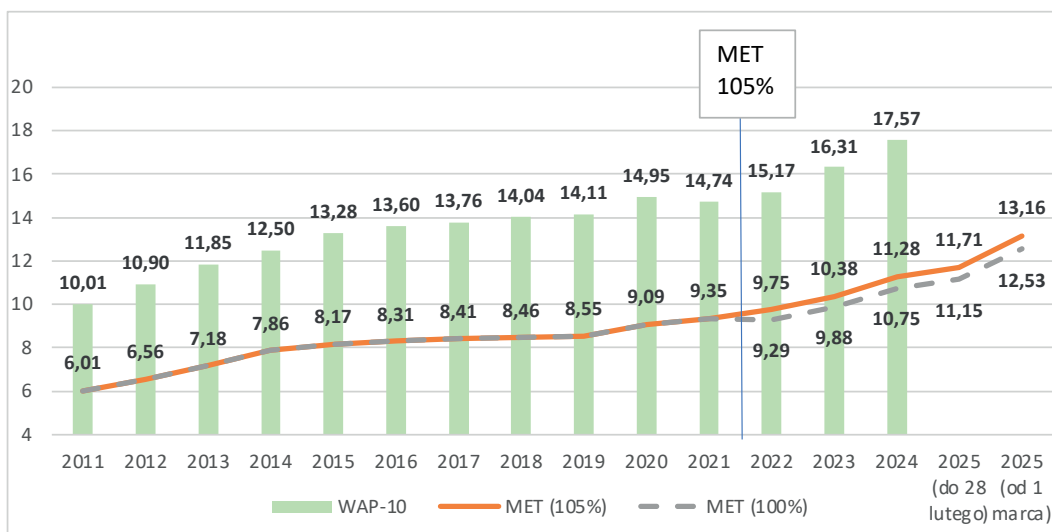
Wykres 43. Składowe ceny paczki papierosów od 1 marca 2025 r. (w zł)



Źródło: Opracowanie własne

Wykres 43 pokazuje, jak kształtuje się udział poszczególnych obciążeń w zależności od ceny paczki papierosów. Elementem niezmiennym jest obciążenie stawką kwotową. Zarówno część stawki procentowej akcyzy, jak i VAT wzrastają wraz ze wzrostem ceny.

Wykres 44. Średnia ważona cen za 10 miesięcy (WAP-10) i minimum akcyzowe (MET)



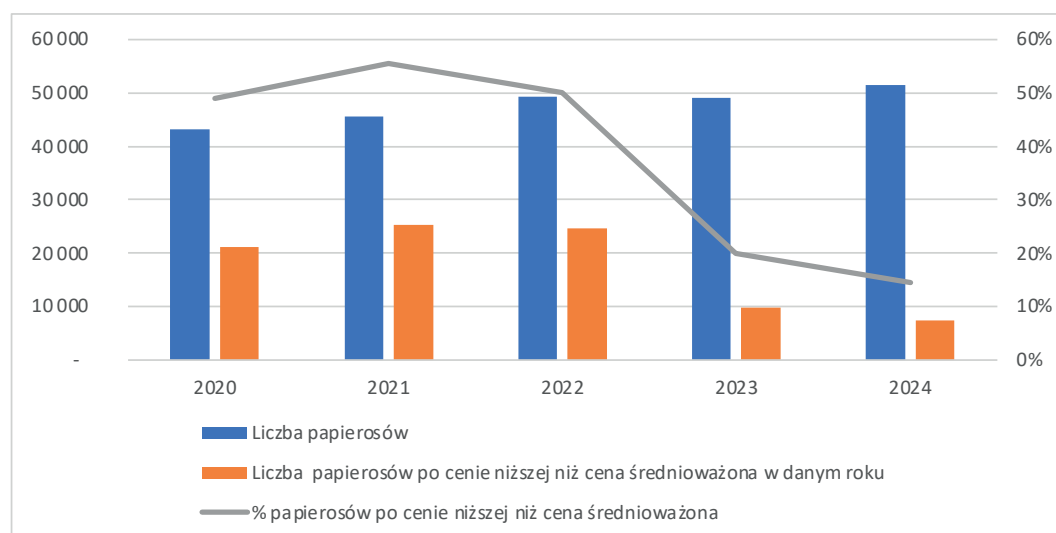
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

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

Obserwuje się również zmniejszanie wagi tytoniu w papierosach. Kiedyś przyjmowano, że jeden papieros to ok. 1 grama tytoniu, dzisiaj jest to ok. 0,5 grama, a w przypadku papierosów tzw. slim nawet niecałe 0,4 grama. Żeby przeciwdziałać temu procederowi, wprowadzono mechanizm tzw. minimalnej stawki podatku ak-

cyzowego na papierosy. Minimalna stawka akcyzy na papierosy do końca 2021 r. wynosiła 100% całkowitej kwoty akcyzy (obecnie od 2022 r. 105%), naliczonej od ceny równej średniej ważonej detalicznej cenie sprzedaży papierosów z 10 miesięcy poprzedniego roku (WAP-10). Ministerstwo Finansów zauważyło, że w 2021 r. WAP-10, służący do ustalania podatku minimalnego, zmalał w stosunku do roku 2020 o 21 groszy, więc zdecydowało się podnieść minimalną stawkę z 100% do 105%. Tym samym wyeliminowano zagrożenie strat budżetowych z tego tytułu. Gdyby nie podwyższono minimum podatkowego, to w 2022 r. budżet traciłby ok. 46 gr na paczce i 23% VAT (wykres 44). Przy stawce podatku minimalnego na poziomie 100% WAP-10 minimalny podatek w 2022 r. był na poziomie 9,29 zł na paczkę, natomiast przy stawce 105% wynosił w 2022 r. 9,75 zł na paczkę, dzięki czemu wpływy podatkowe (akcyza i VAT) wzrosły szacunkowo o prawie 1 mld zł. W roku 2023 minimum podatkowe było na poziomie 10,39 zł na paczkę, a w 2024 – 11,28 zł na paczkę. Na rok 2025 (od marca) kwota minimum podatkowego to 13,16 zł na paczkę.

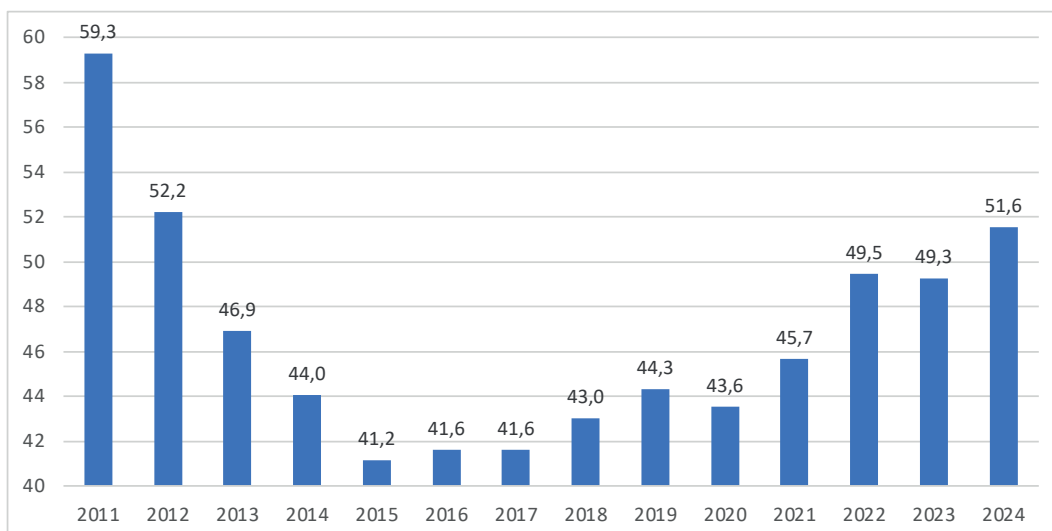
Wykres 45. Papierosy poza procedurą zawieszenia poboru podatku akcyzowego (w mln sztuk)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Nadal jednak część papierosów na rynku to papierosy najtańsze (ok. 15% w 2024 r.), czyli takie, od których uiszczana jest akcyza minimalna. Okazuje się, że to aż ponad 7,4 mld sztuk papierosów nieobjętych pożądaną stawką akcyzy. Dzięki wprowadzeniu minimum na poziomie 105% uniknięto udziału takich papierosów na poziomie blisko 70% rynku, o jakim mówiono w branży, a rzeczywiście w 2021 r. było to 55%, jak podało Ministerstwo Finansów. Oznacza to, że mechanizm wprowadzony mapą akcyzową, co do zasady działa, tylko wysoka inflacja ogranicza jego efektywność.

Wykres 46. Sprzedaż papierosów (w mld sztuk)

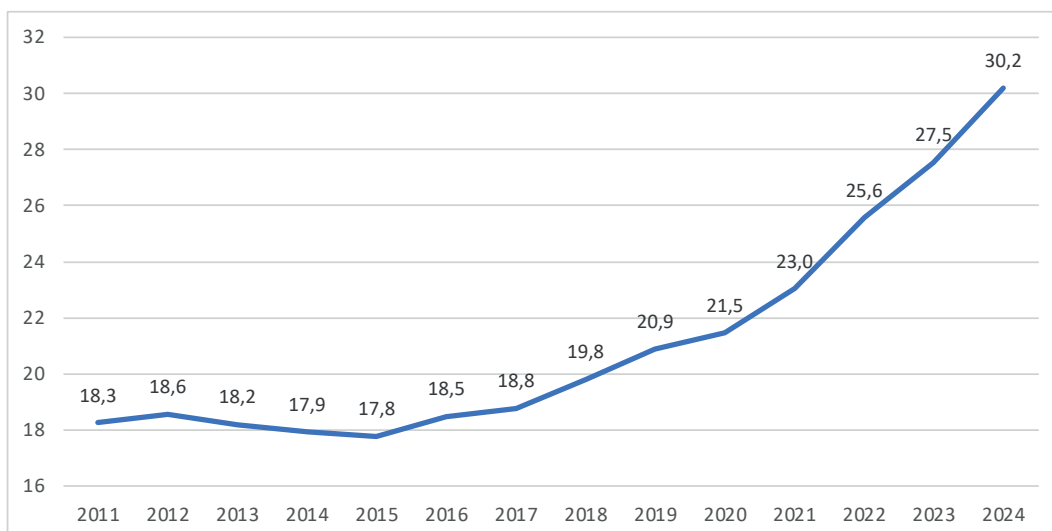


Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Po istotnym spadku legalnej sprzedaży papierosów do 2015 r. – na co złożyło się wiele przyczyn zarówno po stronie administracji, jak i przemysłu – odnotowano wzrosty (wykres 46). Brak podwyżek (z wyjątkiem 2020 r.) spowodował spadek realnych cen papierosów i silny wzrost legalnej sprzedaży. W 2022 r. legalna sprzedaż była aż o 20% wyższa niż w 2015, a porównując rok 2021 do 2022 wzrost wyniósł 8%. W wyniku wzrostu obciążenia podatkowego i cen odnotowano na rynku papierosów spadek 0,3%, porównując rok 2022 do 2023. Wydawało się wówczas, że rynek jest nasycony i w 2024 r. należy spodziewać się dalszego spadku z powodu zaplanowanej kolejnej 10-procentowej podwyżki podatku. Tak się jednak nie stało rynek papierosów odnotował zdecydowany wzrost sprzedaży wynoszący prawie 5%.

Papierosy są nadal w Polsce największą grupą wyrobów tytoniowych. Do obrotu w 2024 r. wprowadzono ok. 51,6 mld sztuk. Tej grupy dotyczą też najczęściej nadużycia związane z przemysłem, nielegalną produkcją, nielegalnym wprowadzaniem do obrotu. O konsumentów papierosów toczy się ostra walka pomiędzy koncernami chcącymi sprzedać jak największą ilość swoich produktów, nawet kosztem niższego zysku. Celem jest dominacja na rynku i przyzwyczajenie klienta do danej marki. Regulator rynku musiał w przypadku papierosów zastosować takie mechanizmy, które z jednej strony ograniczą popyt, a z drugiej strony zapewnią odpowiednie wpływy budżetowe. Mechanizmy zaproponowane w mapie drogowej stawek akcyzy były w 2023 roku odbierane jako optymalne, ale już w roku 2024 nie zapewniały efektów, które były celem przy wprowadzaniu tych zmian, tzn. z jednej strony ograniczenia popytu, a z drugiej strony wzrostu dochodów budżetowych. Dlatego rok 2024 to rok zmian założeń mapy drogowej stawek akcyzy na tym rynku w kierunku ich znacznego podwyższenia.

Wykres 47. Dochody akcyzowe z papierosów (w mld zł)

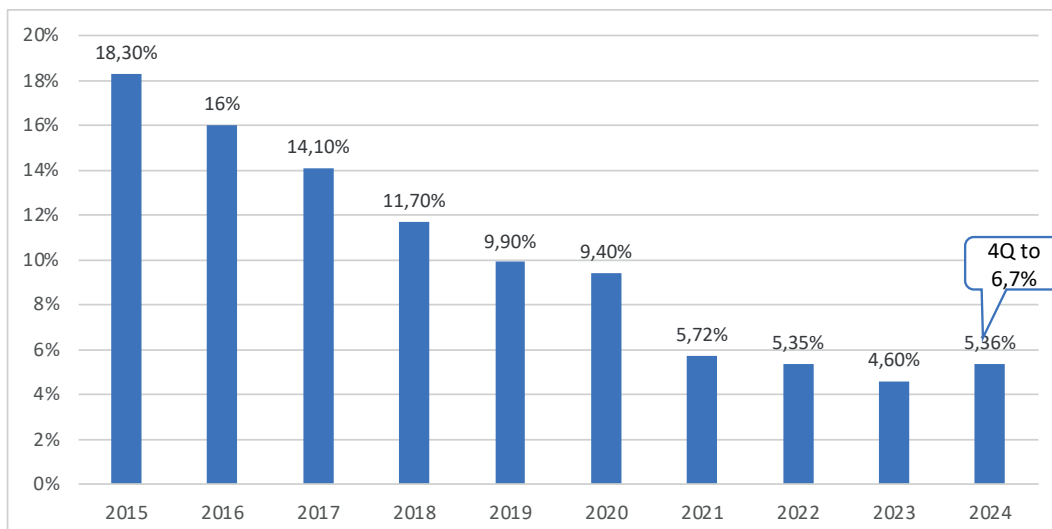


Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Dochody z podatku akcyzowego w 2024 r. były wyższe niż w 2023 o ok. 9,6%, co wynikało z wyższej o 10% kwotowej stawki podatku i 5-procentowego wzrostu sprzedaży. Należy jednak pamiętać, że ok. 15% rynku papierosów było obciążone minimalnym podatkiem wynikającym z minimum podatkowego opartego na średniej ważonej cenie papierosów z 2023 r.

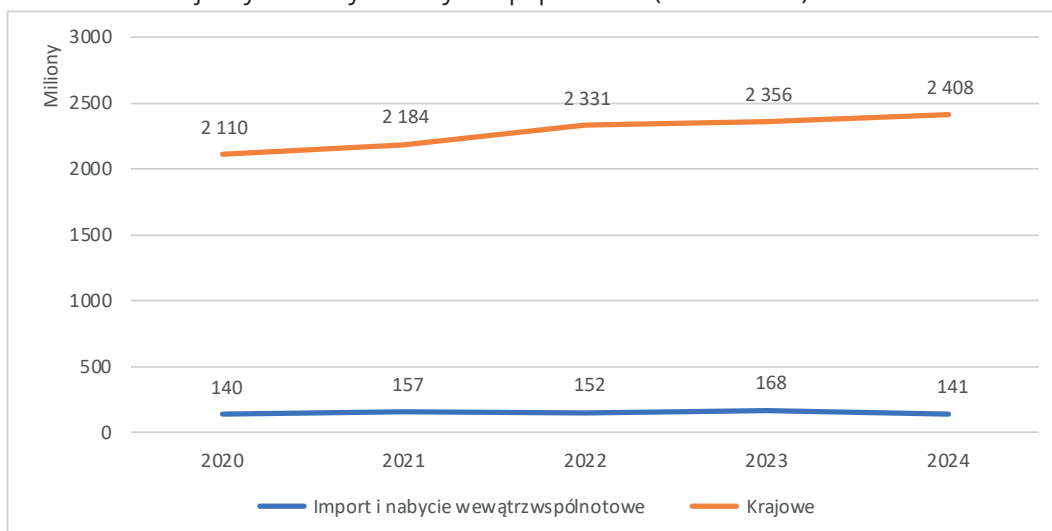
Wzrost dochodów to również zasługa ograniczania szarej strefy. Zamknięcie granic – z powodu najpierw pandemii, a potem wojny w Ukrainie – istotnie ograniczyło przemyt papierosów. Zmniejszająca się szara strefa to też efekt skoordynowanych działań służb skarbowych, policji oraz straży granicznej, a także współpracy tych służb z przemysłem tytoniowym. Nie można również umniejszać roli racjonalnej oraz przewidywalnej polityki podatkowej Ministerstwa Finansów wyrażonej w omawianej mapie drogowej stawek akcyzy. Zmiana w drugiej połowie roku 2024 stawek na lata 2025–2027 spowodowała wzrost szarej strefy w 4 kwartale 2024 r. Należy to odczytywać jako przygotowanie nielegalnego rynku do wzrostu popytu na wyroby z tego rynku z powodu nadchodzących podwyżek stawek.

Wykres 48. Szacunkowy udział szarej strefy w rynku papierosów



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

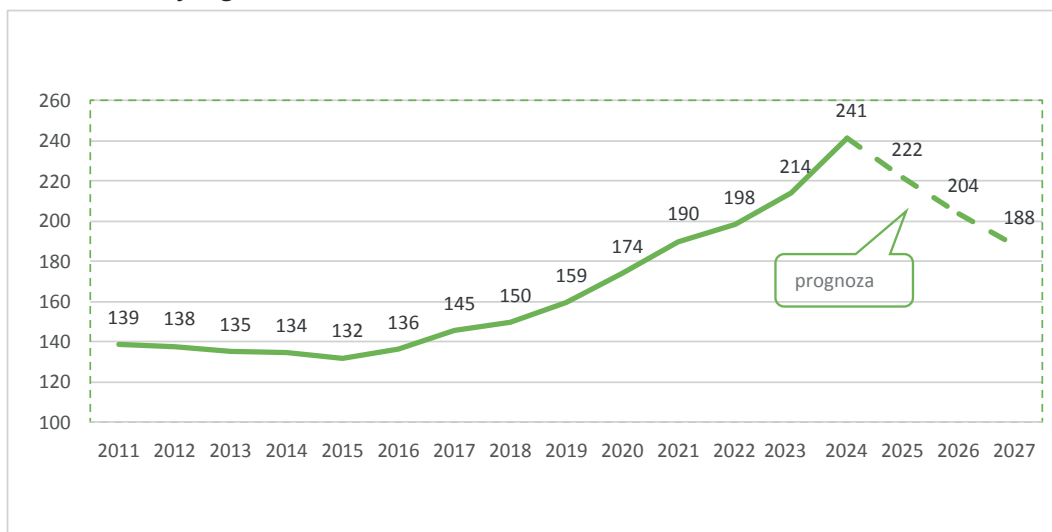
Wykres 49. Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe importowanych, nabywanych wewnątrzwspólnotowo oraz wyprodukowanych na terytorium kraju wyrobów tytoniowych – papierosów (w mln sztuk)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Analiza poboru banderol za ostatnie lata pokazuje dużą stabilność produkcji krajowej przy niewielkich wahaniach w imporcie i nabyciu wewnątrzwspólnotowym.

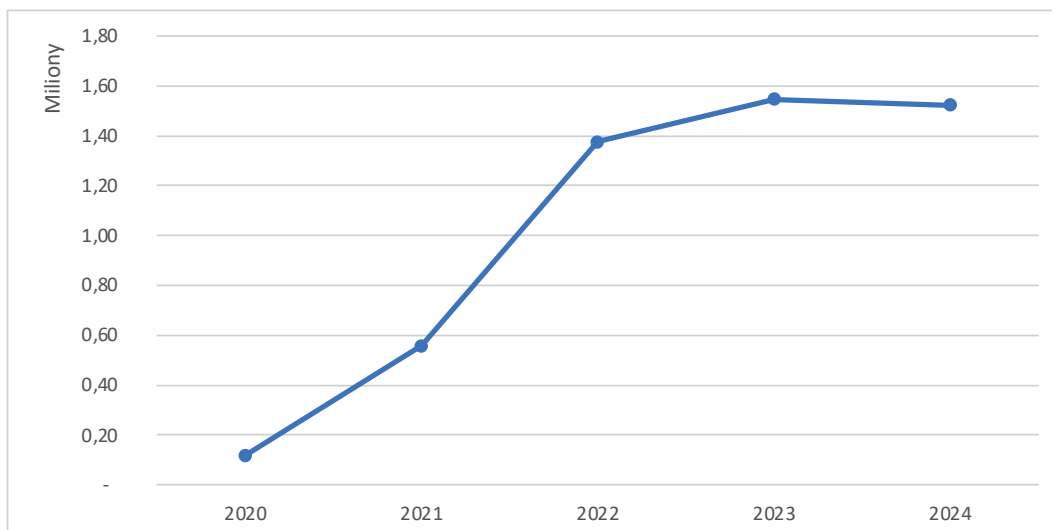
Wykres 50. Ekonomiczna dostępność papierosów (liczba paczek, którą można nabyć za wynagrodzenie minimalne)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS

Ekonomiczna dostępność to kategoria, która pokazuje teoretycznie możliwy popyt na daną grupę wyrobów w przeliczeniu np. na minimalną płacę. Rozważania takie są oczywiście obarczone błędem z powodu wpływu na ten popyt różnych czynników, ale są akceptowalne pod względem pokazywania kierunku zmian. W przypadku analizy dostępności papierosów musimy uwzględnić dwa istotne czynniki. Po pierwsze papierosy to nie wyrób jak każdy inny, ale wyrób uzależniający, co powoduje często odmienną reakcję nabywców niż w przypadku innych wyrobów spożywczych. Po drugie na tym rynku mamy substytuty, czyli wyroby zastępujące papierosy (choćby w postaci e-papierosów), co również zaburza wyliczenia dotyczące ekonomicznej dostępności papierosów, ponieważ te substytuty często zastępują z różnych względów wyroby podstawowy. Symulacja dostępności po wprowadzanych zmianach pokazuje, że spadnie ona do poziomów występujących w latach 2022–2023, kiedy nie notowaliśmy spadków sprzedaży papierosów. Dodatkowo wprowadzano ograniczenia w dostępności substytutów, które zastępowały papierosy, zatem można przewidywać, że mimo podwyżek rynek papierosów tradycyjnych będzie rósł.

Wykres 51. Zwolnienie od akcyzy wyrobów tytoniowych przeznaczonych do badań naukowych oraz badań związanych z jakością produktu (w mln zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

W przypadku wyrobów tytoniowych, w tym głównie papierosów, mamy niewiele zwolnień z tytułu podatku akcyzowego. Na uwagę zasługuje zwolnienie od akcyzy wyrobów tytoniowych, które są przeznaczone do badań jakościowych. Jak widać na wykresie 51, po wzroście wartości tego zwolnienia w latach 2020–2022, mamy w latach 2023 i 2024 pewną stabilizację tej wielkości.

7.3. Substytuty

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

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

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

Z rynkiem tradycyjnych wyrobów tytoniowych, takich jak papierosy czy tytoń do palenia, od 2006 r. konkurują papierosy elektroniczne. Papierosy elektroniczne to

urządzenia jednorazowego albo wielokrotnego użytku służące do wdychania pary za pomocą ustnika, a para ta powstaje z płynu do papierosów elektronicznych, który znajduje się w kartridżach lub zbiornikach. Urządzenia te nie są opodatkowane podatkiem akcyzowym. Opodatkowany jest jedynie płyn do papierosów elektronicznych. Płyn do papierosów elektronicznych to roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych – zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny – a bazą do tego roztworu jest glikol propylenowy lub gliceryna. Podstawą opodatkowania płynu do papierosów elektronicznych jest jego ilość, wyrażona w mililitrach. Stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych wynosiła w 2024 r. 0,55 zł za każdy mililitr. W przypadku niezgodnej z przepisami produkcji płynu do papierosów stosuje się stawkę sankcyjną, która stanowi dwukrotność stawki podstawowej.

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

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

Obecnie na rynku pojawiły się kolejne substytuty tradycyjnych wyrobów tytoniowych w postaci saszetek z nikotyną czy łudząco przypominające wyroby nowatorskie wkłady na bazie herbaty nasączonej nikotyną. W Polsce pomimo licznych apeli producentów te wyroby w 2024 r. nie były jeszcze opodatkowane akcyzą, ale mamy już przepisy, które przewidują, że będą opodatkowane od 2025 r. W UE jedynie 8 krajów wprowadziło akcyzę na woreczki nikotynowe, ale z niską stawką kwotową liczoną od wagi wyrobu.

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

7.3.1. Tytoń do palenia

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

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

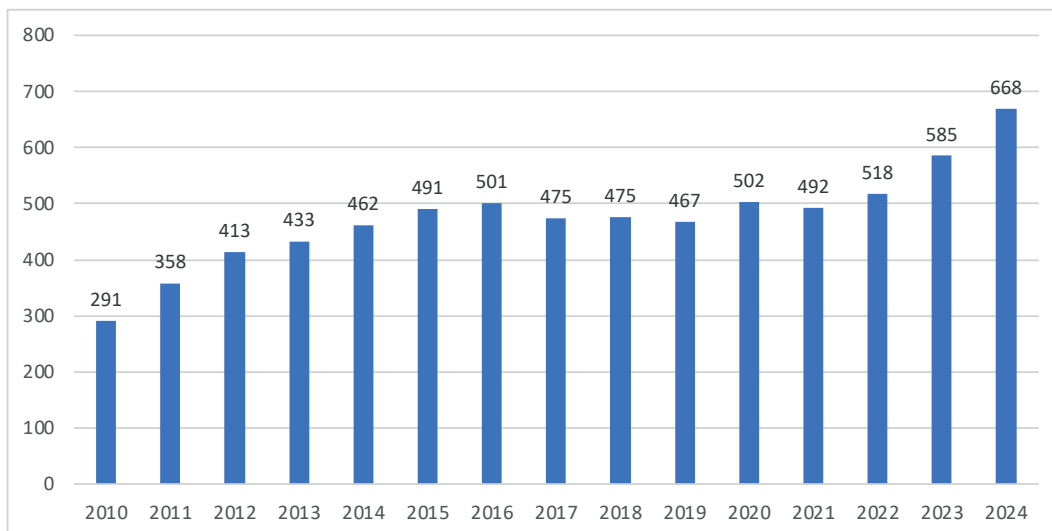
Tytoń do skrętów (wspomniana wcześniej tańsza alternatywa dla papierosów) jest używany do samodzielnego wytwarzania papierosów, zarówno manualnie, jak i z wykorzystaniem prostych urządzeń. Charakteryzuje się tym, że został pocięty na dłuższe kawałki w celu umożliwienia zwinięcia ich w kształt wałka najczęściej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

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

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

Na wykresie 52 została przedstawiona średnia ważona detaliczna cena sprzedaży tytoniu na rynku, wynikająca z obwieszczeń Ministerstwa Finansów.

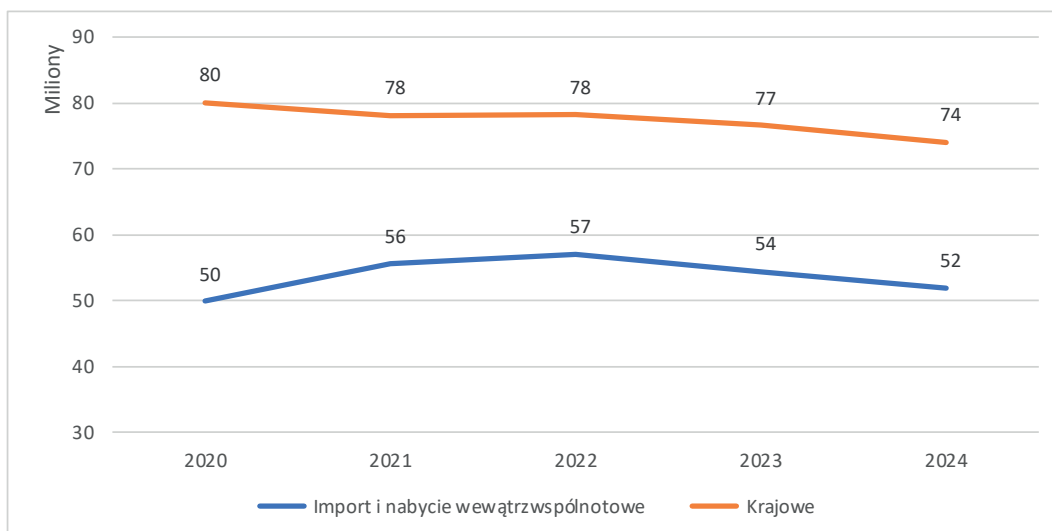
Wykres 52. Średnia ważona cena tytoniu do palenia (w zł za kg)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Zestawienie to pokazuje, że ta cena podlega naturalnym wahaniom, ale wykazuje tendencję rosnącą. Jednocześnie po wprowadzeniu w 2020 r. faktycznego obciążenia na wyroby nowatorskie osiągnęła najwyższy poziom od 10 lat i po niewielkim spadku w 2021 r. ustanowiła nowe maksimum w 2023 r. i kolejne w 2024 r. Jest to efekt wprowadzenia od 2022 r. minimalnej stawki akcyzy na tytoń do palenia w wysokości 100% całkowitej kwoty akcyzy naliczonej od ceny równej średniej ważonej detalicznej cenie sprzedaży tytoniu do palenia w 10 miesiącach poprzedniego roku.

Wykres 53. Wydane banderole podatkowe na opakowania wyrobów tytoniowych (tytoniu) oraz suszu (w mln sztuk)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Ilość wydanych banderol podatkowych na tytoń do palenia nieznacznie spadła (wykres 53), ale jest to dość stabilny rynek mający swoich zwolenników i przeciwników.

7.3.2. Wyroby nowatorskie

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

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

Wprowadzenie mapy drogowej dla stawek akcyzy, w tym dla stawek na wyroby nowatorskie, ograniczyło nieco dynamikę rozwoju tego rynku. Stało się to głównie za sprawą skokowego wzrostu tego podatku w roku 2021, kiedy to część kwotową stawki podwyższono o 100%. Dane o sprzedaży za rok 2023 potwierdzały spadek dynamiki wzrostu tego rynku w porównaniu do roku 2022. Natomiast dane za rok 2024 wskazują na ustabilizowanie tego rynku na poziomie zbliżonym do sprzedaży z roku 2023.

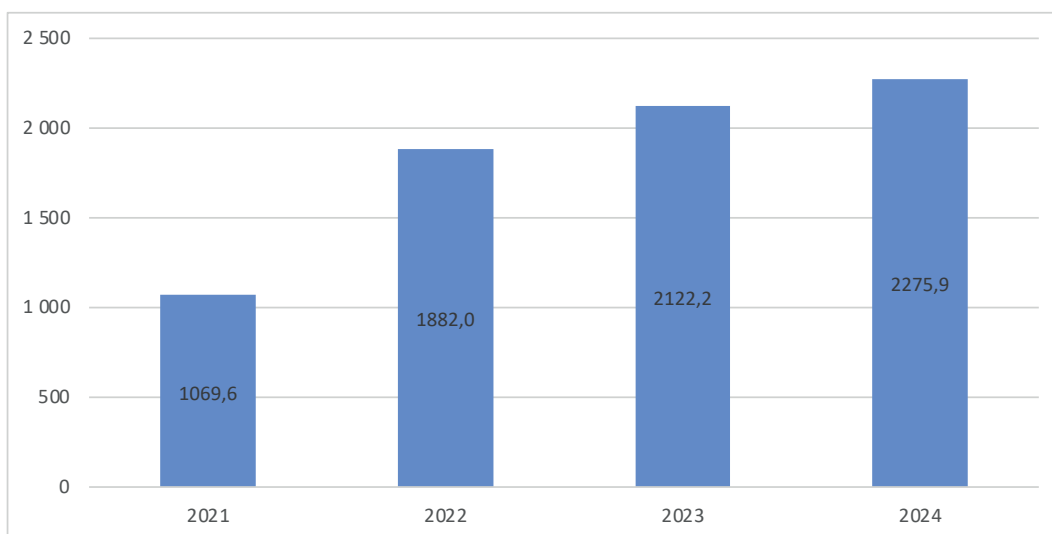
Obecnie, analogicznie jak w przypadku papierosów, został wprowadzony zakaz sprzedaży wyrobów nowatorskich o aromacie charakterystycznym. Może to mieć negatywny wpływ na rozwój tego rynku z uwagi na możliwość powstania szarej strefy czy przejścia na e-papierosy, gdzie smaki nadal będą dozwolone. Zakaz ten wynika z unijnego aktu delegowanego, czyli odpowiednika rozporządzenia wykonawczego do dyrektywy tytoniowej³. Na podstawie tego aktu państwa członkowskie powinny wprowadzić zakaz sprzedaży aromatyzowanych wkładów tytoniowych do podgrzewaczy od października 2023 r. Należy jednak zauważyć, że przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej rozpatrywana jest skarga Irlandii, która kwestionuje legalność rozwiązań przyjętych w tym akcie delegowanym. Kilka innych krajów również przyłączyło się do Irlandii⁴. Z uwagi na możliwe wystąpić skutki prawne w przypadku zakwestionowania tego aktu przez Trybunał

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

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

Europejski wydaje się zasadnym powstrzymanie wprowadzania takiego zakazu do czasu rozstrzygnięcia sporu. W Polsce ok. 80% rynku wyrobów nowatorskich to warianty smakowe. Spadek dynamiki rozwoju tego rynku wynika również z konkurencyjności e-papierosów, a szczególnie jednorazowych, których sprzedaż rozwija się bardzo dynamicznie. Wprowadzenie zakazu wariantów smakowych, przy rosnącym rynku smakowych e-papierosów, spowoduje zapewne ograniczenie rynku wyrobów nowatorskich i spadek dochodów w podatku akcyzowym z tego tytułu, ponieważ rynek e-papierosów jako opodatkowany znacznie niższym podatkiem akcyzowym nie zrekompensuje tej straty.

Wykres 54. Sprzedaż wyrobów nowatorskich (w tonach)



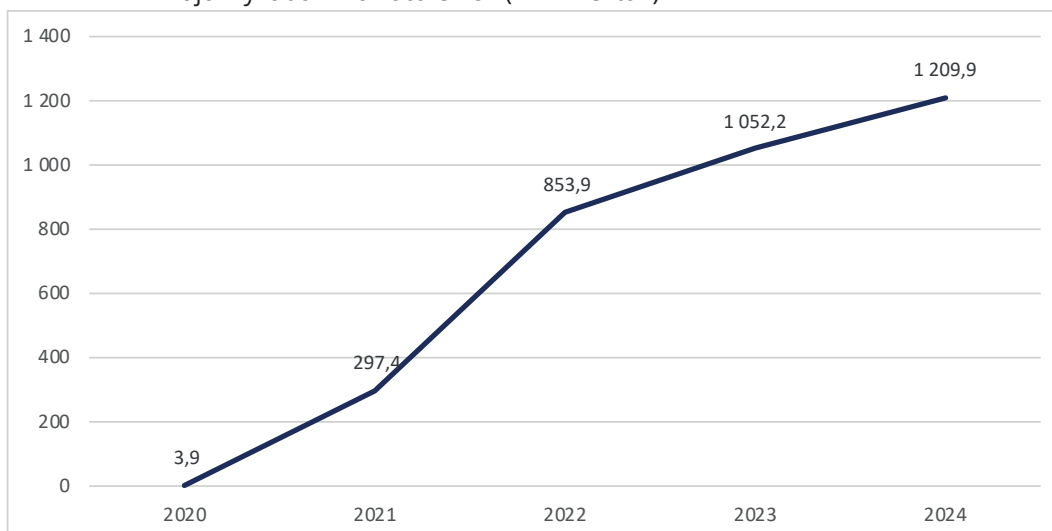
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Wykres 55. Dochody z podatku akcyzowego od wyrobów nowatorskich (w mln zł)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

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

Wykres 56. Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe importowanych, nabywanych wewnątrzwspólnotowo oraz wyprodukowanych na terytorium kraju wyrobów nowatorskich (w mln sztuk)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Pobór banderol pokazuje (wykres 56), że wyroby nowatorskie pochodzą głównie z importu, ale widać również początki produkcji krajowej, chociaż jeszcze na niewielkim poziomie.

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

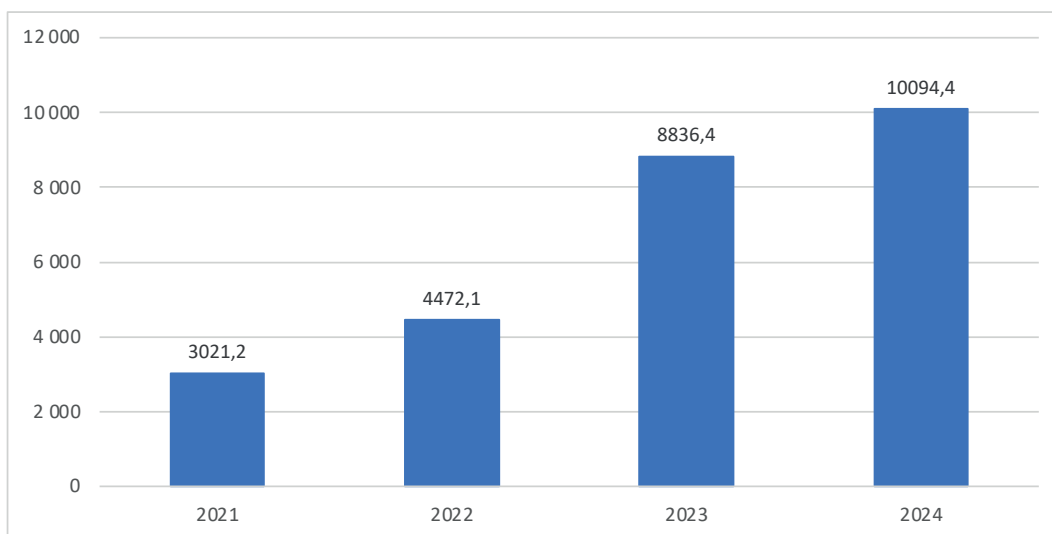
Obecnie obowiązują już zmienione przepisy wprowadzające opodatkowanie takich wyrobów od 2025 r., co wiąże się ze zmianą definicji wyrobów nowatorskich.

7.3.3. E-papierosy

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

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

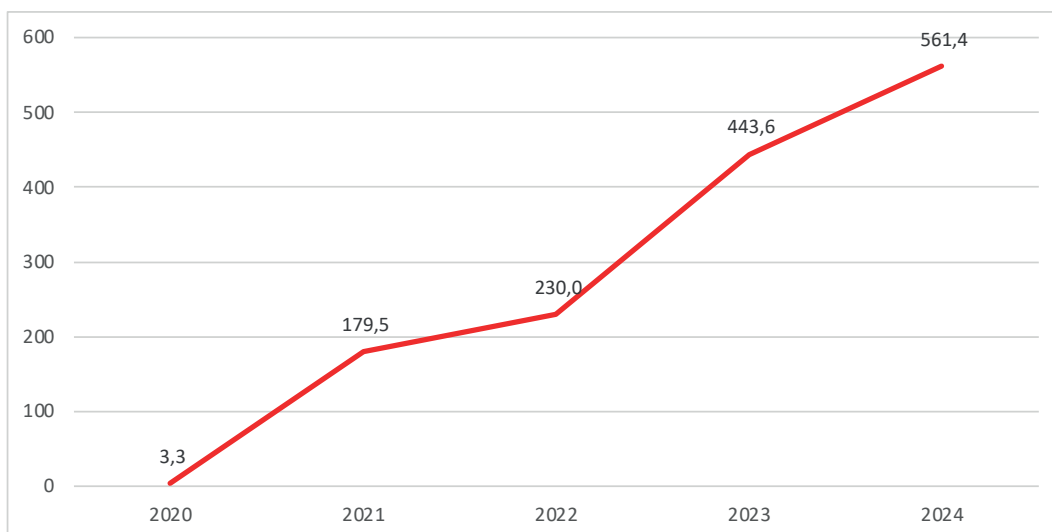
Wykres 57. Sprzedaż płynów do e-papierosów (w hl)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Analizując dane o sprzedaży e-papierosów, nie można nie zauważyć blisko 100-procentowego wzrostu legalnej sprzedaży tych wyrobów w roku 2023 w porównaniu z 2022 – za który odpowiadają głównie papierosy jednorazowe – i kolejnego wzrostu w 2024 r. (wykres 57).

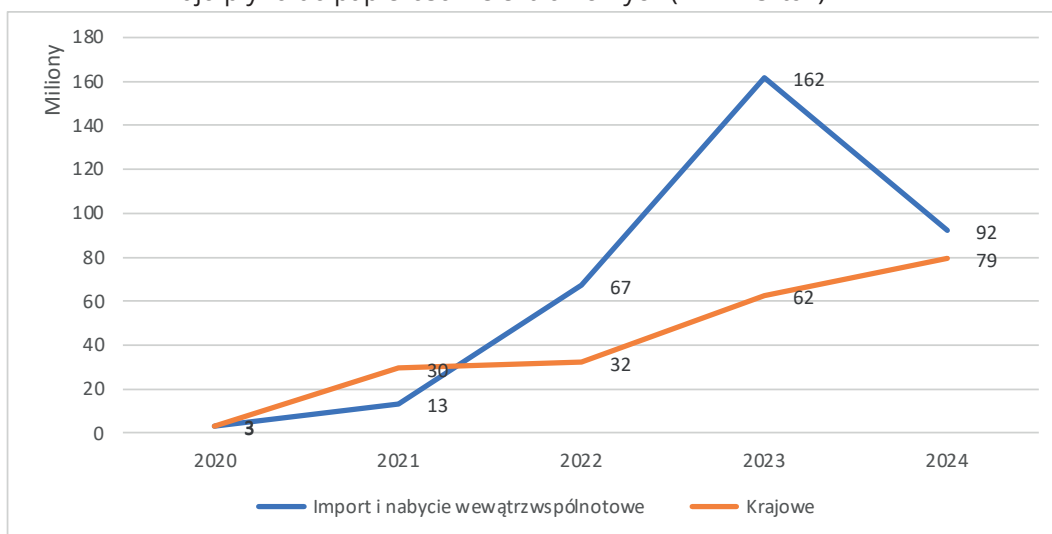
Wykres 58. Dochody z podatku akcyzowego od płynów do e-papierosów (w mln zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Potwierdzają to również dane o dochodach od e-papierosów, które bez podwyżki podatku akcyzowego wzrosły niemal dwukrotnie w 2023 r. i blisko o 30% w roku 2024. (wykres 58).

Wykres 59. Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe importowanego, nabywanego wewnątrzwspólnotowo oraz wyprodukowanego na terytorium kraju płynu do papierosów elektronicznych (w mln sztuk)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Z kolei dane dotyczące poboru banderol na e-papierosy (wykres 59) wskazują, że za ten zdecydowany wzrost sprzedaży i dochodów odpowiadał przede wszystkim import tych wyrobów, ale i legalna krajowa produkcja w roku 2023, która wzrosła o prawie 100% w porównaniu do 2022. Natomiast rok 2024 przyniósł zdecydowany spadek poboru banderol na wyroby importowane, co w kontekście wzrostu sprzedaży wydaje się nielogiczne.

Należy przeanalizować, co jest przyczyną takiego fenomenu. I tu po pierwsze trzeba wspomnieć o znacznym udziale szarej strefy, która po zmianach legislacyjnych na pewno w części została ograniczona. Po drugie pokazuje to, że były ogromne zapasy tych wyrobów na rynku. Zapasy te – z powodu zapowiedzi wzrostu opodatkowania i wręcz zakazów sprzedaży e-papierosów – zostały wyprzedane w roku 2024, a nowe wyroby przestały napływać tak masowo jak do tej pory, szczególnie e-papierosy jednorazowe.

Jak napisano w raporcie Instytutu Prognoz i Analiz Gospodarczych (*Rynek jednorazowych e-papierosów w Polsce*): „Jednorazowe e-papierosy (ang. *disposable vapes* lub *disposable e-cigarettes*) to rodzaj papierosów elektronicznych z wbudowaną baterią, bez możliwości jej naładowania oraz z wbudowanym zbiornikiem z płynem (ang. *e-liquid*) z nikotyną lub bez nikotyny, bez możliwości jego uzupełnienia lub wymiany. Po wyczerpaniu baterii lub wyczerpaniu płynu produkt nie nadaje się do powtórного użytku. Standardowy e-papieros jednorazowy pozwala na około 700–800 zaciągnięć, co jest odpowiednikiem 2,5–3 paczek papierosów. Uśredniona cena jednorazowego e-papierosa w Polsce nie przekracza 30 zł⁵.

Obserwujemy masowy napływ do Polski tanich smakowych e-papierosów jednorazowych. Ich rzeczywista sprzedaż może być nawet kilkukrotnie wyższa, niż

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

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

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

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

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

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

Zjawiskiem, na które należy zwrócić szczególną uwagę, jest internetowa sprzedaż e-papierosów. Pomijając zakaz sprzedaży takich produktów na odległość, zawarty w *Ustawie z dnia 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych*, odbywa się ona z pominięciem obowiązków podatkowych wynikających z *Ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym*, co prowadzi do istotnych strat dla budżetu państwa z tytułu podatku akcyzowego. Proceder ten wiąże się również ze stratami z tytułu VAT-u oraz podatku dochodowego.

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

nienia w nowej mapie stawek akcyzy ze zdecydowanie podwyższoną stawką mamy do czynienia z wyhamowaniem na tym rynku.

7.3.4. Saszetki z nikotyną

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

Wprowadzono już – podobnie jak w przypadku wyrobów nowatorskich – przepisy opodatkowujące saszetki nikotynowe. Zgodnie z tymi przepisami saszetki nikotynowe to wyroby niezawierające tytoniu, lecz zawierające nikotynę lub jej związki lub pochodne, zmieszane lub niezmieszane z włóknami roślinnymi lub innymi dodatkami, znajdujące się w porcjowanych saszetkach lub w równoważnej postaci, które mogą być używane doustnie do wchłaniania przez organizm ludzki nikotyny lub jej związków lub pochodnych.

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

7.4. Mapa akcyzowa dla wyrobów tytoniowych w kontekście zmian dyrektywy

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

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

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

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

8. SPIS WYKRESÓW

SPIS TREŚCI

Wykres 1.	Struktura dochodów akcyzowych budżetu państwa w 2024 r.	10
Wykres 2.	Średnie ceny papierosów w krajach Unii Europejskiej w euro/1000 sztuk w 2023 r.	12
Wykres 3.	Procentowy wzrost stawki kwotowej akcyzy w latach 2022 – 2027 według mapy drogowej i ustawy z dnia 18.10.2024 r.	13
Wykres 4.	Indeksy stawek akcyzy na papierosy oraz wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych (CPI), 2019 = 100.	14
Wykres 5.	Indeksy stawek akcyzy na wyroby nowatorskie oraz wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych (CPI), 2019 = 100.	14
Wykres 6.	Indeksy stawki akcyzy na alkohol oraz wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych (CPI), 2019 = 100	15
Wykres 7.	Łączna wielkość akcyzy i opłat (w zł na 1000 l dla benzyn silnikowych BS i oleju napędowego ON oraz na 1000 kg dla LPG)	18
Wykres 8.	Stawki opłaty drogowej (w zł na 1000 l dla benzyn silnikowych BS i oleju napędowego ON oraz 1000 kg dla LPG).	18
Wykres 9.	Ekonomiczna dostępność paliw (w litrach za miesięczną płacę minimalną).	19
Wykres 10.	Dochody akcyzowe z paliw silnikowych (w mln zł).	19
Wykres 11.	Dochody akcyzowe (w mln zł) i sprzedaż (w tys. l) paliw silnikowych. ...	20
Wykres 12.	Zwolnienie używanych do statków powietrznych benzyn lotniczych o kodzie CN 2710 11 31, paliwa typu benzyny do silników odrzutowych o kodzie CN 2710 11 70 oraz paliwa do silników odrzutowych o kodzie CN 2710 19 21 lub olejów smarowych do silników lotniczych	21
Wykres 13.	Zwolnienie używanych do celów żeglugi (włączając rejsy rybackie) wyrobów energetycznych (w mln zł)	21
Wykres 14.	Zwolnienie używanych do celów opałowych pozostałych węglowodorów gazowych o kodach CN od 2711 12 11 do 2711 19 00 (w mln zł).	22
Wykres 15.	Zwolnienie z tytułu importu paliw silnikowych przewożonych w standardowych zbiornikach pojazdów silnikowych w ilości nieprzekraczającej 600 l na pojazd oraz pojemników specjalnego przeznaczenia w ilości nieprzekraczającej 200 l na pojemnik (w mln zł) ...	22

Wykres 16.	Zwolnienie olejów smarowych, pozostałych olejów o kodach CN 2710 19 71-83 i 2710 19 87-99 przeznaczonych do wykorzystania do celów innych niż napędowe lub opałowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych, albo jako oleje smarowe do silników, albo do produkcji paliw silnikowych, olejów opałowych, dodatków lub domieszek do paliw silnikowych lub olejów smarowych do silników (w mln zł)	23
Wykres 17.	Stawka akcyzy na wyroby spirytusowe (w zł za 1 hl 100% vol.)	26
Wykres 18.	Stawka akcyzy na piwo (w zł od 1 hl za każdy stopień Plato)	27
Wykres 19.	Dochody z wyrobów spirytusowych (w mln zł rocznie, lewa oś) i kwota akcyzy na butelkę wódki 40% (w zł, prawa oś)	27
Wykres 20.	Sprzedaż wyrobów spirytusowych (w hl 100% vol.)	28
Wykres 21.	Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe wyrobów spirytusowych (w mln sztuk)	29
Wykres 22.	Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe importowanych, nabywanych wewnątrzwspólnotowo oraz wyprodukowanych na terytorium kraju wyrobów spirytusowych o pojemności do 0,2 l włącznie (w mln sztuk)	29
Wykres 23.	Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe importowanych, nabywanych wewnątrzwspólnotowo oraz wyprodukowanych na terytorium kraju wyrobów spirytusowych o pojemności powyżej 0,2 l (w mln sztuk)	30
Wykres 24.	Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe (puszki) wyrobów spirytusowych (w mln sztuk)	31
Wykres 25.	Zwolnienie od akcyzy napojów alkoholowych używanych jako próbki do analiz niezbędnych prób produkcyjnych lub celów naukowych, a także do badań naukowych, do procesów produkcyjnych, pod warunkiem że produkt końcowy nie zawiera alkoholu (w mln zł)	32
Wykres 26.	Alkohol etylowy całkowicie skażony – produkcja krajowa (w mln litrów 100% vol.)	33
Wykres 27.	Dochody z piwa (w mln zł, lewa oś) i kwota akcyzy na butelkę piwa 12 Blg (w zł, prawa oś)	34
Wykres 28.	Sprzedaż piwa z alkoholem (w hl)	35
Wykres 29.	Zwolnienie od akcyzy podatników produkujących piwo, którzy w poprzednim roku kalendarzowym wyprodukowali do 200 000 hl piwa – w wysokości 50% kwoty akcyzy obliczonej z zastosowaniem stawki akcyzy określonej w art. 94 ust. 4 ustawy (w mln zł)	36
Wykres 30.	Dochody budżetu państwa z podatku akcyzowego od wina, pozostałych napojów fermentowanych i wyrobów pośrednich (w mln zł rocznie)	37
Wykres 31.	Sprzedaż wina i wyrobów pośrednich (w hl)	37

Wykres 32.	Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe (puszki) importowanych, nabywanych wewnątrzwspólnotowo oraz wyprodukowanych na terytorium kraju wyrobów winiarskich (w tys. sztuk).	38
Wykres 33.	Stawka akcyzy na wyroby spirytusowe w latach 2025–2027 (w zł za 1 hl 100% vol.)	38
Wykres 34.	Stawka akcyzy na piwo w latach 2025–2027 (w zł od 1 hl za każdy stopień Plato).	39
Wykres 35.	Konsumpcja alkoholu w Polsce (w litrach 100-procentowego alkoholu na osobę).	41
Wykres 36.	Porównanie kosztów produkcji piwa i wódki w zł	42
Wykres 37.	Indeks zmian ceny wódki i piwa przy różnej stopie wzrostu kosztów produkcji.	42
Wykres 38.	Dochody z podatku akcyzowego z poszczególnych wyrobów akcyzowych (w mln zł)	44
Wykres 39.	Indeks dostępności ekonomicznej alkoholu w odniesieniu do płacy minimalnej	45
Wykres 40.	Kwotowa stawka akcyzy na papierosy w 2024 r. (w euro na 1000 papierosów).	46
Wykres 41.	Stawka ad valorem na papierosy w 2024 r.	47
Wykres 42.	Roczne procentowe zmiany: stawki kwotowej akcyzy, ceny producenta, średniej ważonej ceny papierosów (WAP) i łącznej kwoty akcyzy na paczkę, w latach 2015–2024.	49
Wykres 43.	Składowe ceny paczki papierosów od 1 marca 2025 r. (w zł)	50
Wykres 44.	Średnia ważona cen za 10 miesięcy (WAP-10) i minimum akcyzowe (MET)	50
Wykres 45.	Papierosy poza procedurą zawieszenia poboru podatku akcyzowego (w mln sztuk).	51
Wykres 46.	Sprzedaż papierosów (w mld sztuk)	52
Wykres 47.	Dochody akcyzowe z papierosów (w mld zł)	53
Wykres 48.	Szacunkowy udziału szarej strefy w rynku papierosów	54
Wykres 49.	Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe importowanych, nabywanych wewnątrzwspólnotowo oraz wyprodukowanych na terytorium kraju wyrobów tytoniowych – papierosów (w mln sztuk)	54
Wykres 50.	Ekonomiczna dostępność papierosów (liczba paczek, którą można nabyć za wynagrodzenie minimalne)	55
Wykres 51.	Zwolnienie od akcyzy wyrobów tytoniowych przeznaczonych do badań naukowych oraz badań związanych z jakością produktu (w mln zł)	56

Wykres 52.	Średnia ważona cena tytoniu do palenia (w zł za kg)	59
Wykres 53.	Wydane banderole podatkowe na opakowania wyrobów tytoniowych (tytoniu) oraz suszu (w mln sztuk)	59
Wykres 54.	Sprzedaż wyrobów nowatorskich (w tonach)	61
Wykres 55.	Dochody z podatku akcyzowego od wyrobów nowatorskich (w mln zł)	61
Wykres 56.	Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe importowanych, nabywanych wewnątrzwspólnotowo oraz wyprodukowanych na terytorium kraju wyrobów nowatorskich (w mln sztuk)	62
Wykres 57.	Sprzedaż płynów do e-papierosów (w hl)	63
Wykres 58.	Dochody z podatku akcyzowego od płynów do e-papierosów (w mln zł)	63
Wykres 59.	Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe importowanego, nabywanego wewnątrzwspólnotowo oraz wyprodukowanego na terytorium kraju płynu do papierosów elektronicznych (w mln sztuk)	64

BBGTAX.

Kancelaria Podatkowa Sp. z o.o.

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

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