



FORUM AKCYZOWE

Rekomendacje Forum Akcyzowego dotyczące papierosów elektronicznych

INFORMACJE / ZASTRZEŻENIA:

Forum Akcyzowe jest zespołem opiniodawczo-doradczym przy Ministrze Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej powołanym na podstawie zarządzenia z dnia 14 maja 2021 r. w sprawie Forum Akcyzowego. Do zadań Forum należy opracowywanie opinii, analiz, wniosków oraz propozycji w zakresie podatku akcyzowego. Rekomendacje Forum Akcyzowego stanowią ważny głos doradczy, jednak nie mają charakteru wiążącego. Ministerstwo Finansów nie ponosi bezpośredniej lub pośredniej odpowiedzialności co do przekazywanej treści materiałów przygotowanych przez Forum Akcyzowe lub grupę roboczą działającą przy Forum Akcyzowym. W szczególności niniejszy materiał nie stanowi interpretacji ani ogólnych wyjaśnień przepisów prawa podatkowego (objaśnień podatkowych) w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa.

Warszawa, 15 grudnia 2021 r.

Prezentacja stanowiska grupy roboczej nr 2 do spraw papierosów elektronicznych.

Niniejszy dokument opracowany został na podstawie § 11 ust. 1 zarządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 14 maja 2021 r. w sprawie Forum Akcyzowego oraz § 4 ust. 2 Informacji o trybie opracowywania dokumentów przez grupę roboczą.

Dokument zawiera stanowiska członków grupy reprezentujących następujące podmioty:

1. **CHEMNOVATIC Sp. z o.o. Sp. k.** reprezentowana przez Pawła Klocka;
2. **eSmoking Institute Sp. z o.o.** reprezentowana przez Marcina Kozłowskiego;
3. **eSmoking Liquids Sp. z o.o.** reprezentowana przez Tomasza Barysa;
4. **EXPRAN Sp. z o. o.** reprezentowana przez Krzysztofa Kondeję;
5. **Kancelaria Adwokacka Paweł Śmiałek** reprezentowana przez Pawła Śmiałka;
6. **Kancelaria Adwokacka Rafał Rozwadowski** reprezentowana przez Rafała Rozwadowskiego;
7. **Krajowa Izba Gospodarcza** reprezentowana przez Agnieszkę Durlik;
8. **Stowarzyszenie L4G** reprezentowane przez Szymona Witkowskiego.

W dokumencie przedstawiono postulaty grupy roboczej nr 2 dotyczące zmian w opodatkowaniu podatkiem akcyzowym płynu do papierosów elektronicznych. Dokument został podzielony na trzy części – Postulaty, Uwagi zgłoszone przez uczestników Forum Akcyzowego i Opinie członków grupy roboczej.

W części pierwszej znalazło się 5 podrozdziałów: zmiana definicji płynu do papierosów elektronicznych, zmiana wysokości stawki podatku akcyzowego od płynu do papierosów elektronicznych, ograniczenia dotyczące sprzedaży płynu do papierosów elektronicznych, zmiany przepisów związane z ochroną zdrowia oraz pozostałe postulaty. W każdym z podrozdziałów zostało zaprezentowane stanowisko wypracowane przez co najmniej połowę grupy roboczej oraz ewentualne zdania odrębne.

W części drugiej umieszczono opinie zgłoszone przez uczestników Forum Akcyzowego niebędących członkami grupy roboczej: BBGTAX Kancelarię Podatkową Sp. z o.o., KEKOS S. C., prof.



dr hab. Witolda Modzelewskiego oraz Stowarzyszenie Obrony Praw Przedsiębiorców. W tej części umieszczono stanowiska odnoszące się do propozycji grupy roboczej oraz zgłoszone przez uczestników Forum Akcyzowego uwagi i propozycje.

W części trzeciej umieszczono stanowiska zgłaszane w trakcie prac grupy roboczej nr 2 do spraw papierosów elektronicznych Forum Akcyzowego każdego z członków grupy roboczej (w kolejności alfabetycznej) wraz z ich uzasadnieniem. W tej części zawarto szczegółową analizę problematyki opodatkowania podatkiem akcyzowym płynu do papierosów elektronicznych dokonaną przez poszczególnych członków grupy roboczej dzięki ich wiedzy i doświadczeniu. **Propozycje zawarte w części szczegółowej mogą różnić się od stanowisk grupy roboczej zawartych w części ogólnej. Stanowiska te są bowiem wyrazem indywidualnej opinii określonego podmiotu. Stanowiska zawarte w części ogólnej są natomiast wyrazem konsensusu przyjętego przez grupę jako całość bądź przez większość grupy z uwzględnieniem zgłoszonych stanowisk odrębnych.**



1. Część I – Postulaty

1) Zmiana definicji płynu do papierosów elektronicznych zawartej w art. 2 ust. 1 pkt 35) ustawy z dnia 6 grudnia 2008 o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2020 r., poz. 722 ze zm.).

W trakcie prac grupy roboczej nr 2 do spraw papierosów elektronicznych najczęściej pojawiającym się postulatem była zmiana definicji płynu do papierosów elektronicznych zawarta w ustawie o podatku akcyzowym. W wyniku licznych dyskusji i zgłoszenia propozycji przez znaczącą większość uczestników prac, grupa robocza dostrzegła pole do uzgodnienia kompromisu. Na spotkaniu w dniu 29 września 2021 r. w wyniku głosowania 6 z 8 członków grupy roboczej poparło propozycję zgłoszoną przez Krajową Izbę Gospodarczą. Propozycję poparły następujące podmioty: eSmoking Institute Sp. z o.o., eSmoking Liquids Sp. z o.o., Kancelaria Adwokacka Paweł Śmiałek, Kancelaria Adwokacka Rafał Rozwadowski, Krajowa Izba Gospodarcza, Stowarzyszenie L4G. Natomiast CHEMNOVATIC Sp. z o.o. Sp. k. zgłosił zdanie odrębne. Ponadto w dniu 30 września 2021 r. EXPRAN Sp. z o. o. zgłosił poparcie dla propozycji zmiany definicji. **Tym samym propozycję poparło 7 z 8 członków grupy, zaś 1 zgłosił zdanie odrębne.**

W związku z powyższym grupa robocza nr 2 rekomenduje dokonanie następującej zmiany w zakresie definicji płynu do papierosów elektronicznych:

Zmiana art. 2 ust. 1 pkt 35) ustawy z dnia 6 grudnia 2008 o podatku akcyzowym:

„35) płyn do papierosów elektronicznych - roztwór nadający się do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę”.



Jednocześnie zostało zgłoszone jedno zdanie odrębne.

Zdanie odrębne CHEMNOVATIC Sp. z o.o. Sp. k.:

art. 2 ust. 1 pkt 35

“płyn do papierosów elektronicznych - gotowy roztwór nadający się do bezpośredniego wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną jak i bez nikotyny.” Definicja krótka, zwięzła i obejmująca wyroby z nikotyną i bez nikotyny.

Uzasadnienie:

Gotowy roztwór - (*jednorodna mieszanina co najmniej dwóch substancji chemicznych*) **nadający się do bezpośredniego** (*bez konieczności przerobu lub innej ingerencji*) **wykorzystania** (*oznaczenie celu/możliwości tego roztworu*) **w papierosach elektronicznych** (*wystarczy, że roztwór nadaje się do bezpośredniego wykorzystania w celu określonym ustawą*) **zarówno z nikotyną jak i bez nikotyny.**

Definicja pomija regulacją baz do roztworu (*w brzmieniu obowiązującym i propozycji*), gdyż w swoim zapisie obejmuje także roztwór będący *de facto* bazą do tego roztworu - o ile w związku z produkcją, nabyciem lub importem (*czyli zdarzeniem powodującym powstania obowiązku podatkowego*) stanowi roztwór gotowy i nadający się do wykorzystania.

Definicja eliminuje **absurd** traktowania glikolu lub gliceryny jako płyn do papierosów elektronicznych (*vide pojęcie roztwór*) oraz **absurd** traktowania aromatów spożywczych jako płyn do papierosów elektronicznych (*vide nadających się do bezpośredniego wykorzystania*).

Na wypadek nieuwzględnienia powyższego, zgłaszamy poniższy postulat:

Niezależnie od zgłoszonej powyżej propozycji prosimy, aby Ministerstwo Finansów w toku prac nad definicją płynu do elektronicznych papierosów, wzięło pod uwagę rozpoczęte prace na szczeblu unijnym nad harmonizacją rynku płynów do elektronicznych papierosów.

Naszym zdaniem, nawet jeżeli definicja, która ma być zawarta w aktualizacji Dyrektywy 2011/64/EU (“Tobacco Tax Directive”) jest obecnie w wersji roboczej, to należy dążyć do zharmonizowania przepisów polskiego prawa do propozycji unijnej z wyprzedzeniem, aby ewentualna zmiana porządku prawnego w Polsce była najbliższa propozycjom unijnym i nie wymagała w przyszłości radykalnych zmian. Implementacja dyrektywy w Polsce będzie miała miejsce w krótszym lub dłuższym okresie, jednakże Polskie przedsiębiorstwa będą mogły łatwiej



dostosować się do nowych przepisów, jeżeli definicja w polskiej ustawie będzie zbliżona do propozycji unijnej, oczywiście ze wszystkimi konsekwencjami z tego idącymi.

2) Zmiana wysokości stawki podatku akcyzowego od płynu do papierosów elektronicznych.

Kolejnym postulatem zgłaszanym przez grupę jest zmiana wysokości stawki podatku od płynu do papierosów elektronicznych. Również w tym przypadku grupa robocza dostrzegła możliwość zaprezentowania wspólnego stanowiska i na spotkaniu w dniu 29 września 2021 r. w wyniku głosowania **4 z 8 członków grupy poparło propozycję zgłoszoną przez Stowarzyszenie L4G**. Propozycję poparły następujące podmioty: eSmoking Institute Sp. z o.o., eSmoking Liquids Sp. z o.o., Kancelaria Adwokacka Rafał Rozwadowski, Stowarzyszenie L4G. Pan Paweł Śmiałek z Kancelarii Adwokackiej Paweł Śmiałek wstrzymał się od głosu. Natomiast CHEMNOVATIC Sp. z o.o. Sp. k., EXPRAN Sp. z o. o. i Krajowa Izba Gospodarcza zgłosiły zdanie odrębne.

W związku z powyższym grupa robocza nr 2 rekomenduje dokonanie następującej zmiany:

a) zmiana art. 99b ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym z:

„4.. Stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych wynosi 0,05 zł za każdy mililitr.”.

b) zmiana art. 99b ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym z:

„5. W przypadku produkcji, o której mowa w ust. 1, niezgodnej z art. 47, stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych wynosi pięciokrotności stawki, o której mowa w ust. 4.”.

c) Postulat nr 1 dotyczący zmian zaproponowanych w lit. a) i b).



Grupa robocza wskazuje, że koszt składników do przygotowania płynu do papierosów elektronicznych jest wielokrotnie niższy niż koszt gotowego produktu dostępnego na rynku. Spowodowane jest to wprowadzeniem niewspółmiernie wysokiej stawki akcyzy w przypadku tegoż produktu. Od jednego litra płynu do papierosów elektronicznych sama tylko akcyza wynosi 550 zł, podczas gdy gotowe składniki do przygotowania takiej samej ilości produktu dostępne są na rynku za kilkadziesiąt złotych. Powoduje to bardzo duże pole do działalności „szarej strefy”. Prowadzi to także do sytuacji, którą możemy dostrzec również w innych krajach decydujących się na wprowadzenie tak wysokich stawek akcyzy np. Włoch, że podatek ten nie spełnia swojej założonej funkcji fiskalnej. Tak wysoka stawka akcyzy może prowadzić do marginalizacji całej branży i przeniesienia większości konsumpcji do szarej strefy. **Dlatego grupa robocza wskazuje na konieczność znaczącej obniżki stawki podatku akcyzowego od płynu do papierosów elektronicznych. Jednocześnie zdajemy sobie sprawę z faktu, że zaproponowana stawka może być uznana za zbyt niską, stąd też wskazujemy, że propozycja ma przede wszystkim na celu sygnalizację problemu nie walkę o wprowadzenie stawki zaprezentowanej w propozycji.**

d) Postulat nr 2 dotyczący zmian zaproponowanych w lit. a) i b).

Grupa robocza wskazuje, że zwiększanie stawek podatku akcyzowego w przyszłości powinno następować zgodnie z harmonogramem, który powinien być ogłaszany z odpowiednim wyprzedzeniem. Działanie takie pozwoli na usunięcie z rynku elementu niepewności prawa i pozwoli przedsiębiorcom przygotować się do nowych warunków.

Jednocześnie 3 podmioty zgłosiły zdania odrębne.

a) Zdanie odrębne CHEMNOVATIC Sp. z o.o. Sp. k.:

W ocenie Spółki, propozycja grupy roboczej nr 2 w zakresie stawki akcyzy na wyroby z nikotyną i bez nikotyny na równym poziomie 0,05 zł za każdy mililitr - jest nierealna i będzie nie do przyjęcia przez „fiskusa”. Stawka akcyzy na tym poziomie, ma jedynie za cel zrównanie obciążeń akcyzą wyrobów z nikotyną i bez nikotyny - co w szczególności jest w interesie podmiotów nie mających w swojej ofercie produkcji płynu do papierosów elektronicznych bez nikotyny. Propozycja taka, godzi w żywotne interesy konsumenta jakim jest jego zdrowie i bezpieczeństwo.



W celu eliminowania z rynku produktów bez nikotyny, które alternatywnie będą wykorzystywane do użycia w papierosach elektronicznych (*oferowanych jako zapachy do kominków, aromaty do odkurzacza etc.*), stawka akcyzy na te wyroby nie może stanowić bariery cenowej. Powszechność dostępu do surowców, łatwość w tworzeniu substytutów wyrobów oryginalnych i cena końcowa produktu - nie mogą być zachętą do omijania obowiązku podatkowego i narażenia konsumenta na używanie produktu o niewiadomym pochodzeniu.

Inne stanowisko w tym zakresie, to branie odpowiedzialności za skutki narażenia konsumenta (*zwłaszcza małoletniego gdyż produkt " aromat do odkurzacza" nie ma ograniczenia zakupu ze względu na wiek*) na utratę zdrowia a może i życia (*przykłady z USA*) .

Propozycja:

art.99b

ust 4a. Stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych z nikotyną wynosi 0,50 zł za każdy mililitr.

ust 4b. Stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych bez nikotyny wynosi 0,10 zł za każdy mililitr.

b) Zdanie odrębne EXPRAN Sp. z o. o.

Expran Sp. z o.o. stoi na stanowisku, iż obowiązująca obecnie stawka podatku akcyzowego na płyny do papierosów elektronicznych jest rażąco zawyżona w odniesieniu do realiów rynku polskiego, dlatego z dużym zadowoleniem przyjęliśmy zgodę członków grupy roboczej przy Forum Akcyzowym na jej obniżenie. Pragniemy jednakże zwrócić uwagę Ministerstwa Finansów na fakt, iż rozwiązanie zaproponowane przez ww. grupę, choć zmierza w dobrą stronę, nie rozwiązuje problemów w całości. Stąd też, jako producent, a więc podmiot posiadający wiedzę praktyczną nt. mechanizmów działania rynku płynów do papierosów elektronicznych w Polsce, pod rozwagę zdecydowaliśmy się poddać poniższą propozycję. Mamy nadzieję, że spotka się ona z zainteresowaniem osób odpowiedzialnych za tworzenie regulacji w zakresie podatku akcyzowego dla płynów do papierosów elektronicznych. **Założeniem**, jakie przyświecało tworzeniu poniższego rozwiązania, była próba zbalansowania niezbędnych elementów do prawidłowego funkcjonowania w praktyce przepisów ustawy o podatku akcyzowym poprzez:



- a. **Uproszczenie praw i obowiązków legalnych producentów** płynów do papierosów elektronicznych i zapewnienie im przejrzystych reguł prowadzenia działalności wobec ograniczenia możliwości działania producentom „garażowym”;
- b. **Utrzymanie wpływów z podatku akcyzowego** ze sprzedaży płynów do papierosów elektronicznych o pojemności >10ml, które to wpływy po wejściu w życie obecnych przepisów wynoszą 0zł albo są bliskie tej wartości;
- c. **Ułatwieniu kontroli** przestrzegania przepisów dla urzędników najniższego stopnia, jako że o akcyzowym charakterze danego płynu decydowało będzie naniesienie na dany produkt znaku akcyzowego.

Treść:

Art. 99b ust 3

Podstawą opodatkowania płynu do papierosów elektronicznych jest jego ilość wyrażona w mililitrach **gotowego produktu**.

Art. 99b ust 4

Stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych wynosi*:

- a. 0,01-0,05zł** za każdy mililitr – dla płynów do papierosów elektronicznych nie zawierających nikotyny oraz
- b. 0,05zł za każdy mililitr – dla płynów do papierosów elektronicznych zawierających nikotynę.

*przy założeniu uzgodnienia długofalowego planu corocznego stopniowego zwiększania stawki podatku akcyzowego i jej maksymalnej, docelowej wysokości.

**różnicowania stawka obowiązywałaby dla płynów o różnych pojemnościach, tj. im większa pojemność płynu, tym niższa wysokość stawki za 1 ml.

A	B	C	D	E	F	G
	pojemność (w ml)	cena detaliczna XII 2020 (w zł)	stawka (w zł/ml)	cena detaliczna VII 2021 (w zł)	stawka (w zł/ml)	cena detaliczna I 2022 (w zł)***
liquid	10	10	0,55	15,5	0,05	10,5



shortfill	30	17	0,55	33,5	0,04	18,2
	50	25	0,55	52,5	0,04	27
	80	30	0,55	74	0,03	32,4
baza	100	10	0,55	65	0,02	12
	500	20	0,55	295	0,02	30
	1000	40	0,55	590	0,01	50

*** cena szacunkowa przy założeniu, iż producent/dystrybutor pełną kwotę podatku akcyzowego przeniesienie na konsumenta.

Przy analizie powyższego zestawienia należy zwrócić przede wszystkim na skalę różnicy w cenach detalicznych produktu przed wejściem w życie pozytywnej stawki akcyzy w wysokości 0,55zł/ml płynu do papierosów elektronicznych (**kolumna C**) a po jej wprowadzeniu (**kolumna E**), co skutkuje dziś znikomymi wpływami z tytułu podatku akcyzowego pochodzącymi ze sprzedaży płynów do papierosów elektronicznych nie zawierających nikotyny.

Powyższe zestawienie miało również na celu wykazanie, że ustalenie niskiej stawki tegoż podatku pozwoli na stosunkowo niewielkie zwiększenie ceny detalicznej (**kolumna G**), co z kolei umożliwi sprzedawcom lub dystrybutorom, a co za tym idzie również producentom, uniknąć ryzyka zmniejszenia wolumenu sprzedaży na skutek przejścia do szarej strefy klientów zniechęconych nagłym i znaczącym wzrostem ceny produktu.

Efekt:

1. Wprowadzenie stawki niskiej, niemniej stopniowo zwiększanej pozwoli:
 - a. konsumentom – przyzwyczać się do wprowadzenia podatku akcyzowego na płyny do papierosów elektronicznych poprzez stopniowy wzrost ceny produktu;
 - b. dystrybutorom/sprzedawcom – uniknąć ryzyka zmniejszenia wolumenu sprzedaży na skutek przejścia do szarej strefy klientów zniechęconych nagłym i znaczącym wzrostem ceny produktu;
 - c. producentom – uniknąć ryzyka zmniejszenia wolumenu sprzedaży (patrz lit. b powyżej).



2. Zróżnicowanie wysokości stawki podatku akcyzowego dla płynów do papierosów elektronicznych o różnej pojemności oznaczałoby będzie **wyjście obrotu płynami o pojemności > 10ml z szarej strefy** i/lub skutkowało będzie **zmniejszeniem „produkcji domowej”**, tj. przypadków, w których konsument kupuje oddzielnie ogólnodostępne glikol i glicerynę (np. apteka) oraz aromat/aromaty (produkty spożywcze) i samodzielnie dokonuje wymieszania ww. półproduktów w celu uzyskania zamierzonego efektu.

3. Umożliwienie obrotu produktami beznikotynowymi o pojemności >10ml jako produktami akcyzowymi pozwoli MF na:

a. **Kontrolę obrotu tymi produktami** (obecność banderoli; produkcja przez podmioty pozostające pod kontrolą Urzędów Celno-Skarbowych; powiązanie z postulowanymi przez grupę roboczą zobowiązaniem producentów do notyfikacji płynów beznikotynowych adekwatnie do regulacji obowiązujących dla płynów zawierających nikotynę)

b. **Uzyskanie wpływów z podatku akcyzowego** (cele fiskalne), które dziś są bliskie zeru.

Mamy świadomość, iż tak drastyczna obniżka stawki podatku akcyzowego byłaby trudna do zaakceptowania dla fiskusa, niemniej zakładam, że przedstawiciele Ministerstwa Finansów mają wiedzę, z której wynika, iż dziś budżet państwa akcyzowo zasilają wpływy pochodzące wyłącznie ze sprzedaży produktów nikotynowych o pojemności 10ml, podczas gdy – głównie z uwagi na olbrzymią łatwość w dostępie do półproduktów (glikol, gliceryna, aromaty) – produkcja płynów beznikotynowych przeniosła się do garażu, a ich nielegalna sprzedaż kwitnie w Internecie i znajduje się poza kontrolą MF. Oczywiście wydaje się, że korzystniej jest osiągać nawet mniejsze wpływy niż uprzednio (zdaje się zbyt pochopnie) zakładano niż świadomie zgadzać się na ich całkowitą utratę.

Zakładamy, że racjonalnie działające Ministerstwo Finansów powinno rozważyć możliwość **zaplanowania i stworzenia schematu cyklicznego, corocznego zwiększania stawki podatku akcyzowego**, co byłoby rozwiązaniem akceptowalnym dla branży, jak i dla konsumentów. Niemniej podwyżki te należałoby wprowadzać stopniowo, by rynek „przyzwyczaić” do zmian. Uważamy też, że, choć priorytetem prac grupy roboczej było wskazanie propozycji zmiany definicji płynu do papierosów elektronicznych, brak jednoczesnego urealnienia wysokości stawki podatku akcyzowego nie rozwiąże problemów, z którymi dziś mierzą się zarówno producenci, jak i urzędnicy Ministerstwa Finansów. Dlatego też pozwoliliśmy sobie złożyć zdanie odrębne do



rekomendowanej przez większość członków grupy roboczej propozycji dobrej, choć naszym zdaniem niedoskonałej. Rozwiązanie rekomendowane przez EXPRAN Sp. z o.o. pozwoliłoby bowiem naszym zdaniem na szybkie, drastyczne i realne zmniejszenie skali działalności producentów „garażowych”.

c) Zdanie odrębne Krajowa Izba Gospodarcza:

Krajowa Izba Gospodarcza proponuje zmianę stawek podatku akcyzowego różnicującą jej wysokość w zależności od tego czy płyn do papierosów elektronicznych sprzedawany jest w tzw. systemach otwartych czy w systemach zamkniętych. Zdaniem KIG pozostawienie takiej samej stawki na płyn do e-papierosów w obydwu systemach dyskryminuje małych i średnich polskich przedsiębiorców produkujących i sprzedających przede wszystkim płyn do systemów otwartych. Jednocześnie wycofujemy nasze poprzednie propozycje dot. wysokości stawek, które nie znalazły wsparcia wśród członków grupy roboczej.

a) w art. 99b ustawy o podatku akcyzowym skreśla się ust. 4 i dodaje ust. 4 a i 4 b w brzmieniu:

„4a. Stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych w systemach zamkniętych wynosi 1 zł za każdy mililitr.

4b. Stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych w systemach otwartych wynosi 0,20 zł za każdy mililitr.”.

W przypadku przyjęcia propozycji KIG, konieczne będzie zdefiniowanie tych systemów w art. 2 ustawy o podatku akcyzowym.

3) Ograniczenia dotyczące sprzedaży płynu do papierosów elektronicznych.

Kolejnym postulatem grupy roboczej jest zmiana ograniczeń dotyczących sprzedaży płynu do papierosów elektronicznych. Na spotkaniu w dniu 29 września 2021 r. w wyniku głosowania **7 z 8 członków grupy poparło propozycję zgłoszoną przez eSmoking Institute Sp. z o. o. oraz analogicznie Kancelarię Adwokacką Rafał Rozwadowski**. Propozycję poparły następujące



podmioty: CHEMNOVATIC Sp. z o.o. Sp. k., eSmoking Institute Sp. z o.o., eSmoking Liquids Sp. z o.o., EXPRAN Sp. z o. o., Kancelaria Adwokacka Rafał Rozwadowski, Kancelaria Adwokacka Paweł Śmiałek, Stowarzyszenie L4G. Natomiast Krajowa Izba Gospodarcza wstrzymała się od głosu.

W związku z powyższym grupa robocza nr 2 rekomenduje dokonanie następującej zmiany:

Mając na uwadze obecny trend rozwoju rynku, który pod względem ilościowym przemieszcza się do handlu w Internecie konieczne jest jego uregulowanie w zakresie sprzedaży na odległość. W przedmiotowym zakresie konieczne jest wskazanie sposobu weryfikacji wieku kupujących oraz miejsca realizacji dostaw (np. magazyn główny wyrobów z zapaloną akcyzą), które zapewnią kontrolę nad poprawnością poboru akcyzy, co połączone ze zniesieniem dotychczasowego zakazu sprzedaży na odległość - papierosów elektronicznych, akcesoriów i pojemników zapasowych, zapewni zwiększenie wpływów fiskalnych przy jednoczesnej realizacji celów z zakresu ochrony zdrowia publicznego określonych w przepisach ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych.

4) Zmiany przepisów związane z ochroną zdrowia.

Czwarty postulat grupy roboczej na spotkaniu w dniu 29 września 2021 r. w wyniku głosowania został przyjęty przez 7 z 8 członków. Zdanie odrębne zgłosiła Krajowa Izba Gospodarcza. Pozostali członkowie grupy roboczej poparli postulat zgłoszony przez Expran Sp. z o. o. Zdanie odrębne zgłosiła Krajowa Izba Gospodarcza.

Proponujemy wprowadzenie obowiązkowej notyfikacji płynów do papierosów elektronicznych niezawierających nikotyny, w tym obowiązkowe przeprowadzenia badań laboratoryjnych w zakresie, który obecnie dotyczy płynów z nikotyną. Naszym zdaniem pozwoli to na ustabilizowanie sytuacji na rynku obrotu płynami beznikotynowymi i przyczyni się do zmniejszenia skali produkcji „garażowej”.

Jednocześnie, w przypadku wprowadzenia ww. regulacji, racjonalnym byłoby (w odniesieniu do marek płynów będących już w obrocie) odejście od obowiązku określonego w art. 11b ust 4



ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych, zgodnie z którym rejestracji produktu w urzędzie dokonuje się w terminie co najmniej 6 miesięcy przed dniem planowanego udostępnienia.

Podobne rozwiązanie zostało wprowadzone na terenie Republiki Federalnej Niemiec. Umożliwiło ono tamtejszym producentom płynów beznikotynowych odpowiednie przygotowanie się do dokonanej zmiany regulacji polegającej na zrównaniu obowiązków rejestracji tych płynów z tymi, jakie obowiązywały uprzednio wyłącznie wobec płynów zawierających nikotynę.

Powyższe rozwiązanie odniesie pożądaną efekt wyłącznie przy założeniu, że znacząco obniżona zostanie wysokość podatku akcyzowego na płyny do papierosów elektronicznych pozbawione nikotyny, które sprzedawane są w pojemnościach znacząco większych od 10ml. W przeciwnym wypadku wprowadzenie omawianego zapisu oznaczało będzie jedynie dodatkowy ciężar (koszty badań i notyfikacji) dla producentów, a rynek płynów beznikotynowych pozostanie nieustabilizowany jak ma to miejsce obecnie.

Jednocześnie zostało zgłoszone jedno zdanie odrębne.

Zdanie odrębne Krajowej Izby Gospodarczej.

Ze względu na bezpieczeństwo konsumentów badania powinny być zawsze, niezależnie od stawki. Obowiązek badań powinien spoczywać na Biurze Inspektora ds. Substancji Chemicznych.

5) Pozostałe postulaty

Poniżej przedstawiono postulaty, których nie można było zaklasyfikować do czterech pozostałych kategorii. Postulaty te mają co do zasady charakter techniczny, niemniej są niezwykle istotne dla codziennej praktyki przedsiębiorców działających na rynku. Zważywszy na istotę tych zagadnień dla rynku na spotkaniu w dniu 29 września 2021 r. grupa robocza jednomyślnie zgłosiła następujący wniosek:



Wnosimy o powołanie odrębnej grupy roboczej, która umożliwi spotkanie praktyków rynku i przedstawicieli Ministerstwa Finansów mające na celu wymianę poglądów i wypracowanie rozwiązań dotyczących szczegółowych rozwiązań proceduralnych w zakresie podatku akcyzowego od papierosów elektronicznych.

Niezależnie od zaprezentowanego powyżej wniosku poniżej przedstawiono rozwiązania proponowane przez członków grupy roboczej.

a) Pozostałe postulaty Kancelarii Adwokackiej Paweł Śmiałek. Postulaty uzyskały poparcie CHEMNOVATIC Sp. z o.o. Sp. k.

- Zmiana limitów ilości płynów do e-papierosów, których osoby prywatne mogą nabywać poza granicami kraju.

Proponuję następujące obniżenie limitów: odpowiednio 50 ml (dla nabycia wewnątrzwspólnotowego) oraz 20 ml (dla importu transportem lotniczym lub morskim).

b) Pozostałe postulaty CHEMNOVATIC Sp. z o.o. Sp. k. Postulaty uzyskały poparcie eSmoking Liquids Sp. z o.o., EXPRAN Sp. z o. o., Kancelarii Adwokackiej Rafał Rozwadowski, Stowarzyszenia L4G. Zdanie odrębne zgłosiła Krajowa Izba Gospodarcza.

- **Zmiana art. 41 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym**

po pkt. 3 dodaje się pkt 3a w brzmieniu:

3a) warunek złożenia zabezpieczenia akcyzowego o którym mowa w pkt. 3 lit. a, nie dotyczy wyrobu o którym mowa w art. 2 ust.1 pkt 35.

- **Zmiana art. 42 ustawy o podatku akcyzowym (zakończenie procedury zawieszenia)**

w ust. 1 pkt 7 – dodaje się pkt 7a w brzmieniu:



7a) w przypadku dostawy wewnątrzspółnotowej płynu do papierosów elektronicznych, zakończenie procedury zawieszenia akcyzy następuje na zasadach przewidzianych dla warunków stosowania stawki 0% z art. 42 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług.

- **Zmiana § 27 Rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie kontroli celnoskarbowej niektórych wyrobów akcyzowych (Dz. U. z 2017 r. poz. 989, tj. Dz. U. z 2020 r. poz. 262)**

§ 27 ust. 1 otrzymuje brzmienie:

1. Podmiot, na którym ciąży obowiązek oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, przesyła właściwemu naczelnikowi urzędu celno-skarbowego, a w przypadku wykonywania kontroli stałej - komórce kontroli, co najmniej na dzień przed zamierzonym oznaczaniem tych wyrobów, pisemną informację o planowanej ilości i rodzaju wyrobów akcyzowych, rodzaju opakowań jednostkowych oraz miejscu i terminie oznaczania tych wyrobów znakami akcyzy. po ust. 2 dodaje się ust. 3 w brzmieniu:

3) Przepis § 21 ust. 2 stosuje się odpowiednio do zmian w wykazie, o którym mowa w ust. 1.

- **Zmiana § 30 Rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie kontroli celnoskarbowej niektórych wyrobów akcyzowych (Dz. U. z 2017 r. poz. 989, tj. Dz. U. z 2020 r. poz. 262).**

W § 30, po ust. 2 dodaje się ust. 3 w brzmieniu:

3) Przepis § 21 ust. 2 stosuje się odpowiednio do zmian w wykazie, o którym mowa w ust 1.

Jednocześnie zostało zgłoszone jedno zdanie odrębne.

Zdanie odrębne Krajowej Izby Gospodarczej.

KIG zgłasza sprzeciw uznając, że proponowane zmiany mogą spowodować, że system poboru i kontroli akcyzy będzie bardziej otwarty na oszustwa.



2. Część II – Uwagi zgłoszone przez uczestników Forum Akcyzowego.

W tej części umieszczono uwagi i propozycje zgłoszone przez uczestników Forum Akcyzowego do rekomendacji grupy roboczej nr 2 zaprezentowanych w Części I.





STANOWISKO

do wniosków grup roboczych
Forum Akcyzowego

BBGTAX Kancelaria Podatkowa Sp. z o.o.
przedstawia swoje stanowisko w poszczególnych
sprawach dotyczących rynku wyrobów
tytoniowych w ramach prac Forum Akcyzowego



FORUM AKCYZOWE | Ministerstwo Finansów

Warszawa, 22.10.2021 r.

ul. Kasprzaka 31 lok 241,
01-234 Warszawa

**Pani Dyrektor Maria Rutka
Przewodnicząca Forum Akcyzowego
Departament Podatku Akcyzowego
w Ministerstwie Finansów**

Szanowna Pani Dyrektor,

W związku z toczącymi się pracami Forum Akcyzowego, w załączeniu przekazuję stanowisko BBGTAX Kancelaria Podatkowa Sp. z o.o. do wniosków przedstawianych przez grupy robocze tego Forum. Przedstawiając powyższe mamy nadzieję, że znajdą Państwo sposób, aby kontynuować pracę forum i grup roboczych w innym, szerszym niż do tej pory składzie osobowym, co przyczyniłoby się do przedstawiania administracji pełniejszych propozycji rozwiązań dla poszczególnych spraw.

Z poważaniem,

Wojciech Bronicki

Wprowadzenie

BBGTAX Kancelaria Podatkowa Sp. z o.o. od 6 lat specjalizuje się w sprawach związanych z podatkiem akcyzowym. Staramy się czynnie uczestniczyć w kształtowaniu prawa podatkowego ze szczególnym uwzględnieniem akcyzy.

Forum Akcyzowe jest świetną inicjatywą, pozwalającą podmiotom gospodarczym wypracować wspólne stanowiska, które byłyby przeanalizowane przez administrację jako forma dialogu nad systemem poboru podatku akcyzowego w długiej perspektywie czasowej.

Jesteśmy przekonani, że głos naszej kancelarii powinien być słyszalny i powinniśmy mieć możliwość przedstawiania naszego zdania w tej sprawie również w trakcie dyskusji grup roboczych, z uwagi na długoletnie doświadczenie w tworzeniu prawa, jak i praktyki oddziaływania tego prawa na rynek. Liczymy na to, że nasz głos pomoże w znalezieniu



FORUM AKCYZOWE | Ministerstwo Finansów

porozumienia wśród podmiotów konkurujących na co dzień na rynku i proponujących rozwiązania jedynie właściwe dla ich sytuacji rynkowej na dzisiaj.

Naszym zdaniem, co do zasady, rynek wyrobów tytoniowych powinien być obciążony podatkiem akcyzowym w taki sposób, żeby maksymalizować dochody budżetowe z tego podatku, przy uwzględnieniu kosztów społecznych, jakie ten rynek wywołuje.

Obciążenie podstawowych wyrobów tytoniowych, jakimi są papierosy, powinno być kształtowane w taki sposób, aby zapewniać ograniczenie ich spożycia. W stosunku do wyrobów substytucyjnych, takich jak tytoń do palenia, e-papierosy czy wyroby nowatorskie, stawki powinny być preferencyjne, uwzględniające ich potencjalną mniejszą szkodliwość.

W związku z powyższym pozwalamy sobie przedstawić uwagi do wniosków zaprezentowanych przez grupy 1-3. Z uwagi na zdecydowanie techniczny charakter wniosków grupy 4, z którymi się co do zasady zgadzamy nie wnosimy do nich uwag.

Stanowisko do podsumowania prac grupy drugiej Form Akcyzowego

E-papierosy w Polsce zostały objęte podatkiem akcyzowym od października 2020 roku, pomimo że rynek ten funkcjonuje w naszym kraju od 2006 roku.

Po roku funkcjonowania tego podatku należy dojść do wniosku, że stawka na ten wyrób okazała się zbyt wysoka. Opodatkowanie płynów do papierosów elektronicznych w wysokości 0,55 zł za ml doprowadziło do sytuacji, w której część producentów płynów, wykorzystując warunek przeznaczenia, zaczęła unikać opodatkowania akcyzą, sprzedając płyny beznikotynowe o rzekomym innym przeznaczeniu niż do e-papierosów. Ponadto, ze względu na podstawę opodatkowania płynów, producenci płynów do e-papierosów w tzw. systemach zamkniętych, o większej wydajności, uzyskali przewagę nad producentami płynów do tzw. systemów otwartych o mniejszej wydajności jednostkowej, co doprowadziło do jeszcze większego pogorszenia się konkurencyjności uczciwych małych i średnich polskich producentów i sprzedawców tych wyrobów. Obowiązki administracyjne związane z utworzeniem składu podatkowego, wysokość zabezpieczenia oraz definicja płynów do papierosów elektronicznych mówiąca o przeznaczeniu, to przyczyny pogarszającej się ekonomicznej sytuacji rodzimych producentów tych wyrobów. Kwestie te szczególnie definicja płynów do e-papierosów wymagają pilnych zmian, żeby nie wyeliminować z rynku małych i średnich podmiotów.

Cena płynu do e-papierosów w najpopularniejszych w Polsce systemach zamkniętych kształtuje się na poziomie około 4 zł za 1 ml. Jeden kartridż zawierający 1,7 ml-2 ml to odpowiednik więcej niż jednej paczki tradycyjnych papierosów. Oznacza to, że podatek akcyzowy w 1 ml systemu zamkniętego będzie stanowił ok. 13% procent ceny, zaś w odpowiedniku paczki papierosów kwota akcyzy wyniesie około 1 zł.

Ilość płynu stanowiąca odpowiednik paczki papierosów w przypadku systemów otwartych jest kilkukrotnie większa, zaś cena 1 ml płynu zaczyna się od 0,8 zł. Powoduje



to, że akcyza stanowi prawie 70% ceny, zaś w odpowiedniku paczki papierosów prawie 3 zł. To pokazuje, że międzynarodowe korporacje są na uprzywilejowanej pozycji względem polskich małych i średnich producentów płynów do papierosów elektronicznych.

Zatem za w pełni uzasadnione należy uznać wprowadzenie zmian dotyczących definicji, wysokości stawki i zmniejszenia wysokości zabezpieczeń dla polskich małych i średnich producentów, w celu zapewnienia analogicznych warunków prowadzenia działalności.

Odnosząc się do postulatów z zakresu podatku akcyzowego:

Zmiana definicji

1. Zmiana definicji płynu do papierosów elektronicznych zawartej w art. 2 ust. 1 pkt 35) ustawy z dnia 6 grudnia 2008 o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2020 r., poz. 722 ze zm.).

Z uwagi na rosnącą na rynku patologię w zakresie wprowadzania do obrotu płynów do e-papierosów deklarując inne przeznaczenie niż faktyczne, zasadnym jest poszukiwanie rozwiązania w tym zakresie poprzez zmianę definicji płynu do e-papierosów.

Naszym zdaniem należy zmienić definicję płynów do e-papierosów poprzez zastąpienie warunku „przeznaczenia” warunkiem „nadawania się”.

Wysokość stawki

2. Zmiana wysokości stawki podatku akcyzowego od płynu do papierosów elektronicznych.

Jesteśmy zdania, że na wsparcie zasługuje zdanie odrębne Krajowej Izby Gospodarczej, która proponuje zmianę stawek podatku akcyzowego, różnicując ich wysokość w zależności od tego, czy płyn do papierosów elektronicznych sprzedawany jest w tzw. systemach otwartych, czy w systemach zamkniętych. Zdaniem KIG, pozostawienie takiej samej stawki na płyn do e-papierosów w obydwu systemach, dyskryminuje małych i średnich polskich przedsiębiorców produkujących i sprzedających przede wszystkim płyn do systemów otwartych.

Krajowa Izba Gospodarcza proponuje ustalenie stawki akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych w systemach zamkniętych w wysokości 1 zł za każdy mililitr, a na płyn do papierosów elektronicznych w systemach otwartych w wysokości 0,20 zł za każdy mililitr.

W przypadku przyjęcia propozycji KIG, konieczne będzie zdefiniowanie tych systemów w art. 2 ustawy o podatku akcyzowym.



KEKOS s.c.
Świętokrzyska 10A,
Masłów Pierwszy 26-001
NIP 6572926457

Masłów Pierwszy, 24.10.2021

Szanowny Pan
Tadeusz Kościński
Minister finansów funduszy i polityki regionalnej

Szanowna Pani
Maria Rutka
Dyrektor Departamentu
Podatku Akcyzowego

Dotyczy: Prac Forum Akcyzowego, w tym stanowiska grupy roboczej nr 2 do spraw papierosów elektronicznych

Szanowni Państwo,

W niniejszym piśmie przedstawiam w imieniu KEKOS s.c. (dalej „spółka”). stanowisko związane z zakończeniem prac Grupy Roboczej nr 2 w ramach Forum Akcyzowego.

Spółka jest firmą należącą do sektora MŚP, której działalność polega na produkcji płynów do papierosów elektronicznych w ramach uzyskanego pozwolenia na prowadzenie składu podatkowego. W naszej ocenie ważne jest, abyście Państwo poznali przyczyny, które leżą u podstaw tego, że jesteśmy mocno zainteresowani pracami nad podatkiem akcyzowym oraz sytuacją w kraju w zakresie dostępności produktów z legalnej i szarej strefy.

Wspólnicy spółki są związani z branżą elektronicznych papierosów od roku 2011. W tym okresie założony został nasz pierwszy sklep detaliczny. Kilka lat później wyprodukowaliśmy pierwsze nasze płyny do papierosów elektronicznych. Powstawały one wtedy na bardzo prostych, nieskomplikowanych maszynach. Dzisiaj nasza produkcja się rozwinęła do zadowalającego nas poziomu i jesteśmy przekonani, że gdybyśmy nie byli obarczeni uciążliwymi przepisami zdecydowanie bardziej niż nasi zagraniczni konkurenci (np. Brytyjczyści czy Francuzi producenci płynów do papierosów elektronicznych), byłibyśmy w stanie z nimi konkurować jak równy z równym. Na arenie międzynarodowej polskie MŚP są dyskryminowane z powodu... polskich przepisów. Dzieje się tak ponieważ chcąc przyjąć zlecenie od klienta z innych krajów UE, musimy liczyć się z koniecznością pokrycia zabezpieczenia akcyzowego o wielkości nawet kilku milionów złotych!

Przykład: 10 pozycji asortymentowych o pojemności 50ml (płyn beznikotynowy), dla których klient z UE chciałby złożyć wstępne zamówienie na 10 tysięcy sztuk dla każdej pozycji, wiąże się z zabezpieczeniem rzędu **2w75mln zł!**



Z tym problemem nie muszą się mierzyć ani nasi zagraniczni konkurenci ani podmioty produkujące płyny do papierosów elektronicznych z innym przeznaczeniem. Dodatkowo od momentu prowadzenia przez Ministerstwo Finansów tak ostrej polityki związanej z podatkiem akcyzowym na płyny do papierosów elektronicznych, banki, u których chcemy starać się o finansowanie, często odmawiają nam współpracy przez Państwa podejście do naszej branży.

Na dzień dzisiejszy w Unii Europejskiej nie występuje podatek zharmonizowany dla płynów (nikotynowych i beznikotynowych) do papierosów elektronicznych. Wiemy, że takie prace trwają, ale z informacji jakie otrzymujemy z Brukseli to skupiają się one wokół płynów nikotynowych. W wielu krajach UE nie występuje on w ogóle, w części krajów z opodatkowania płynów do papierosów elektronicznych wyłączone są płyny beznikotynowe (np. Szwecja, Słowenia, Portugalia, Rumunia). W pozostałych krajach UE, które objęły podatkiem akcyzowym płyny nikotynowe i beznikotynowe występuje te same problemy: gigantyczna szara strefa, dokonywanie zakupów przez konsumentów w krajach ościennych, nieskuteczność służb skarbowych w walce z szarą strefą, zaburzenie legalnej konkurencji. Źródłem tych problemów są następujące czynniki:

- forsowanie przez koncerny tytoniowe swojej narracji wzmocnionej przez sponsorowanie naukowców, ekspertów podatkowych oraz medycznych; podawanie nieprawdziwych danych na temat średniego dziennego spożycia il. ml. płynu do papierosów elektronicznych oraz ekwiwalentu płynu w porównaniu do tradycyjnych papierosów na podstawie czego decydenci szacują wielkość podatku akcyzowego dla płynów do papierosów elektronicznych;
- niemożność zdominowania rynku przez wspomniane koncerny z powodu łatwiejszej produkcji oraz prostszego pozyskiwania surowców niż w przypadku tradycyjnych papierosów (rynek rozproszony, duży udział MŚP);
- niemożność skutecznego opodatkowania składników roztworu, które są łatwo i powszechnie dostępne;
- brak akcyzy w krajach ościennych i nie tylko (Internet nie zna granic);
- nie współmierny koszt finansowania służb skarbowych celem „oczyszczenia” rynku z produktów nielegalnych w porównaniu do potencjalnych wpływów;

W aspekcie akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych od kilku lat mówi się w Polsce i Europie o modelu Włoskim jako przykładzie najbardziej nieskutecznej i wadliwej strategii opodatkowania tego wyrobu. Ministerstwo Finansów było wielokrotnie informowane i przestrzegane przed tym, że dążymy do tego samego miejsca. Aktualna sytuacja rynkowa jaka rozwinęła się po dniu 1 maja br. doprowadziła do tego, że w Europie nie mówi już się o modelu Włoskim tylko o modelu Polskim jako aktualnie najbardziej wadliwym.

Poniżej przedstawiamy co w rzeczywistości czyni model Polski tak wadliwym:

- definicja oparta o czynnik przeznaczenia;



- bardzo wysoka stawka akcyzy zwłaszcza w odniesieniu do płynów beznikotynowych, czego konsument nie jest w stanie zaakceptować. Przy tak dużym wzroście cen zrozumiałem jest, że kupuje on produkty bez akcyzy.

Realny przykład wzrostu cen dla konsumenta: baza

beznikotynowa 100ml:

- **7zł-10zł** przed wprowadzeniem akcyzy;
 - **75zł-80zł** po wprowadzaniu akcyzy $((100\text{ml} \times 0,55\text{zł (stawka akcyzy)}) * 1,23\%$ (podatek VAT)) = 67,75zł;
- łatwość omijania przepisów przez zmianę przeznaczenia produktów, czego dowodem jest wielokrotne informowanie służb celno-skarbowych o konkretnych firmach i produktach, które omijają akcyzę, a te w dalszym ciągu zwiększają skalę swojej działalności oraz rozwijają gamę swoich produktów;
 - dostępność produktów z różnorodnych sklepów internetowych (polskich, z krajów unii europejskiej, z krajów trzecich)
 - łatwość zakupu składników do wytworzenia płynów do papierosów elektronicznych. Aby to zmienić należałoby nałożyć równy podatek akcyzowy na wszystkie składniki płynów do papierosów elektronicznych w tym: glikol propylenowy, glicerynę, aromaty i substancje zapachowe do wszelakiego przeznaczenia co z oczywistych względów jest niemożliwe;

Dnia 16.07.2021 na stronie Ministerstwa Finansów pojawił się komunikat mówiący o tym, że każdy płyn sprzedawany w miejscach sprzedaży papierosów tradycyjnych i ich substytutów traktowany jest jako płyn do papierosów elektronicznych i powinien mieć znaki akcyzy. Domyślamy się, że zamierzony efekt przez autora był inny niż ten, który nastąpił. Po tym komunikacie pojawiły się sklepy oferujące płyny do papierosów elektronicznych (bez akcyzy), ale nie w towarzystwie wyrobów tytoniowych czy urządzeń (e-papierosów) do korzystania z płynów do papierosów elektronicznych, ale np. wśród wyrobów cukierniczych czy surowców do wszelakich zastosowań.

Na wstępie wspomniałem o przyczynach naszego gorącego zainteresowania pracami nad podatkiem akcyzowym. Rozwijając firmy od wielu lat, które nie były finansowane pieniędzmi zewnętrznymi czy przy współudziale bogatych koncernów tytoniowych, tylko ze środków własnych, mieliśmy następujące rozwiązania:

- dołączyć do szarej strefy;
- produkować legalnie pozostając biernymi wobec sytuacji, patrząc jak nasze firmy są niszczone przez aktualnie obowiązujące przepisy oraz szarą strefę;



- **produkować legalnie informując KAS oraz MF o aktualnej sytuacji rynkowej w licząc na szybką poprawę wadliwej sytuacji;**

Wartym przyjrzenia się jest również wpływ podatku akcyzowego na wyroby produkowane przez polskie MŚP oraz przez międzynarodowe koncerny tytoniowe w aspekcie częstotliwości sięgania po dany wyrób przez konsumenta. MŚP produkują przede wszystkim płyny dla tzw. systemów otwartych, a koncerny tytoniowe oferują płyny w tzw. systemach zamkniętych. Konsumenti wybierający produkty MŚP najczęściej używają płynów o niskiej zawartości nikotyny np. 3mg/ml, a w przypadku płynów koncernowych w systemach zamkniętych najczęściej wybierane są te o wysokiej zawartości nikotyny jak np. 18mg/ml. Konsument korzystający z wyrobu koncernowego zużyje około 2ml-4ml dziennie przez co dostarczy do organizmu w ciągu doby od 36mg do 72mg nikotyny. Takie spożycie w przypadku tego wyrobu wiąże się podatkiem akcyzowym o wartości od 1,1zł do 2,2zł. W przypadku wyrobów MŚP, aby uzyskać podobny poziom nasycenia nikotyną konsument zużyje pomiędzy 12ml, a 24ml dziennie co wiąże się z podatkiem akcyzowym na poziomie **6w6zł – 13w2zł czyli 6-krotnie większym niż w przypadku wyrobów koncernowych**. Z tego prostego obrazu wyłania się jeden wniosek. Wobec aktualnie obowiązującej definicji płynu do papierosów elektronicznych to konsumenci wyrobów produkowanych przez MŚP są bardziej obciążeni podatkiem akcyzowym niż konsumenci wyrobów koncernowych. W konsekwencji powyższego to nasi klienci masowo odeszli i w dalszym ciągu odchodzą do dokonywania zakupów w szarej strefę.

Konsumenti tradycyjnych papierosów, którzy nie mogą przy wykorzystaniu własnej silnej woli pozbyć się nałogu tytoniowego, chcący zaprzestać korzystanie z najbardziej **szkodliwej i toksycznej** używki, przechodzą na elektroniczne papierosy z dwóch powodów:

- Mniejsza szkodliwość (udokumentowana mniejsza szkodliwość przez Public Health England, nawet do 95%);
- Nikotyna;

To właśnie nikotyna jest ważną substancją znajdującą się w płynie do papierosów elektronicznych dla użytkownika. W naszej ocenie nikotyna jest jedynym logicznie uzasadniającym czynnikiem podatek akcyzowy na płyny do papierosów elektronicznych. Uważamy, że już z powodu **braku nikotyny** w płynie beznikotynowym nie powinien on być rozpatrywany jako substytut tradycyjnych papierosów. Tak jak samodzielnie sprzedawane **gilzy do papierosów tradycyjnych**, czy **ustniki/filtry** nie są substytutem papierosów tradycyjnych, przez co nie są obłożone podatkiem akcyzowym, tak **płyn beznikotynowy nie jest substytutem** tradycyjnych papierosów czy płynów nikotynowych. Opisany roztwór nie posiada cech (nikotyna, tytoń) uzasadniających akcyzę i nie powinien być uwzględniany w definicji akcyzy. Dodam, że z tym stanowiskiem zgadza się wielu urzędników urzędów skarbowych oraz urzędów celno-skarbowych, którzy sami często przywołują przykład piwa bezalkoholowego, które nie obciążone jest podatkiem akcyzowym. W świetle patologii związanej z szarą strefą, która ma miejsce od dnia 1 maja br. uważamy, że warto zsumować wszystkie „za” jakie daje użycie czynnika nikotyny w definicji płynu do papierosów elektronicznych i wykorzystać go do rozwiązania wielu rynkowych problemów.

1. Stawka akcyzy



Na podstawie doświadczeń innych krajów, między innymi Włoch, Węgier, Estonii, można było wyciągnąć wnioski, że najlepszym rozwiązaniem jest wprowadzenie kroczącej stawki podatku akcyzowego, która zapewniłaby stabilne wpływy do budżetu Państwa, stabilność funkcjonowania małych i średnich firm, a przede wszystkim uchroniłaby przed powstaniem szarej strefy. Niestety Ministerstwo Finansów było głuche na nasze apele i popełniło podobne błędy. Tak jak przewidywaliśmy doprowadziło to do powstania szarej strefy, upadku wielu legalnie działających firm lub przeniesienie ich produkcji za granicę oraz ogromne trudności finansowe i administracyjne dla pozostałych MŚP działających w branży. Równocześnie wpływy do budżetu państwa są zbyt niskie w stosunku do potencjalnych wpływów przy rozsądnym, ale szczelnym opodatkowaniu wszystkich podmiotów w branży.

Szukaliśmy innych kompromisowych rozwiązań, uwzględniających interesy innych uczestników rynku, między innymi dużych korporacji tytoniowych. Przedłożyliśmy Panu Ministrowi propozycję modelu podatku akcyzowego jaki funkcjonuje na Łotwie od 2016 r., gdzie akcyza na płyny do papierosów elektronicznych uzależniona jest od dwóch parametrów: sumy stałej wartości za każdy ml płynu (bez względu czy jest to płyn zawierający nikotynę czy nie) oraz iloczynu zawartości nikotyny w ml. Przedłożone zostały również stosowne wyliczenia dla wszystkich produktów oferowanych na rynku. Mimo naszej inicjatywy i zaangażowania także te rozwiązania nie spotkały się z przychylnością decydentów ministerstwa finansów.

W dniu 25 listopada Prezes Stowarzyszenia Independence European Vape Alliance w Brukseli, wystosował pismo do decydentów w tym Ministra Rozwoju Jarosława Gowina, Ministra Finansów Tadeusza Kościńskiego, Ministra Jana Sarnowskiego z opisem sytuacji jak akcyza wpłynęła na rozwój rynku w innych krajach Unii Europejskiej. W wielu pismach, spotkaniach przekazywane były różne rozwiązania w oparciu o już istniejące przepisy w innych krajach w tym **uznanie za produkt akcyzowy tylko płynu z nikotyną, zwrócenie uwagę na problematykę wprowadzania do obrotu wyrobów nieakcyzowych o składzie tożsamym z wyrobami akcyzowymi lecz o innym przeznaczeniu (pismo do Pana Ministra Jana Sarnowskiego z dnia 5 maja 2021 r.)**. Niestety i te z proponowanych rozwiązań nie spotkały się z akceptacją. Bieżące problemy, z którymi mierzymy się w codziennej pracy pozostawione zostały do rozstrzygnięcia na powołanym Forum akcyzowym.

Obecna wysoka stawka akcyzy na płyny beznikotynowe zachęca do działania w szarej strefie, bo produkcja i sprzedaż płynu w szarej strefie pozwala oszustom zyskać wymierną finansową przewagę konkurencyjną (cenową) dla swoich produktów. Prosimy o krytyczną weryfikację demagogicznych argumentów koncernów zagranicznych w tym zakresie, które reklamują pogląd, iż „nie rozumieją jak obniżka akcyzy zwalczy szarą strefę”. W naszej ocenie jest to zupełnie zrozumiałe, że gdy „zysk” oszustów akcyzowych spadnie (koszt legalnie rozliczonej akcyzy, który uczciwy przedsiębiorca musi wliczyć w cenę wyrobu, a oszust nie) to zmniejszy się znacząco „zachęta” do unikania akcyzy.

Rada Ministrów prezentując istotę rozwiązań przyjętych w Projekcie UD 299 wskazała, że „Z zakresu projektowanej indeksacji akcyzy na używki wyłączono (...) akcyzę na płyny do papierosów elektronicznych (...), **na które już obecnie stawki są wysokie w stosunku do innych wyrobów tytoniowych, a także na tle UE.**”

<https://archiwum.bip.kprm.gov.pl/kpr/form/r800850,Projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-opodatku-akcyzowym.html>



Innymi słowy Rada Ministrów ma świadomość nadmiernego opodatkowania płynów do papierosów elektronicznych. **Nadmierne opodatkowanie dotyczy przede wszystkim produktów powszechnego użytku takich jak mieszaniny glikolu, gliceryny, aromatów spożywczych, które nie zawierają nikotyny.** Produkty te winny zostać wyłączone z opodatkowania, gdyż: to one powodują szarą strefę sięgającą 89% wyrobów na rynku, są niezwykle trudne do ściągania oraz dyskryminują uczciwych przedsiębiorców działających na rynku.

Projektodawca Minister Finansów oraz grupa robocza nie zaproponowali jednak takiego sposobu opodatkowania, który rozwiązałyby poważny problem małych i średnich polskich przedsiębiorców oraz administracji publicznej związany z ogromnymi trudnościami w zakresie egzekucji podatku od produktów powszechnego użycia. Mieszaniny glikolu, gliceryny i aromatów spożywczych są dostępne powszechnie w drogeriach, aptekach, sklepach spożywczych o szerokim zakresie zastosowania. Te same produkty w przypadku zastosowania w papierosach elektronicznych są obciążone w sposób nieracjonalny podatkiem akcyzowym powodując ogromne zamieszanie na rynku, szarą strefę oraz uniemożliwiają działanie uczciwych przedsiębiorców.

2Zmiana definicji płynu do papierosów elektronicznych

Mając na uwadze powyższe uważamy, że zmianie winna ulec definicja płynu do papierosów elektronicznych. Z przepisu tego winny zostać wyłączone produkty powszechnego stosowania w przemyśle spożywczym, chemicznym czy kosmetycznym jakimi są mieszaniny glikolu, gliceryny, aromatów spożywczych, które nie zawierają substancji uzależniającej nikotyny. W takim przypadku przedmiotem opodatkowania stawką 0,55 zł/ml (550 zł/l) pozostałyby płyny zawierające nikotynę. Rozwiązanie to miałyby głęboki sens również przez porównanie do piwa bezalkoholowego, które nie podlega opodatkowaniem podatkiem akcyzowym.

Definicja płynu do papierosów elektronicznych mogłaby otrzymać brzmienie:

Art. 2 pkt 35):

płyn do papierosów elektronicznych – każdy roztwór zawierający nikotynę, który może być wykorzystywany w papierosach elektronicznych.

Powyższa zmiana: (i) definiuje wyrób akcyzowy w sposób bardzo precyzyjny zarówno na potrzeby przedsiębiorców jak i na potrzeby kontroli prawidłowości obrotu wyrobami akcyzowymi, (ii) eliminuje z rynku produkty „niewiadomego pochodzenia”, które mogą być wykorzystywane niezgodnie z pierwotnym przeznaczeniem (eliminacja szarej strefy), (iii) stymuluje sprzedaż ze względu na wiek konsumenta. Sprzedaż produktów z nikotyną jest ograniczona ze względu na wiek kupującego. Uznanie za wyrób akcyzowy roztworu z zawartością nikotyny jest zgodny z Dyrektywą Rady 2008/118WE z dnia 16 grudnia 2008r., oraz dyrektywami „tytoniowymi TPD”.

Postulat w zakresie zmiany definicji płynu sformułowany przez grupę roboczą sprowadza się do zastąpienia frazy „przeznaczony do wykorzystania” frazą „nadający się do wykorzystania”.

W tym zakresie zwracamy uwagę, że propozycje grupy roboczej dotyczące definicji płynu nie rozwiążą obecnych problemów branży tj. niepewności w kwalifikowaniu wyrobów jako płyn do papierosów elektronicznych, a niejasności interpretacyjne nadal będą działać na korzyść szarej strefy na rynku płynów.



Po pierwsze kryterium „nadawania się” jest nieprecyzyjne i będzie budzić wątpliwości. Istnieje ono już obecnie na gruncie ustawy o akcyzie na gruncie wyrobów tytoniowych (art. 98 ust. 5 i 8 ustawy o akcyzie). Orzecznictwo akcyzowe nie wypracowało jasnych standardów uznawania, kiedy określony wyrób „nadaje się” do określonego wykorzystania. Nie ma kryteriów, według których należy przesądzać, że dany wyrób „nadaje się” a inny „nie nadaje się”. Przykładem w tym zakresie mogą być wiążące informacje akcyzowe wydawane na gruncie powołanego wyżej art. 98 ust. 5 i 8 ustawy o akcyzie, gdzie mamy do czynienia ze zbyt prosto ujmowanym stosowaniem tego kryterium („przeprowadzona próba palenia badanego wyrobu po napełnieniu fajki badanym suszem dała wynik pozytywny” – np. WIA2020-00135). Przy takim podejściu większość surowców do produkcji płynów do papierosów elektronicznych, sam glikol, a także „prawdziwe” aromaty spożywcze będą spełniać nową definicję płynu. Będzie to potęgować zamieszanie interpretacyjne w omawianym zakresie. Takie zamieszanie zawsze sprzyja podmiotom działającym w szarej strefie i unikającym akcyzy.

Po drugie także propozycja definicyjna oparta na słowie „gotowy” może spowodować nieprzewidziane skutki. Możemy mieć do czynienia z zalewem rynku płynami deklarywanymi i oznaczonymi jako „jeszcze nie gotowe do wykorzystania w papierosach elektronicznych” (z resztą będzie to w dużym zakresie zgodne z prawdą, bo znaczna część rynku to premixy, które dopiero służą palaczom do domowego przygotowywania gotowych płynów). Będzie to także źródło zamieszania interpretacyjnego, co jak powtarzamy będzie tylko służyć podmiotom nieuczciwym i unikaniu opodatkowania akcyzą.

Jedyną możliwością wprowadzenia precyzyjnej (a co za tym idzie łatwej do skutecznego stosowania przez branżę i co najważniejsze przez organy podatkowe) definicji płynu jest oparcie jej o zawartość w płynie nikotyny. Inne definicje – w tym zaproponowane przez grupę roboczą Forum akcyzowego – będą nadal utrudniać stosowania przepisów akcyzowych.

Z poważaniem,

Jaskóła Przemysław



Warszawa, dnia 22 października 2021 r.

Prof. dr hab. Witold Modzelewski
ul. Kaleńska 8, 04-367 Warszawa

Członek Forum Akcyzowego

Zespół Forum Akcyzowego

Ministerstwo Finansów

W odpowiedzi na komunikat z dnia 14 października 2021 r. niniejszym przedstawiam uwagi dotyczące propozycji zaprezentowanych przez grupy robocze w trakcie II Forum Akcyzowego.

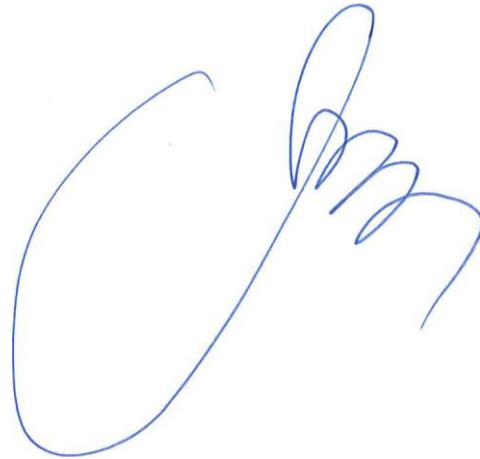
Grupa robocza nr 2 — papierosy elektroniczne

Najważniejszą kwestią poruszoną przez grupę roboczą nr 2, mającą bezpośredni wpływ na dochody budżetowe, była zmiana wysokości stawki podatku akcyzowego od płynu do papierosów elektronicznych. W podsumowaniu prac tej grupy wskazano na konieczność znaczącej obniżki stawki podatku akcyzowego od płynu do papierosów elektronicznych, mając jednocześnie na uwadze, że zaproponowana stawka może być uznana za zbyt niską. Zgodnie ze stanowiskiem przyjętym przez większość jej członków, stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych powinna wynosić 0,05 zł za każdy mililitr, przy czym zastrzeżono, iż taka propozycja „ma przede wszystkim na celu sygnalizację problemu nie walkę o wprowadzenie stawki zaprezentowanej w propozycji”.

Z uwagi na brak harmonizacji prawa państw członkowskich UE w zakresie opodatkowania akcyzą papierosów elektronicznych, nieadekwatne dostosowanie regulacji prawnopodatkowych do obecnej sytuacji na rynku tych wyrobów niesie za sobą niepożądane skutki w postaci: wzrostu cen detalicznych oraz wzrostu sprzedaży nieopodatkowanej, powiązanej ze zwiększeniem zagrożenia dla zdrowia a nawet życia konsumentów. Radykalny postulat obniżenia stawki podatku akcyzowego na płyn do papierosów elektronicznych zaprezentowany przez grupę roboczą, świadczy o nieodpowiednim ustaleniu wysokości stawki w ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (0,55 zł za każdy mililitr). Obecny poziom opodatkowania płynu do papierosów elektronicznych jest nieakceptowalny przez podmioty z branży, sygnalizujące problemy związane z samą opłacalnością produkcji. Efektem takiego stanu rzeczy jest często wstrzymanie produkcji oraz rozkwit rynku nielegalnego, a nawet wytwarzanie płynu do papierosów elektronicznych metodami chałupniczymi. Konieczne jest zatem znalezienie kompromisu pomiędzy obecnie ustaloną wysokością stawki, a propozycją przedstawioną przez grupę roboczą, przy uwzględnieniu interesu fiskalnego oraz sytuacji ekonomicznej podatników.



Ponadto grupa robocza wskazała, że „zwiększanie stawek podatku akcyzowego w przyszłości powinno następować zgodnie z harmonogramem, który powinien być ogłaszany z odpowiednim wyprzedzeniem. Działanie takie pozwoli na usunięcie z rynku elementu niepewności prawa i pozwoli przedsiębiorcom przygotować się do nowych warunków”. Postulat ten jest bezsporny i w pełni zasługuje na zarekomendowanie.

A handwritten signature in blue ink, consisting of a large, stylized initial 'O' followed by several loops and a final flourish.



Kraków, 24.10.2021

Stowarzyszenie Obrony Praw Przedsiębiorców

**Szanowny Pan
Tadeusz Kościński
Minister finansów, funduszy i polityki regionalnej**

**Szanowny Pan
Jan Sarnowski
Podsekretarz Stanu Ministerstwa finansów,
funduszy i polityki regionalnej**

**Szanowna Pani
Maria Rutka
Dyrektor Departamentu
Podatku Akcyzowego**

Dotyczy: Prac Forum Akcyzowego, w tym stanowiska grupy roboczej nr 2 do spraw papierosów elektronicznych

Szanowni Państwo,

Niniejszym w imieniu Stowarzyszenia Obrony Praw Przedsiębiorców (dalej „Stowarzyszenie”), w związku z zakończeniem prac grupy roboczej do spraw papierosów elektronicznych w ramach Forum akcyzowego (zespół opiniodawczo-doradczy przy Ministrze Finansów oraz Ministrze Funduszy i Polityki Regionalnej, powołany zarządzeniem z 14 maja 2021 r.), przedstawiamy stanowisko Stowarzyszenia w zakresie zmian przepisów akcyzowych dotyczących płynów do papierosów elektronicznych.

Stowarzyszenie Obrony Praw Przedsiębiorców to organizacja non-profit, która zrzesza małych i średnich polskich przedsiębiorców zajmujących się produkcją i sprzedażą płynów do papierosów elektronicznych. Stowarzyszenie inicjuje i wspiera inicjatywy na rzecz rozwoju branży, kształtuje wspólne stanowisko i reprezentuje wspólne interesy producentów, dystrybutorów, sprzedawców, a zatem także konsumentów wymienionych produktów.

Zwracamy uwagę, że zawsze nadrzędnym celem Stowarzyszenia było maksymalne ograniczenie szarej strefy na rynku płynów do papierosów elektronicznych w Polsce. Działania Stowarzyszenia nie mają na



FORUM AKCYZOWE | Ministerstwo Finansów

celu ograniczania wpływów akcyzowych z tego źródła do budżetu państwa (w okresie styczeń – sierpień 2021 około 109 mln zł), ale takie ukształtowanie przepisów akcyzowych i zasad działania na rynku, aby panowała na nim równa konkurencja i uniemożliwione było obchodzenie przepisów akcyzowych i wprowadzanie do obrotu płynów do papierosów elektronicznych bez akcyzy. Przedsiębiorcy zrzeszeni w Stowarzyszeniu nie dążą do unikania akcyzy od swoich produktów, ale żądają, aby Ministerstwo Finansów konstruując regulacje akcyzowe, nie doprowadzało do nieuprawnionej przewagi rynkowej podmiotów decydujących się na omijanie akcyzy.

1. Stanowisko grupy roboczej - zmiana definicji płynu do papierosów elektronicznych

Postulat w zakresie zmiany definicji płynu do papierosów elektronicznych (dalej także skrótowo „płyn”) sformułowany przez grupę roboczą sprowadza się do zastąpienia frazy „przeznaczony do wykorzystania” frazą „nadający się do wykorzystania”.

Odrębna propozycja zgłoszona przez firmę CHEMNOVATIC Sp. z o.o. Sp. k. zakłada dodatkowo dodatnie słowa „gotowy” na początku definicji oraz usunięcie frazy „w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę”.

W tym zakresie Stowarzyszenie zwraca uwagę, że propozycje grupy roboczej dotyczące definicji płynu nie rozwiążą obecnych problemów branży tj. niepewności w kwalifikowaniu wyrobów jako płyn do papierosów elektronicznych, a niejasności interpretacyjne nadal będą działać na korzyść szarej strefy na rynku płynów.

Po pierwsze kryterium „nadawania się” jest nieprecyzyjne i będzie budzić wątpliwości. Istnieje ono już obecnie na gruncie ustawy o akcyzie na gruncie wyrobów tytoniowych (art. 98 ust. 5 i 8 ustawy o akcyzie). Orzecznictwo akcyzowe nie wypracowało jasnych standardów uznawania, kiedy określony wyrób „nadaje się” do określonego wykorzystania. Nie ma kryteriów, według których należy przesądzać, że dany wyrób „nadaje się” a inny „nie nadaje się”. Przykładem w tym zakresie mogą być wiążące informacje akcyzowe wydawane na gruncie powołanego wyżej art. 98 ust. 5 i 8 ustawy o akcyzie, gdzie mamy do czynienia ze zbyt prosto ujmowanym stosowaniem tego kryterium („przeprowadzona próba palenia badanego wyrobu po napełnieniu fajki badanym suszem dała wynik pozytywny” – np. WIA-2020-00135). Przy takim podejściu większość surowców do produkcji płynów do papierosów elektronicznych, sam glikol, a także „prawdziwe” aromaty spożywcze będą spełniać nową definicję płynu. Będzie to potęgować zamieszanie interpretacyjne w omawianym zakresie. A takie zamieszanie zawsze sprzyja podmiotom działającym w szarej strefie i unikającym akcyzy.

Po drugie także propozycja definicyjna oparta na słowie „gotowy” może spowodować nieprzewidziane skutki. Możemy mieć do czynienia z zalewem rynku płynami deklaratywnymi i oznaczonymi jako „jeszcze nie gotowe do wykorzystania w papierosach elektronicznych” (z resztą będzie to w dużym zakresie zgodne z prawdą, bo znaczna część rynku to premixy, które dopiero służą palaczom do domowego przygotowywania gotowych płynów). Będzie to także źródło zamieszania interpretacyjnego, co jak powtarzamy będzie tylko służyć podmiotom nieuczciwym i unikaniu opodatkowania akcyzą.



Wielokrotnie zwracaliśmy się do Ministerstwa Finansów z prośbą o modyfikację definicji płynu do papierosów elektronicznych. Jedyną możliwością wprowadzenia precyzyjnej (a co za tym idzie łatwej do skutecznego stosowania przez branżę i co najważniejsze przez organy podatkowe) definicji płynu jest oparcie jej o zawartość w płynie nikotyny. Inne definicje – w tym zaproponowane przez grupę roboczą Forum akcyzowego – będą nadal utrudniać stosowania przepisów akcyzowych.

Mając na uwadze powyższe uważamy, że zmianie winna ulec definicja płynu do papierosów elektronicznych. Z przepisu tego winny zostać wyłączone produkty powszechnego stosowania w przemyśle spożywczym, chemicznym czy kosmetycznym jakimi są mieszaniny glikolu, gliceryny, aromatów spożywczych, **które nie zawierają substancji uzależniającej - nikotyny. W takim przypadku przedmiotem opodatkowania stawką 0,55 zł/ml (550 zł/l) pozostałyby płyny zawierające nikotynę.** Rozwiązanie to miałyby głęboki sens również przez porównanie do piwa bezalkoholowego, które nie podlega opodatkowaniem podatkiem akcyzowym.

Definicja płynu do papierosów elektronicznych mogłaby otrzymać brzmienie:

Art. 2 pkt 35):

płyn do papierosów elektronicznych – każdy roztwór zawierający nikotynę, który może być wykorzystywany w papierosach elektronicznych.

Jeżeli taka jasna i precyzyjna definicja płynu nie może być wprowadzona to walka z szarą strefą na rynku płynów, w tym likwidacja zalewu rynku przez produkty bez akcyzy, musi być oparta o stawki akcyzy. Chodzi o taką strategię w zakresie stawek, która nie będzie skłaniać podmiotów produkujących i handlujących płynami beznikotynowymi do omijania przepisów akcyzowych.

Obecna propozycja grupy roboczej nr 2 do spraw papierosów elektronicznych ma na celu zachowanie obecnego „status quo” w zakresie opodatkowania płynów. Stan obecny ma dwie podstawowe konsekwencje:

- Olbrzymia skala szarej strefy na rynku płynów beznikotynowych. Znaczna część rynku unika odprowadzania akcyzy od tego rodzaju płynów, wprowadzając je na rynek jako produkty „udające” inne przeznaczenie, a po zmianie definicji innych płynów w kształcie zaproponowanym przez grupę roboczą nr 2, produkty te będą wprowadzane na rynek jako „nie nadające się” lub „nie gotowe” do wykorzystania jako płyny. Szara strefa nie tylko ogranicza wpływy budżetowe, ale przede wszystkim utrudnia w stopniu krytycznym działalność uczciwych producentów i dystrybutorów płynów. Uczciwi producenci w średnim terminie zostaną wyeliminowani z rynku, a wpływy budżetowe od płynów beznikotynowych spadną jeszcze bardziej.
- Interesy zagranicznych koncernów tytoniowych, które mają w swojej ofercie płyny zostają zachowane, bo produkują i dystrybuują oni praktycznie tylko płyny nikotynowe albo płyny nikotynowe w systemie zamkniętym. Koncernom zagranicznym szara strefa na rynku płynów beznikotynowych nie zagraża. Dlatego nie oszczędzają sił, środków i pieniędzy, aby nie



dopuszczyć do zmian w zakresie definicji płynów i w konsekwencji zróżnicowania opodatkowania płynów nikotynowych i beznikotynowych.

Doświadczenia innych krajów UE, które wielokrotnie wskazywaliśmy w naszym dialogu z Ministerstwem Finansów, wskazują jednoznacznie, że tylko jasna i łatwa w stosowaniu dla organów podatkowych definicja płynów oparta o nikotynę umożliwi skuteczną walkę z szarą strefą na rynku płynów.

Prosimy o nieprzedkładanie interesów zagranicznych koncernów ponad interesy budżetu państwa. Podkreślamy, że po tym jak polscy uczciwi przedsiębiorcy z branży płynów (głównie MŚP) upadną to budżet państwa odczuje także skutki pośrednie (inne podatki, miejsca pracy).

2. Stanowisko grupy roboczej – stawka akcyzy

Wielokrotnie zwracaliśmy się do Ministerstwa Finansów z prośbą o modyfikację stawki podatku akcyzowego W piśmie z dnia 10 września 2020 r. skierowanego do Pana ministra Jana Sarnowskiego apelowaliśmy o **wprowadzenie kroczonej stawki podatku akcyzowego, a przede wszystkim zróżnicowania stawki w zależności od tego, czy płyn zawiera nikotynę czy nie.**

Nadmieniamy, że w piśmie z dnia 23 września 2020 r. Stowarzyszenie przestrzegало Ministerstwo Finansów o konsekwencji wprowadzenia drastycznej stawki podatku akcyzowego w formie jaka dzisiaj obowiązuje. Nasze ostrzeżenia zweryfikowała rzeczywistość. Spełnił się nasz najgorszy scenariusz. Najwięcej tracą małe i średnie przedsiębiorstwa oraz budżet państwa.

Na podstawie doświadczeń innych krajów, między innymi Włoch, Węgier, Estonii, można było wyciągnąć wnioski, że najlepszym rozwiązaniem jest wprowadzenie kroczonej stawki podatku akcyzowego, która zapewniłaby stabilne wpływy do budżetu Państwa, stabilność funkcjonowania małych i średnich firm, a przede wszystkim uchroniłaby przed powstaniem szarej strefy. Tak jak przewidywaliśmy doprowadziło to do powstania szarej strefy, upadku wielu legalnie działających firm i ogromne trudności finansowe i administracyjne dla pozostałych MŚP działających w branży. Równocześnie wpływy do budżetu państwa są zbyt niskie w stosunku do potencjalnych wpływów przy rozsądnym, ale szczelnym opodatkowaniu wszystkich podmiotów w branży.

Zróżnicowanie poziomu akcyzy w zależności od tego, czy akcyza dotyczy płynu z nikotyną lub bez to warunek minimum walki z szarą strefą. Obecna wysoka stawka akcyzy na płyny beznikotynowe zachęca do działania w szarej strefie, bo produkcja i sprzedaż płynu w szarej strefie pozwala oszustom zyskać wymierną finansową przewagę konkurencyjną (cenową) dla swoich produktów. Prosimy o krytyczną weryfikację demagogicznych argumentów koncernów zagranicznych w tym zakresie, które reklamują pogląd, iż „nie rozumieją jak obniżka akcyzy zwalczy szarą strefę”. Przecież jest zupełnie zrozumiałe, że gdy „zysk” oszustów akcyzowych spadnie (koszt legalnie rozliczonej akcyzy, który uczciwy przedsiębiorca musi wliczyć w cenę wyrobu, a oszust nie) to zmniejszy się znacząco „zachęta” do unikania akcyzy.



3. Dodatkowe postulaty pominięte przez grupę roboczą

W tym miejscu podkreślamy, że przepisy akcyzowe dotyczące płynów powinny zostać zmodyfikowane także w zakresie nie uwzględnionym przez grupę roboczą we wspólnym stanowisku. Chodzi o

- Doprecyzowanie przepisów akcyzowych, tak, aby przedmiotem opodatkowania był wyrób gotowy, a nie produkcja w toku, czy półprodukty. Na gruncie innych wyrobów akcyzowych surowce, z których dopiero produkuje się wyroby akcyzowe są wolne od akcyzy. W zakresie płynów stanowisko takie powinno być jasno wyrażone w przepisach akcyzowych.
- Wprowadzenie jednoznacznych przepisów określających zasady dokumentowania zakończenia dostawy wewnątrzspółnotowej oraz eksportu płynu do papierosów elektronicznych. Są to dostawy procedurze zawieszenia poboru akcyzy bez zastosowania EMCS. Potrzebne w tym zakresie są jasne wytyczne Ministerstwa Finansów co do wymogów dokumentacyjnych takich dostaw. Przedsiębiorcy z branży płynów potrzebują pewności w zakresie stosowania przepisów przez organy podatkowe.

Jako słuchacze Forum akcyzowego, po analizie stanowisk uczestników nie mamy wątpliwości, że reprezentują oni interesy jednej z korporacji tytoniowej. Ogromnie żałujemy, że forma zgłoszenia do uczestnictwa w Forum akcyzowym uniemożliwiła nam udział w jego posiedzeniach, a tym samym głos małych i średnich przedsiębiorców które zrzeszamy został zmarginalizowany. Dla nas regulacje prawne oraz kształtowanie wysokości podatku akcyzowego są najważniejszymi kwestiami i o to walczyliśmy od 2015 r. (inicjatywa wprowadzenia podatku akcyzowego), a pozostawienie rozwiązań w rękach osób nie związanych z branżą nie napawa nas optymizmem.

Forum akcyzowe miało zostać powołane w celu wypracowania **wspólnego** stanowiska przez **uczestników rynku**, które zostanie przedłożone Ministerstwu Finansów jako gotowe rozwiązanie. Z naszych obserwacji wynika, iż nie ma wypracowanego wspólnego rozwiązania, a wypowiedzi niektórych uczestników forum są oderwane od rzeczywistości. Wypowiadają się jako teoretycy nie znający problemów z jakimi na co dzień borykają się przedsiębiorcy z branży producentów, dystrybutorów i sprzedawców płynów do papierosów elektronicznych. Co więcej ci teoretycy wydają się reprezentować interesy jednej z korporacji tytoniowych.

Głos praktyków, którzy na co dzień doświadczają problemów wynikających z niejasnych, przepisów ustawy o akcyzie w zakresie produkcji płynów do elektronicznych papierosów został pominięty.

Możemy jedynie apelować o powrót do rozmów przedstawicieli Ministerstwa Finansów z małymi i średnimi przedsiębiorcami w celu naprawy nieprzemysłanych, szkodliwych przepisów ustawy podatku akcyzowego, który w obecnym kształcie nie przynosi oczekiwanych wpływów do budżetu państwa, powoduje rezygnację z prowadzenia działalności gospodarczej przez przedsiębiorców, ogromne obciążenia fiskalne, spadek rentowności przedsiębiorców, oraz bankructwa.

*Z wyrazami szacunku
Piotr Zielinski*

Stowarzyszenie
Obrony Praw Przedsiębiorców STOPP
30-015 Kraków, ul. Cieszyńska 14/3
NIP: 677 243 79 87 REGON: 380903800



FORUM AKCYZOWE | Ministerstwo Finansów

3. Część III – Opinie członków grupy roboczej.

W części tej umieszczono dokumenty opracowywane przez poszczególnych członków grupy roboczej nr 2. Dokumenty te zawierają własne stanowiska, przemyślenia, rekomendacje i uzasadnienie dla proponowanych zmian. O ile rekomendacje wyrażone w części ogólnej zawierają konsensus wypracowany przez całość bądź część grupy, to część szczegółowa przedstawia poglądy każdego z uczestników grupy z osobna.





CHEMNOVATIC

CHEMNOVATIC Sp. z o.o. Sp. k.
Dobrzańskiego 3/BS002
20-262 Lublin
Polska

Tel: +48 81 475 44 42
office@chemnovatic.com
www.chemnovatic.com

W ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2019 r. poz. 864, 1123, 1495, 1501) wprowadza się następujące zmiany

Art. 2 w ust. 1 pkt 35 otrzymuje brzmienie:

35) płyn do papierosów elektronicznych – roztwór z nikotyną, który może być wykorzystywany w papierosach elektronicznych, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę,

UZASADNIENIE;

W proponowanej zmianie definicji płynu do papierosów elektronicznych dodano dwie przesłanki, które występując łącznie w sposób bardziej zwięzły i czytelny opisują wyrób akcyzowy.

1. Roztwór z nikotyną.

Uznanie za wyrób akcyzowy roztworu z zawartością nikotyny jest zgodny z Dyrektywą Rady 2008/118WE z dnia 16 grudnia 2008 r. oraz dyrektywami „tytoniowymi TPD”.

Ponadto, definiując wyrób akcyzowy poprzez zawartość nikotyny eliminuje się z obrotu „szarą strefę” przeróżnych produktów powszechnego użytku o zbliżonym lub tożsamym składzie co płyn do papierosów elektronicznych bez zawartości nikotyny.

Nie sposób objąć akcyzą aromatów spożywczych czy aromatów wielorakiego zastosowania bez uszczerbku dla tych produktów – gdzie ich zastosowanie jest zgoła odmienne od e-płynu.

W obecnym stanie prawnym, np. gliceryna przeznaczona do wykorzystania w papierosach elektronicznych (zgodnie z powszechnym stanowiskiem KIS) – już na etapie przeznaczenia jest wyrobem akcyzowym. Przesłanka „przeznaczony do wykorzystania” daje duże pole do interpretacji – czego należy unikać (zwłaszcza, jeśli zapis dotyczy podatków).

Pozostaje także aspekt zdrowotnościowy.

Definiując roztwór z nikotyną jako wyrób akcyzowy, ogranicza się dostępność tego produktu- zwłaszcza dla osób młodych - z uwagi na koszt zakupu takiego produktu i ograniczenia sprzedaży uzależnione od wieku. Dodatkowo, osoby takie nie będą „poszukiwać” alternatywnych produktów będących na rynku a pozostające poza jakąkolwiek kontrolą jakości.

Tym sposobem można stymulować konsumpcję, kierując ją na produkty alternatywne bez zawartości nikotyny. To nikotyna posiada właściwości uzależniające i sieje największe spustoszenie w organizmie konsumenta. Produkt bez nikotyny (o sprawdzonej jakości i produkowany w warunkach zbliżonych do laboratoryjnych) nie uzależnia i jest odpowiedzią na modę.



FORUM AKCYZOWE | Ministerstwo Finansów



2. Wykorzystany w papierosach elektronicznych.

Definicja papierosa elektronicznego (*tytułem przypomnienia*) – urządzenie jednorazowe albo wielokrotnego użytku służące do spożywania za pomocą ustnika pary powstającej z płynu do papierosów elektronicznych, wyposażone w szczególności w kartridże lub zbiorniki.

W proponowanym brzmieniu, definicja jest spójna z :

OBOWIĄZUJĄCE PRZEPISY Dyrektywa

europejska:

DYREKTYWA PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO I RADY 2014/40/UE z dnia 3 kwietnia 2014 r.

w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylająca dyrektywę 2001/37/WE **definicje:**

17) „pojemnik zapasowy” oznacza **naczynie z płynem zawierającym nikotynę**, który można wykorzystać do ponownego napełnienia papierosa elektronicznego;

19) „nikotyna” oznacza alkaloidy nikotynowe;

16) „papieros elektroniczny” oznacza wyrób, który może być wykorzystywany do spożycia pary **zawierającej nikotynę** za pomocą ustnika lub wszelkie elementy tego wyrobu, w tym kartridże, zbiorniczki i urządzenia bez kartridża lub zbiorniczka. Papierosy elektroniczne mogą być jednorazowego użytku albo wielokrotnego napełniania, za pomocą pojemnika zapasowego lub zbiorniczka lub wielokrotnego ładowania za pomocą kartridży jednorazowych; **Przepis ustawodawstwa polskiego:**

USTAWA z dnia 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych

18) pojemnik zapasowy – naczynie z **płynem zawierającym nikotynę**, który można wykorzystać do ponownego napełnienia papierosa elektronicznego;

10) nikotyna – alkaloidy nikotynowe;

20) papieros elektroniczny – wyrób, który może być wykorzystywany do spożycia **pary zawierającej nikotynę** za pomocą ustnika, lub wszystkie elementy tego wyrobu, w tym kartridże, zbiorniki i urządzenia bez kartridża lub zbiornika; papierosy elektroniczne mogą być jednorazowego użytku albo wielokrotnego napełniania za pomocą pojemnika zapasowego lub zbiornika lub do wielokrotnego ładowania za pomocą kartridżów jednorazowych; **Reasumując:**

Proponowana definicja w brzmieniu:

„płyn do papierosów elektronicznych – roztwór z nikotyną, który może być wykorzystywany w papierosach elektronicznych, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę”.





CHEMNOVATIC

CHEMNOVATIC Sp. z o.o. Sp. k.
Dobrzańskiego 3/BS002
20-262 Lublin
Polska

Tel: +48 81 475 44 42
office@chemnovatic.com
www.chemnovatic.com

- 1) Zawiera obiektywne i nie budzące wątpliwości przesłanki które definiują wyrób akcyzowy.
- 2) Eliminuje z rynku produkty „niewiadomego pochodzenia” które mogą być wykorzystywane niezgodnie z pierwotnym przeznaczenia a pozostające pod jakąkolwiek kontrolą produkcji jakości. (eliminacja tzw. „szarej strefy”).
- 3) Stymuluje sprzedaż za względu na wiek konsumenta. Sprzedaż produktów z nikotyną jest ograniczona ze względu na wiek kupującego.
- 4) Stanowi czytelną definicję wyrobu akcyzowego na potrzeby kontroli prawidłowości obrotu wyrobami akcyzowymi.

I trudno się łudzić, że przy dostępności i wielorakim zastosowaniu glikolu, gliceryny i aromatów spożywczych - definicja zawierająca nieostre określenia będzie skuteczna.

Opracował:

Paweł Klocek



FORUM AKCYZOWE | Ministerstwo Finansów



CHEMNOVATIC

CHEMNOVATIC Sp. z o.o. Sp. k.
Dobrzańskiego 3/BS002
20-262 Lublin
Polska

Tel: +48 81 475 44 42
office@chemnovatic.com
www.chemnovatic.com

Proponowane zmiany w zakresie uproszczeń prowadzenia składu podatkowego produkcji płynu do papierosów elektronicznych.

W ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2019 r. poz. 864, 1123, 1495, 1501) wprowadza się następujące zmiany

Art. 99b ust 3 otrzymuje brzmienie:

3. Podstawą opodatkowania płynu do papierosów elektronicznych jest jego ilość wyrażona w mililitrach gotowego produktu.

W proponowanej zmianie, za podstawę opodatkowania płynu do papierosów elektronicznych (w. definicji po zmianie : **roztwór z nikotyną, który może być wykorzystywany w papierosach elektronicznych, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę**, uznaje się ilość gotowego produktu.

UZASADNIENIE:

Zapis w brzmieniu proponowanym, daje za podstawę uznanie, że w cyklu produkcyjnym płynu do papierosów elektronicznych, za wyrób akcyzowy uznaje się produkt gotowy (nawet bazę do płynu do papierosów elektronicznych - jeśli stanowi produkt gotowy na tym etapie produkcji).

Uznanie za wyrób akcyzowy produktu gotowego, w sposób znaczący uprości sposób rozliczania ilości produktu w trakcie produkcji oraz wyeliminuje wątpliwości czy surowce (i na którym etapie) stanowią wyrób akcyzowy. Ponadto, czytelny będzie moment ewidencjonowania wyrobu akcyzowego z możliwością ustalenia podstawy opodatkowania (w mililitrach) a tym samym obliczenia kwoty zabezpieczenia akcyzowego.

Obecnie, za wyrób akcyzowy uznaje się surowiec (glikol, glicerynę, aromat, nikotynę i inne), który w zamiarze producenta ma być przeznaczony do wyprodukowania wyrobu akcyzowego. Już na etapie planowania produkcji, winno się ustalić ilości surowców przeznaczonych do produkcji płynu do papierosów elektronicznych. Ustalone ilości (w mililitrach), w założeniu winny odpowiadać ilości wyrobu gotowego. Przyjmując, że jednostką sprzedaży podstawowego surowca płynu do papierosów elektronicznych (glikolu i gliceryny) jest kilogram, ustalenie produktu gotowego w mililitrach stanowi duże wyzwanie.

Proponowana zmiana stanowi uproszczenie i urealnienie sposobu określania podstawy opodatkowania płynu do papierosów elektronicznych.



FORUM AKCYZOWE | Ministerstwo Finansów

W Rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie kontroli celno-skarbowej niektórych wyrobów akcyzowych (Dz. U. z 2017 r. poz. 989, tj. Dz. U. z 2020 r. poz. 262) § 27 ust. 1 otrzymuje brzmienie:

§27

1. Podmiot, na którym ciąży obowiązek oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, przesyła właściwemu naczelnikowi urzędu celno-skarbowego, a w przypadku wykonywania kontroli stałej - komórce kontroli, co najmniej na dzień przed zamierzonym oznaczaniem tych wyrobów, pisemną informację o **planowanej** ilości i rodzaju wyrobów akcyzowych, rodzaju opakowań jednostkowych oraz miejscu i terminie oznaczania tych wyrobów znakami akcyzy. **po ust. 2 dodaje się ust. 3 w brzmieniu:**

3) Przepis § 21 ust. 2 stosuje się odpowiednio do zmian w wykazie, o którym mowa w ust. 1.
UZASADNIENIE:

Produkcja płynu do papierosów elektronicznych, realizowana jest na bieżąco w miarę spływających zamówień klientów. Zamówienia, składane są min. poprzez platformę internetową poszczególnych producentów. Realizacja zamówienia następuje w dniu złożenia zamówienia lub w dniu następnym.

Konieczność przesyłania naczelnikowi urzędu celno-skarbowego informacji w zakresie ilości i rodzaju opakowań na co najmniej dzień przed zamierzonym oznaczaniem tych wyrobów znakami akcyzy w sposób znaczący wydłuża czas realizacji zamówienia.

Możliwość składania informacji o planowanej ilości i rodzaju oznaczania znakami akcyzy płynu do papierosów elektronicznych, stanowi podstawę do zastosowania ust 3 – dodanego do § 30 rozporządzenia.

W § 30, po ust. 2 dodaje się ust. 3 w brzmieniu:

3) Przepis § 21 ust. 2 stosuje się odpowiednio do zmian w wykazie, o którym mowa w ust 1.
UZASADNIENIE:

Zamiar dokonania wysyłki wyrobu akcyzowego ze składu podatkowego, stanowi planowane zdarzenie przyszłe. Realizacja tego zamiaru jest uzależniona od wielu zdarzeń nie przewidzianych w momencie składania informacji właściwemu naczelnikowi urzędu celno-skarbowego. W przypadku płynu do papierosów elektronicznych, wysyłka (data i godzina) uzależniona jest od dostępności i podjęcia wysyłki przez kuriera.

O ile pozostałe elementy informacji są do zgodne i do przewidzenia z planowanymi, to dzień a zwłaszcza godzina wysyłki już nie.

Dodanie zapisu będącego podstawą przekazania naczelnikowi urzędu celno-skarbowemu informacji aktualizującej, pozwoli na szczegółowe informowanie o wysyłkach ze składu podatkowego.

Opracował:

Paweł Klocek



Proponowana zmiana w zakresie zniesienia obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego w związku z dostawą wewnątrzspółnotową płynu do papierosów elektronicznych.

W ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2019 r. poz. 864, 1123, 1495, 1501 TJ. Dz. U. z 2020 r. poz. 727)

Art. 41 ust. 4

po pkt. 3

dodaje się pkt

3a w brzmieniu:

3a) warunek złożenia zabezpieczenia akcyzowego o którym mowa w pkt. 3 lit. a, nie dotyczy wyrobu o którym mowa w art. 2 ust.1 pkt 35 **UZASADNIENIE:**

Został dodany zapis pkt. 3a, wyłączający z pod obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego przemieszczanie na terytorium kraju w ramach dostawy wewnątrzspółnotowej płynu do papierosów elektronicznych.

Zaznaczyć należy, że art. 41 ust. 4 ustawy w obowiązującym brzmieniu, wszedł w życie dnia 1 listopada 2019 r., w związku z art. 6 ust. 2 lit. a ustawy z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 1520 ze zm.).

Celem zmiany ustawy, było uszczelnienie obrotu wyrobami akcyzowymi innymi niż wymienione w załączniku nr. 2 do ustawy, objętych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa i wyeliminowanie nieprawidłowości występujących w obrocie tymi wyrobami (*zwłaszcza olejami smarowymi – co czytelnie wybrzmiało w uzasadnieniu do zmiany ustawy*).

W uzasadnieniu do zmiany ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – zmiana art. 41 ustawy o podatku akcyzowym została ujęta w pkt. III „Zmiany w pakiecie paliwowym – zmiany w art. 103 ustawy o podatku od towarów i usług, w ustawie o podatku akcyzowym, w ustawie Ordynacja podatkowa oraz w ustawie Prawo energetyczne” – co jednoznacznie obrazuje zakres i intencje wprowadzonych zmian.

Zmiany miały dotyczyć tylko olejów smarowych. Ustawodawca zdaje się przeoczył inne wyroby nie wymienione w załączniku nr. 2 jakimi są płyny do elektronicznych papierosów.

W tym czasie, płyn do papierosów elektronicznych był objęty zerową stawką akcyzy. Ponadto, w obrocie płynami do papierosów elektronicznych nie występują nieprawidłowości uzasadniające wprowadzoną zmianę.





Przechodząc do zobrazowania obowiązujących przepisów - w szczególności obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego w związku z przemieszczaniem na terytorium kraju w ramach dostawy wewnątrzwspólnotowej - w sytuacji rzeczywistego obrotu towarowego:

- Stawka akcyzy od olejów i preparatów smarowych wynosi 1180 zł/1000 litrów.
- Stawka akcyzy od płynu do papierosów elektronicznych wynosi 0,55 zł/mililitr.

Sprowadzając oba wyroby do jednego mianownika wymiaru akcyzy:

- 1000 litrów oleju i preparatu smarowego to kwota 1180 zł akcyzy,
- 1000 litrów płynu do papierosów elektronicznych to kwota 550 000 zł akcyzy.

Jednorazowa wysyłka pełnego składu – samochód ciężarowy typu „TIR” (33szt. euro palety) płynu do papierosów elektronicznych, zawiera 11 880 000 mililitrów wyrobu akcyzowego. Kwota zabezpieczenia wynosi - 6 534 000 zł.

To dane dla zobrazowania skali różnicy w wysokości zabezpieczenia przy przemieszczaniu preparatu smarowego i płynu do papierosów elektronicznych.

Przyjmując, że zakończenie procedury zawieszenia akcyzy w dostawie wewnątrzwspólnotowej ma miejsce po otrzymaniu dokumentu handlowego potwierdzającego dostawę tych wyrobów na terytorium państwa członkowskiego – do 4 miesięcy od dnia wysyłki – należy założyć, że dla zachowania płynności obrotu w zakresie dostawy wewnątrzwspólnotowej płynu do papierosów elektronicznych, przeciętna firma musi mieć zabezpieczenie na poziomie 100 milionów złotych!

Wśród małych i średnich przedsiębiorstw realizujących dostawy produktów do UE, nie ma takiej firmy w Polsce (z pominięciem koncernów tytoniowych), która podoła takiemu zabezpieczeniu akcyzowemu w dostawie wewnątrzwspólnotowej.

Opracował;

Paweł Klocek





Do czasu harmonizacji płynu do papierosów elektronicznych, w celu eliminacji luki akcyzowej mogącej powstać z tytułu dostaw wewnątrzspółnotowych, konieczna jest zmiana art. 42 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku akcyzowym.

W ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2019 r. poz. 864, 1123, 1495, 1501 TJ. Dz. U. z 2020 r. poz. 727)

Art. 42 Zakończenie procedury zawieszenia.

w ust. 1 pkt 7 – dodaje się pkt 7a w brzmieniu:

7a) w przypadku dostawy wewnątrzspółnotowej płynu do papierosów elektronicznych, zakończenie procedury zawieszenia akcyzy następuje na zasadach przewidzianych dla warunków stosowania stawki 0% z art. 42 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług.

UZASADNIENIE:

Art. 42 ust.1 pkt 7 ustawy wskazuje, iż w przypadku dostawy wewnątrzspółnotowej wyrobów, o których mowa w art. 40 ust. 6 ustawy, procedura zawieszenia poboru akcyzy ulega zakończeniu w momencie otrzymania przez podmiot prowadzący skład podatkowy dokumentu handlowego, lub innego dokumentu potwierdzającego dostawę wyrobów na terytorium państwa członkowskiego, w części objętej potwierdzeniem.

Zatem, prawo podatnika do zakończenia procedury zawieszenia akcyzy w dostawie wewnątrzspółnotowej (oraz zwolnienia zabezpieczenia akcyzowego) - uzależnione jest od posiadania dokumentu potwierdzającego, że doszło do wywozu towaru poza terytorium Polski i dostarczenia ich do nabywcy w innym kraju Unii Europejskiej.

Tyle stanowi przepis ustawy.

Interpretacją tego zapisu jest stanowisko Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wyrażone w Interpretacji Indywidualnej nr. 00111-KDIB3-3.4013.137.2018.2.MS (str.12).

„ ... tak więc dowodami potwierdzającymi zakończenie procedury zawieszenia poboru akcyzy mogą być w odniesieniu do takich wyrobów (płyn do papierosów elektronicznych) wszelkie dokumenty handlowe oraz inne dokumenty bez względu na ich formę, które potwierdzają odbiór tych wyrobów w innym państwie członkowskim przez nabywcę. Przy czym fakt odbioru wskazanych wyrobów powinien być potwierdzony przez ich nabywcę.” i dalej, „ Tak więc takie elementy jak miejsce odbioru, data odbioru, dane osoby potwierdzającej odbiór towaru są niezbędne dla identyfikacji przemieszczenia wyrobów w konsekwencji prawidłowego zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy”.

Zaznaczenia wymaga, że jest to stanowisko wyrażone w Interpretacji Indywidualnej i skutkuje jedynie w przypadku wnioskodawcy zgodnie z opisem zdarzenia.

Dowolność uznania dowodów będących potwierdzeniem zakończenia procedury zawieszenia akcyzy w dostawie wewnątrzspółnotowej stanowi ogromne zagrożenia w obrocie płynami do papierosów elektronicznych.





CHEMNOVATIC

CHEMNOVATIC Sp. z o.o. Sp. k.
Dobrzańskiego 3/BS002
20-262 Lublin
Polska

Tel: +48 81 475 44 42
office@chemnovatic.com
www.chemnovatic.com

OPIS (głównego) MODELU SPRZEDAŻY PŁYNU DO PAPIEROSÓW ELEKTRONICZNYCH - w dostawie wewnątrzspółnotowej:

Dostawy do odbiorców z krajów Unii Europejskiej realizowane są w przeważającej ilości przez firmy kurierskie i spedycyjne. Wynika to ze specyfiki dostaw, polegającej na sprzedaży małych gabarytowych przesyłek do odbiorców rozproszonych we wszystkich krajach UE. Zamówienia, składane są za pośrednictwem platformy internetowej poszczególnych producentów lub za pośrednictwem poczty elektronicznej.

Firmy spedycyjne/kurierskie, to przedsiębiorstwa krajowe i międzynarodowe zajmujące się logistyką i przewozem przesyłek w obrocie międzynarodowym. Podstawą prawną działania tych firm, jest konwencja CMR, art. 794 (i następne) ustawy kodeks cywilny oraz w wąskim zakresie ustawa Prawo przewozowe.

Na uwagę zasługuje fakt, że **płyn do papierosów elektronicznych jest JEDYNYM wyrobem akcyzowym (niezharmonizowanym), którego dostawa wewnątrzspółnotowa do krajów UE może być i jest w większości realizowana jest przez firmy kurierskie.**

Standardowo, fakt dostarczenia przesyłki do odbiorcy jest potwierdzany na platformie firmy kurierskiej zapisem : DOSTARCZONO lub PRZESYŁKA DORĘCZONA lub DORĘCZONO DNIA, z podaną datą dostarczenia. Wydruk dowodu doręczenia (historia przesyłki), każdorazowo po wydrukowaniu stanowi dowód potwierdzający wykonanie usługi.

Dostawy są także realizowane w oparciu o dokument przewozowy CMR oraz dokument handlowy towarzyszące przesyłce. Ta forma dostawy i potwierdzenia otrzymania przesyłki – nie budzi wątpliwości i jest realizowana zgodnie z utrwaloną linią orzecznictwa w tym zakresie (zwłaszcza dostawy olejów smarowych) **PROBLEM:**

Skuteczne zakończenie procedury zawieszenia poboru akcyzy w dostawie wewnątrzspółnotowej płynu do papierosów elektronicznych ma miejsce, po otrzymaniu dokumentu (bez względu na formę) potwierdzającego odbiór tych wyrobów przez ich nabywcę. Ponadto, dokument ten winien zawierać: miejsce odbioru, datę odbioru, dane osoby odbierającej, potwierdzenie odbioru (podpis czytelny osoby odbierającej) – to z Interpretacji Indywidualnej.

W realizacji przesyłek kurierskich, spełnienie tych wymogów budzi spore trudności. Zwłaszcza, że odbiorca często jest jednorazowym klientem firmy, składającym zamówienie on-line, otrzymując fakturę on-line, i na żadnym etapie realizacji sprzedaży nie występuje dokument w formie papierowej. Ponadto, w kraju odbiorcy płyn do papierosów elektronicznych nie jest wyrobem akcyzowym.

I tak, o ile zapis art. 42 ustawy w stosunku do dotychczasowych wyrobów akcyzowych nie budził wątpliwości (przemieszczanych dedykowanym transportem drogowym w oparciu o CMR), to stosowanie go do zakończenia procedury zawieszenia w dostawie przesyłek kurierskich płynu do papierosów elektronicznych – staje się wielce problematyczny.

Jedynie tytułem uzupełnienia należy dodać, że dowolność w ocenie dokumentu mającego potwierdzić zakończenie procedury zawieszenia akcyzy – rodzi obawy przed nieuprawnionym ze strony służb skarbowych wymiarem akcyzy od dostaw wewnątrzspółnotowych.



FORUM AKCYZOWE | Ministerstwo Finansów



CHEMNOVATIC

CHEMNOVATIC Sp. z o.o. Sp. k.
Dobrzańskiego 3/BS002
20-262 Lublin
Polska

Tel: +48 81 475 44 42
office@chemnovatic.com
www.chemnovatic.com

W perspektywie można się spodziewać, że kontrola urzędu skarbowego w zakresie zakończenia procedury zawieszenia akcyzy w dostawie wewnątrzspółnotowej za okres 1, 2 lub 3 lata wstecz, (przy braku czytelnych i jednoznacznych przepisów), spowoduje zakwestionowanie wiarygodności danego dokumentu bez możliwości dalszego prowadzenia postępowania dowodowego.

Przywołanie w ustawie akcyzowej rozwiązań z ustawy o VAT w zakresie stosowania 0 stawki w WDT bazuje na doświadczeniu księgowych oraz utrwalonej linii orzeczniczej - ale także na wypracowanych metodach kontroli urzędów skarbowych.

Opracował:

Paweł Klocek



FORUM AKCYZOWE | Ministerstwo Finansów

Rekomendacje eSmoking Institute

Szanowny Panie Przewodniczący,

Jesteśmy podmiotem, który powstał w celu badania płynów do papierosów elektronicznych, a naszą misją jest ograniczanie ich szkodliwości oraz potencjalnych działań niepożądanych spowodowanych używaniem tego typu produktów. Od lat aktywnie angażujemy się w dyskusje dotyczące rozwoju norm dotyczących nowych wyrobów nikotynowych. Mając na uwadze nasze doświadczenie oraz pozyskaną w trakcie badań wiedzę pragniemy przedstawić swoje stanowisko w dyskusji dotyczącej obecnego systemu opodatkowania podatkiem akcyzowym płynu do papierosów elektronicznych.

Przed wszystkim dla celów dalszej dyskusji należy zwrócić uwagę Krajowej Administracji Skarbowej na ogromne zróżnicowanie płynów do papierosów elektronicznych aktualnie dostępnych na rynku. Zasadniczo w obrocie konsumenckim występują dwie główne grupy produktów jakimi są:

- 1) płyny gotowe (wyrób gotowy do użycia w papierosie elektronicznym, zaprojektowany pod kątem składu, proporcji oraz użytych substratów przez producenta), a także
- 2) przygotowywane metodą domową płyny z dostępnych na rynku półproduktów – baz (mieszanin glikolu oraz gliceryny w różnych proporcjach), aromatów oraz nikotyny. Glikol, gliceryna, a także aromaty są substancjami szeroko wykorzystywanymi w innych branżach – m.in. spożywczej, kosmetycznej, czy chemicznej, a także technicznej (np. użycie w systemach chłodzenia oraz klimatyzacji).

Wspomniane powyżej zróżnicowanie widoczne jest także wyraźnie w treści obowiązujących przepisów, które z punktu widzenia ochrony konsumenta, a w szczególności osób nieletnich, niestety w naszej ocenie w niedostatecznym stopniu spełniają swoją rolę.

Obecnie jedynie produkty gotowe, i to wyłącznie te, które zawierają w swoim składzie nikotynę podlegają obowiązkowemu zgłoszeniu (notyfikacji) do Biura Prezesa ds. Substancji Chemicznych. Obowiązek ten został ściśle określony w ustawie *o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych (art. od 11b do 11d* teŝe). Ponieważ jednak, jak wspomniano powyżej, ustawa ta dotyczy wyłącznie płynów do papierosów elektronicznych (tzw. pojemników zapasowych) zawierających nikotynę, wszelkie inne wyroby udostępniane konsumentom, które nie zawierają nikotyny nie podlegają żadnym restrykcyjnym regulacjom zawartymi w ww. ustawie. Tym samym bardzo często ich zidentyfikowanie przez funkcjonariuszy KAS może być utrudnione. Co więcej brak podlegania przywołanej Ustawie oznacza również, że produkty takie jak: bazy, aromaty czy premiksy (czyli mieszaniny glikolu z gliceryną już zawierającej określony aromat lub ich kompozycję, które przygotowane są już do dodania przez użytkownika wyłącznie stężonej nikotyny)



nie podlegają także zakazom reklamy i promocji, oraz – na co należy zwrócić szczególną uwagę – nie są objęte zakazem sprzedaży osobom niepełnoletnim. W przypadku płynów zawierających nikotynę zakaz ten obowiązuje w Polsce od września 2016 roku.

Obowiązkowa notyfikacja wymusza na producentach płynów do papierosów elektronicznych zawierających nikotynę przeprowadzenie szeregu testów laboratoryjnych dotyczących emisji odparowanego płynu. Celem testów jest również stwierdzenie czy dobrane przez producenta składniki nie powodują zwiększonej ilości substancji CMR. Podsumowując co powyżej należy stwierdzić, iż szczegółowy skład udostępniany jest jednostce podległej Ministerstwu Zdrowia.

Dowolność w zakresie wprowadzania do obrotu płynów do papierosów elektronicznych bez nikotyny – z pominięciem wszystkim przywołanych obowiązków w naszej ocenie powoduje, iż wyroby te są niezwykle trudne do zidentyfikowania przez służby skarbowe. Co więcej płyny bez nikotyny to chyba jedyna z używek akcyzowych, którą mogą legalnie nabywać osoby niepełnoletnie. Niebezpieczną sytuację pogłębiają obserwowane na rynku procedury wprowadzania do obrotu tych wyrobów z pominięciem opodatkowania. Działania takie wynikają ze znajomości uczestników rynku, utrwalonych już wcześniej, regulacji dotyczących mieszanin i substancji chemicznych. Produkty te w ramach informacji umieszczanych na opakowaniu oraz sporządzanych dla łańcucha dostaw kart charakterystyki produktu wskazują na inne przeznaczenie produktu, niż to które jest rzeczywiste. Niektórzy z producentów wyraźnie stosują opisy „nie do użytku w papierosie elektronicznym”. Uważamy takie praktyki za naganne zarówno z punktu widzenia bezpieczeństwa konsumentów, gdyż podobne rozwiązania stosowały podmioty zaangażowane w latach 2010 – 2017 w handel substancjami psychoaktywnymi (tzw. dopalaczami). Tym samym żaden z użytkowników takie płynu do papierosa elektronicznego nie może wymagać zachowania reguł czystości czy też jakości substancji użytych podczas procesu jego produkcji. Oczywistym zagrożeniem jest również możliwość modyfikowania proporcji półproduktów używanych podczas samodzielnego przygotowywania mieszaniny przez konsumenta, czy też stosowanie w zmodyfikowanych płynach innych niedozwolonych substancji.

W związku z ogółem powyższego, biorąc pod uwagę prewencyjno – profilaktyczną rolę podatku akcyzowego, wyroby niezawierające nikotyny, a także mieszaniny do samodzielnego przygotowania nie powinny być traktowane odmiennie od wyrobów zawierających nikotynę, a określona stawka podatku akcyzowego powinna być równa dla wszystkich produktów przeznaczonych do użytku w papierosie elektronicznym.

Dla lepszej kontroli rynku, której nadrzędnym celem powinna być ochrona konsumentów, ale także umożliwienie prostej identyfikacji tej kategorii wyrobów akcyzowych: w punktach sprzedaży, przesyłkach kurierskich czy też magazynach producentów, apelujemy o wsparcie postulatu objęcia regulacjami zawartymi w ustawie o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych wszystkich płynów przeznaczonych/nadających się do używania w papierosie elektronicznym, bez względu na stężenie nikotyny.

Uważamy, że takie rozwiązanie będzie pomocne również dla służb administracji skarbowej, które – według danych udostępnionych przez Ministerstwo Finansów w toku prac grupy roboczej, podczas kontroli zwracają szczególną uwagę na płyny nikotynowe podlegające ww. ustawie.

Z wyrazami szacunku



Ostrzeszów, 20 sierpnia 2021 roku

Tomasz Barys

eSmoking Liquids sp. z o.o.

Chic sp. z o.o.

Przewodniczący Grupy nr 2

Forum Akcyzowego przy Ministerstwie Finansów

Szymon Witkowski

Szanowny Panie,

W nawiązaniu do ustaleń dotyczących kalendarium prac grupy dedykowanej propozycjom zmian legislacyjnych w zakresie dotyczącym obszaru podatku akcyzowego pobieranego od płynów do papierosów elektronicznych niniejszym przedkładam stanowisko grupy CHIC w zakresie proponowanych zmian.

Wstęp

Grupa Chic prowadzi działalność operacyjną w zakresie produkcji płynów do papierosów elektronicznych (zarówno przeznaczonych na rynek polski, jak i o charakterze eksportowym), a także jest największym polskim sprzedawcą detalicznym papierosów elektronicznych, akcesoriów do ich używania, a także wspomnianych już płynów. Swoje wyroby oferujemy konsumentom zarówno w ramach prowadzonych przez nas ok. 400 wyspecjalizowanych punktów sprzedaży detalicznej pod marką eSmokingWorld na terenie całego kraju, jak i poprzez firmy z sektora MŚP, których kilkadziesiąt ma zawarte z nami umowy franczyzowe. Nasze produkty trafiają również kilku tysięcy punktów sprzedaży prowadzonych przez duże sieci handlowe.

Skala naszej działalności sprawia, że jesteśmy także dużym pracodawcą łącznie zatrudniamy prawie tysiąc osób.

Postulat nr 1

konieczna zmiana brzmienia art. 2 ust. 1 pkt 35 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 o podatku akcyzowym (Dz. U. 2020, poz. 722, t.j.) - dalej: uopa

Obserwując rozwój rynku wyrobów nikotynowych w Polsce po roku 2016, w którym to wskutek implementacji do krajowego porządku prawnego wymagań wobec płynów do papierosów elektronicznych, wprowadzonych brzmieniem Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UEz dnia 3 kwietnia 2014

r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylająca dyrektywę 2001/37/WE, należy stwierdzić iż znacząco zmienił on kierunek. Aktualnie najbardziej rozwijającym się w zakresie ilościowym jest obszar płynów do papierosów elektronicznych nie zawierających nikotyny, przeznaczonych do wytwarzania płynów sposobem domowym, w procesie mieszania półproduktów lub powszechnie dostępnych substancji chemicznych takich jak glikol propylenowy oraz gliceryna roślinna. Ten kierunek jest oczywiście sprzeczny z wprowadzonymi zasadami naliczania i poboru akcyzy od konsumpcji płynów do papierosów elektronicznych.

W naszej ocenie kluczowym dla zabezpieczenia wpływów z podatku akcyzowego od płynów do papierosów elektronicznych jest zmiana obecnej definicji podatkowej tychże wyrobów. Tym samym wnosimy o rozważenie następującego brzmienia art. 2 ust. 1 pkt 35 uopa:

35) płyn do papierosów elektronicznych – mieszanina chemiczna lub roztwór nadające się do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę. Za nadające się do wykorzystania w papierosach elektronicznych uznaje się w szczególności mieszaniny lub roztwory oferowane do sprzedaży w sklepach, a także za pośrednictwem domen internetowych, bądź punktach sprzedaży z wyrobami tytoniowymi lub papierosami elektronicznymi.

Jesteśmy głęboko przekonani, iż taka zmiana pozytywnie wpłynie na wpływy fiskalne do budżetu z opodatkowania tej kategorii wyrobów akcyzowych, a jednocześnie uniemożliwi oferowanie płynu do papierosów elektronicznych jako płynu do odświeżaczy powietrza, elektronicznych aromatyzatorów, dodatków do ciast czy też płynów do nawilżania lub aromatyzowania tytoniu.

Pozytywnym skutkiem proponowanej zmiany definicji będzie również ograniczenie zagrożenia dla bezpieczeństwa konsumentów, gdyż oferowane poza systemem nadzoru ze strony Ministerstwa Zdrowia wyroby posiadają niepełne lub wprowadzające w błąd konsumentów oznaczenia. Co więcej sam opis takich mieszanin i sugerowany sposób ich użycia nie odnosi się w żaden sposób do faktycznych ryzyk związanych z ich używaniem, co w naszej ocenie znacząco uszkadza wizerunek branży, od lat nakierowanej na poszukiwanie rozwiązań ograniczających ryzyka zdrowotne wynikające z alternatywnych sposobów konsumpcji nikotyny.

Dodatkowym aspektem zmiany będzie również ułatwienie funkcjonariuszom Krajowej Administracji Skarbowej wykonywania czynności z zakresu kontroli skarbowej – mieszaniny dostępne w punkcie sprzedaży papierosów elektronicznych będą musiały być oznaczone znakiem akcyzy. Kryterium to będzie czytelne i niepodważalne. Obecnie o opodatkowaniu decyduje wskazane na opakowaniu przeznaczenie danej mieszaniny chemicznej, które bardzo często pomimo formalnej zgodności z wymogami rozporządzenia CLP, jest oznaczeniem nieprawdziwym i naniesionym wyłącznie w celu omięcia opodatkowania beznikotynowych płynów do papierosów elektronicznych.



Postulat nr 2

Konieczne ograniczenie handlu płynami do papierosów elektronicznych w Internecie lub alternatywnie: wprowadzenie regulacji w tym zakresie

Wprowadzony w roku 2016, przez zmianę brzmienia ustawy z dnia 9 listopada 1995 roku o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych (Dz. U. 2021, poz. 276 t.j.), zakaz handlu na odległość papierosami elektronicznymi oraz pojemnikami zapasowymi jest całkowicie nieefektywny. Szereg podmiotów branżowych zdecydowało się na kontynuowanie sprzedaży w Internecie z użyciem domen zarejestrowanych poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a co więcej nie obejmuje on płynów do papierosów elektronicznych niezawierających nikotyny. Tym samym po wejściu w życie w IV kwartale 2020 roku efektywnego opodatkowania tychże płynów zauważamy zwiększoną dynamikę handlu na odległość tymi wyrobami, a także substratami do ich wytwarzania domowym sposobem jakimi są glikol propylenowy oraz gliceryna roślinna.

Mając na uwadze całkowity brak nadzoru nad dostarczonymi tym kanałem wyrobami akcyzowymi uważamy, że zasadnym będzie wprowadzenie mechanizmu blokowania domen internetowych oferujących płyny do papierosów elektronicznych. Instytucja taka jest już obecna w polskim systemie prawa, a dotyczy ona serwisów internetowych oferujących gry liczbowe lub zakłady sportowe – art. 15 f do 15g ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. 2020, poz. 2094, t.j.). Postulujemy o wprowadzenie takiego samego rozwiązania odnośnie blokowania serwisów i domen internetowych sprzedających mieszaniny nadające się do używania w papierosach elektronicznych. Jesteśmy przekonani, iż taka instytucja skutecznie uniemożliwi przepływ nieopodatkowanych i/lub nieoznaczonych znakami akcyzy płynów.

Alternatywnie w ramach takiego samego postulatu, mając na uwadze nieograniczenie działalności gospodarczej, ale przy jednoczesnym zabezpieczeniu wpływów z podatku akcyzowego wnioskujemy o wprowadzenie mechanizmu odwrotnego – podobnego do przewidzianych już instytucji prawa akcyzowego (jak np. pośredniczący podmiot tytoniowy) – rejstru domen internetowych nad którym nadzór miałby Minister Finansów. Każdy z podmiotów zainteresowanych oferowaniem płynów do papierosów elektronicznych w Internecie zobowiązany byłby do wykonania zgłoszenia do takiego rejestru oraz wskazania miejsc magazynowania oraz wysyłki wyrobów akcyzowych. W naszej opinii zapewniłoby to skuteczną kontrolę celno-skarbową prowadzoną dla wyrobów oferowanych w ramach tak prowadzonej działalności gospodarczej.

Efektom będzie wzrost wpływów do budżetu, przy jednoczesnym skutecznym nadzorze oznaczania tychże wyrobów znakami akcyzy oraz pełne poszanowanie swobody działalności gospodarczej w zakresie handlu na odległość.

W przypadku zastosowania drugiego z rozwiązań konieczne oczywiście byłoby usunięcie z treści art. 7f ustawy z dnia 9 listopada 1995 roku o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych (Dz. U. 2021, poz. 276 t.j.) w zakresie pkt 2, co umożliwiłoby legalną sprzedaż na odległość pojemników zapasowych z płynem do papierosów elektronicznych (także zawierających nikotynę) pełnoletnim konsumentom.



Podsumowując pragnę wyrazić opinię, iż prezentowane przez nas postulaty mają na celu zabezpieczenie przyszłości naszej branży, umocnienie jej reputacji oraz ochronę konkurencyjności legalnie działających producentów i dystrybutorów przed podmiotami działającymi w szarej strefie. Jednocześnie rozumiemy, iż kluczowym zarówno dla nas, jak i dla Ministerstwa Finansów, jest jasne i wyraźne określenie przedmiotu opodatkowania i efektywny pobór podatku akcyzowego od płynów ze wszystkich podkategorii tych wyrobów.

Z poważaniem,

Tomasz Barys

Kierownik ds. Prawnych/ Prokurent





EXPRAN SP. Z O.O.

Propozycje zmian legislacyjnych w
ustawie o podatku akcyzowym

+

Uzasadnienie

EXPRAN GROUP
WE CREATE FOR YOU

Krzysztof Kondej

Końskie, 09 sierpnia 2021 roku



FORUM AKCYZOWE | Ministerstwo Finansów

Założenia główne:

1. Płyn do papierosów elektronicznych składa się w znacznej części z produktów ogólnodostępnych, tj. glikolu lub gliceryny (dostępne w aptekach) oraz aromatu/aromatów (produkty spożywcze – pełna oferta w internecie), zatem możliwe jest jego przygotowanie w warunkach domowych. Ergo: **nie jest możliwe skontrolowanie w 100% obrotu ww. produktami na terenie Polski;**
2. Z uwagi na przynależność Polski do strefy Schengen **nie jest możliwe skontrolowanie w 100% transportu ww. produktów** przez granice z krajów ościennych, gdzie akcyza nie obowiązuje (np. Czechy/Słowacja);
3. Rynek płynów do papierosów elektronicznych w Polsce determinowany jest przez cenę. Nie jest możliwe racjonalne uregulowanie rynku poprzez drastyczne i nagłe wprowadzenie podatku akcyzowego bez odpowiedniej zróżnicowania wysokości jego stawki w zależności od pojemności danego płynu. Wg stanu na 01.08.2021 **zanikł obrót płynami do papierosów elektronicznych o pojemności >10ml** - ergo: MF nie dysponuje możliwościami sprawowanie realnej kontroli nad obrotem płynami o pojemności >10ml, jak również **nie osiąga zakładanych wpływów z podatku akcyzowego;**
4. Każdorazowe podwyższenie stawki podatku akcyzowego powoduje z natury:
 - a. Zmniejszenie wolumenu sprzedaży produktów legalnych,
 - b. Zmniejszenie wpływów MF z tytułu podatku akcyzowego.
5. Postulowane poniżej zmiany w przepisach mają mieć na celu umożliwienie MF i podległym im urzędnikom maksymalnego uszczelnienia obrotu płynami do papierosów elektronicznych, jak również stworzenie najkorzystniejszych dla konsumenta warunków dostępu do produktu legalnego, wyprodukowanego w profesjonalnym zakładzie (banderola), a jednocześnie niewiele droższego niż występujące powszechnie w obrocie produkty pochodzące z niewiadomego źródła;
6. Ministerstwo Finansów powinno wspierać producentów, którzy są gotowi wytwarzać i sprzedawać produkty legalne, bez konieczności kontrolowania ryzyka uszczerbku ze strony tzw. producentów „garażowych”. W tym celu należy:

- a. odejść od tworzenia przepisów niejasnych, niedokładnych, których wykładnia powoduje szereg wątpliwości i prowadzi do uznaniowości urzędniczej na poziomie kontroli bezpośredniej,
 - b. uprościć i ułatwić kontrolę „legalności”, jak również
 - c. urealnicić wysokość stawki podatku akcyzowego.
- I. Definicja płynu do papierosów elektronicznych

Założenie:

Próba przedstawienia alternatywnej definicji płynu do papierosów elektronicznych wobec projektu definiowania ww. produktu przez obecność nikotyny bądź jej brak.

Treść:

Art. 2 ust. 1 pkt 35:

35) Mieszanina glikolu, gliceryny, aromatów lub nikotyny, która może być wykorzystana w papierosach elektronicznych.

Cel:

1. Przejście z wadliwego i nieprecyzyjnego kryterium „przeznaczenia” do zdefiniowania produktu poprzez jego potencjalne wykorzystanie;
2. Odwrócenie schematu poprzez zobligowanie de facto producentów do wykazania, iż wytwarzany przez nich produkt nie jest płynem do papierosów elektronicznych, co znacząco ułatwi MF i podległym służbom kontrolę produktu poprzez jego zaklasyfikowanie jako akcyzowy albo nieakcyzowy.

Efekt:

1. Jeżeli dany producent będzie stał na stanowisku, że jego produkt nie jest płynem do papierosów elektronicznych, będzie zmuszony uzyskać odrębną decyzję potwierdzającą inne przeznaczenie. Jako warunek uzyskania takiego potwierdzenia można zapisać konieczność dodania składnika, który uczyni użycie ww. płynu w papierosie elektronicznym nieracjonalnym, np. poprzez dodanie cukru, który powoduje szybsze „przepalanie” grzałek, co z kolei generuje koszty i powoduje nieopłacalność takiego rozwiązania. Alternatywnym rozwiązaniem jest zwiększenie „kwaśności” danego produktu, co powoduje efekt podobny do powyższego bądź uzyskanie odpowiednio



wysokiej gęstości płynu. Przed uzyskaniem ww. decyzji niezbędne byłoby np. przeprowadzenie przez producenta badań laboratoryjnych;

2. Wykluczone z tej definicji (jako nie mieszaniny) będą aromaty, jak również sprzedawane oddzielnie glikol lub gliceryna – z uwagi na ich powszechną dostępność, w tym zakresie nie widzimy możliwości określenia przejrzystych i w pełni skutecznych warunków kontroli tych produktów.

II. Wprowadzenie nowego mechanizmu ustalania wysokości stawki podatku akcyzowego



Założenie:

1. Próba przedstawienia alternatywnej stawki podatku akcyzowego wobec projektu usunięcia płynów do papierosów elektronicznych nie zawierających nikoty z definicji ustawowej.
2. Próba zbalansowania niezbędnych elementów do prawidłowego funkcjonowania w praktyce przepisów ustawy o podatku akcyzowym poprzez:
 - a. Uproszczenie praw i obowiązków legalnych producentów płynów do papierosów elektronicznych i zapewnienie im przejrzystych reguł prowadzenia działalności wobec ograniczenia możliwości działania producentom „garażowym”;
 - b. Utrzymanie wpływów z podatku akcyzowego ze sprzedaży płynów do papierosów elektronicznych o pojemności >10ml, które to wpływy po wejściu w życie obecnych przepisów wynoszą 0zł albo są bliskie tej wartości;
 - c. Ułatwieniu kontroli przestrzegania przepisów dla urzędników najniższego stopnia, jako że o akcyzowym charakterze danego płynu decydować będzie naniesienie na dany produkt znaku akcyzowego.

Treść:

Art. 99b ust 3

Podstawą opodatkowania płynu do papierosów elektronicznych jest jego ilość wyrażona w mililitrach **gotowego produktu**.

Art. 99b ust 4

Stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych wynosi*:

- a. 0,01-0,05zł** za każdy mililitr – dla płynów do papierosów elektronicznych nie zawierających nikoty oraz
- b. 0,1zł za każdy mililitr – dla płynów do papierosów elektronicznych zawierających nikotynę.

*przy założeniu uzgodnienia długofalowego planu rocznego stopniowego zwiększenia stawki podatku akcyzowego i maksymalnej jej wysokości na poziomie:

- a. 0,05-0,50zł/ml** – dla płynów do papierosów elektronicznych nie zawierających nikoty oraz
- b. 0,55zł/ml – dla płynów do papierosów elektronicznych zawierających nikotynę.

**różnicowania stawka obowiązywałaby dla płynów o różnych pojemnościach,
tj. im większa pojemność płynu, tym niższa wysokość stawki za 1 ml.

	pojemność (w ml)	cena detaliczna XII 2020 (w zł)	stawka (w zł/ml)	cena detaliczna VII 2021 (w zł)	stawka (w zł/ml)	cena detaliczna I 2022 (w zł)
liquid	10	10	0,55	15,5	0,05	10,5
premix	30	17	0,55	33,5	0,04	18,2
	50	25	0,55	52,5	0,04	27
	80	30	0,55	74	0,03	32,4
baza	100	10	0,55	65	0,02	12
	500	20	0,55	295	0,02	30
	1000	40	0,55	590	0,01	50

Efekt:

1. Wprowadzenie stawki kroczącej pozwoli:
 - a. konsumentom – przyzwyczać się do wprowadzenia podatku akcyzowego na płyny do papierosów elektronicznych poprzez stopniowy wzrost ceny produktu;
 - b. dystrybutorom/sprzedawcom – uniknąć ryzyka zmniejszenia wolumenu sprzedaży na skutek przejścia do szarej strefy klientów zniechęconych nagłym i znaczącym wzrostem ceny produktu;
 - c. producentom – uniknąć ryzyka zmniejszenia wolumenu sprzedaży (patrz lit. b powyżej).
2. Brak zróżnicowania stawki podatku akcyzowego dla płynów do papierosów elektronicznych o różnej pojemności oznaczał będzie – jak to obserwujemy dzisiaj – przejście obrotu ww. płynami o pojemności > 10ml do szarej strefy lub skutkowało będzie zwiększeniem „produkcji domowej”, tj. przypadków, w których konsument kupuje oddzielnie ogólnodostępne glikol i glicerynę (np. apteka) oraz aromat/aromaty (produkty spożywcze) i samodzielnie dokonuje wymieszania ww. półproduktów w celu uzyskania zamierzonego efektu.
3. Utrzymanie produktów beznikotynowych o pojemności >10ml jako produktów akcyzowych pozwoli MF na:
 - a. Kontrolę obrotu tymi produktami (obecność banderoli; produkcja przez podmioty pozostające pod kontrolą Urzędów Celno-Skarbowych)
 - b. Uzyskanie wpływów z podatku akcyzowego (cele fiskalne).

Warszawa, dnia 20 sierpnia 2021 r.

STANOWISKO
W RAMACH KONSULTACJI
FORUM AKCYZOWEGO MINISTERSTWA FINANSÓW

Autor: dr Paweł Smiałek, adwokat

Adiunkt na Akademii Ekonomiczno-l-humanistycznej w Warszawie

(1.)

Zarys problemu

Papierosy elektroniczne (tzw. e-papierosy) oraz związane z nimi akcesoria swój rozwój zawdzięczają nasilającym się od połowy XX w. doniesieniom naukowym oraz medialnym o szkodliwości użytkowania wyrobów tytoniowych dla zdrowia. Od lat 60 XX w. rozpoczęły się prace nad technologiami umożliwiającymi stworzenie e-papierosów jako zdrowszego zamiennika tradycyjnych papierosów. Jednak dopiero czterdzieści lat później opracowano rozwiązania - opłacalne dla producentów oraz atrakcyjne dla konsumentów które spowodowały powstanie rynku e-papierosów. Od tego czasu datują się spory na temat ich wpływu na zdrowie - zarówno zdrowie palaczy tradycyjnych wyrobów tytoniowych, jak i osób, dla których e-papieros to pierwsze zetknięcie z nikotyną. Prowadzone są one w gronie naukowców, producentów, jak i konsumentów epapierosów. Analizując argumenty „za” i „przeciw” e-papierosom należy zwrócić uwagę zarówno na ich treść, jak i na to, czy odnoszą się do samej praktyki używania epapierosów, czy też do tego, jakie kryteria są właściwe dla formułowania oceny tej praktyki: dla zdrowia jednostek, społeczności, dla kondycji gospodarki itd. Podkreślenia jednak wymaga, że obecnie środowisko naukowe jest communis opinio zgodne, że papierosy elektroniczne redukują zagrożenia zdrowotne wynikające z palenia tradycyjnych papierosów, jednakże nie są one indyferentne dla zdrowia.

Kwestia uzależnienia od palenia tak wyrobów tytoniowych, jak i papierosów elektronicznych, powinna być i jest przedmiotem działania polityki zdrowia oraz instytucji publicznych działających w jej obszarze. Istnieje w związku z tym potrzeba obiektywnego opisu i monitorowania tego zjawiska oraz powiązanych z nim, jak:



- a) rozwój rynku e-papierosów,
- b) prawne czynniki wpływające na rozwój rynku e-papierosów (poziom krajowy i wspólnotowy),
- c) przegląd badań rynku e-papierosów oraz uzależnienia od wyrobów tytoniowych i e-papierosów: wykorzystywana metodologia, sposób prezentowania i wykorzystania wyników w różnych krajach Unii Europejskiej,
- d) przegląd badań rynku e-papierosów oraz uzależnienia od wyrobów tytoniowych i e-papierosów: dotychczas uzyskane wyniki oraz ich interpretacja,
- e) analiza internetowego rynku e-papierosów w Polsce.

Rzetelna analiza przede wszystkim polega na doborze i interpretacji danych zastanych. W szerokim rozumieniu danymi zastanymi można nazwać każdego rodzaju materiały niewywołane przez badacza, który na nich pracuje niezależnie od tego, czy pierwotnie były wywołane w celach badawczych. Biorąc pod uwagę przedstawiony wyżej zakres badania, głównym źródłem danych są: akty prawne (krajowe i unijne), raporty z badań dotyczących rynku e-papierosów oraz uzależnienia od wyrobów tytoniowych i e-papierosów, a także zasoby internetowe: tematyczne strony internetowe i fora dyskusyjne, platformy transakcyjne online, sklepy internetowe itd. Materiały objęte analizą stanowią zatem zróżnicowany zbiór. Z jednej strony są to dokumenty (jak dyrektywy, ustawy) nie stworzone w celach badawczych, które jednak są przedmiotem zainteresowania badaczy; z drugiej - raporty badawcze, czyli dane opracowane w celach badawczych, jednak innych, niż te podejmowane w ramach niniejszej analizy. Dotyczy ona także danych o różnym charakterze. Głównym kryterium różnicującym jest tutaj stopień ich uporządkowania, wysoki w przypadku aktów prawnych czy wyników badań i niski w przypadku analizy internetowego rynku e-papierosów. Przy czym kluczowym elementem, w związku z tematyką problemów poruszanych w ramach forum akcyzowego, jest kwestia podatku akcyzowego, a przede wszystkim jego efektywności.

W ciągu ostatnich lat poniższe państwa europejskie zdecydowały się na opodatkowanie płynu do papierosów elektronicznych: — Włochy (stawka 0,385 euro za 1 mililitr), Portugalia (stawka 0,3 euro za 1 mililitr), — Finlandia (stawka 0,3 euro za 1 mililitr),

Węgry (stawka 0,18 euro za 1 mililitr), Słowenia (stawka 0,18 euro za 1 mililitr), Rumunia (stawka 0,11 euro za 1 mililitr), — Grecja (stawka 0,1 euro za 1 mililitr), Serbia (stawka 0,033 euro za 1 mililitr), — Łotwa (stawka 0,01 euro za 1 mililitr i 0,005 euro/miligram nikotyny), Chorwacja (stawka zerowa w celu rozpoznania rynku). Opodatkowanie wyrobów nowatorskich wprowadziły następujące państwa europejskie:



Grecja (156,7 euro/ 1 kilogram), — Wielka Brytania (130 euro/l kilogram), — Słowenia (88 euro/ l kilogram), — Rumunia (84,9 euro/ l kilogram), — Portugalia (80 euro/ 1 kilogram i 16% ceny), — Chorwacja (79,3 euro/ l kilogram), — Łotwa (62 euro/ 1 kilogram), — Włochy (61,99 euro/ 1000 sztuk), Serbia (19,5 euro/ l kilogram), — Francja (17 euro/kilogram i 45% ceny), — Węgry (0,23 euro/mililitr i 0,03 euro za sztukę). Włochy wprowadziły opodatkowanie papierosów elektronicznych od 1 stycznia 2014 r. Początkowo opodatkowaniem objęte były zarówno płyny do papierosów elektronicznych bez względu na zawartość nikotyny, jak i pozostałe części papierosa elektronicznego. Stawka podatku wynosiła 58,5% od ceny sprzedaży danego produktu.

Zgodnie z ustawą z dnia 22 listopada 2018 r. zmieniającą ustawę o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. 2018, poz. 2404, dalej: „Ustawa Zmieniająca”), od 1 lipca 2020 r. płyny do e-papierosów oraz wyroby nowatorskie zostały objęte efektywną stawką akcyzy wynoszącą odpowiednio 0,55 zł/ml dla płynów do e-papierosów oraz 305,39 zł/kg w przypadku wyrobów nowatorskich. Zgodnie z ustawą z dnia 22 listopada 2018 r. zmieniającą ustawę o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. 2018, poz. 2404, dalej: „Ustawa Zmieniająca”), od 1 lipca 2020 r. płyny do e-papierosów oraz wyroby nowatorskie zostały objęte efektywną stawką akcyzy wynoszącą odpowiednio 0,55 zł/ml dla płynów do e-papierosów oraz 305,39 zł/kg w przypadku wyrobów nowatorskich, przy czym ze względu na pandemię COVID-19 wszystkie propozycje i zmiany zostały przesunięte w czasie. Jednakże obecnie już podatek ten jest aktualny i w pełni stosowalny.

(11.)

Skutki wprowadzenia podatku akcyzowego

1. Egzekwowanie przepisów kilkakrotnie znowelizowanej, poczynając od 22 lipca 2016 roku Ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 722) pozostaje na bardzo niskim poziomie. powszechnie są przypadki wprowadzania produktów na rynek w sposób niezgodny z prawem tj. bez rejestracji liquidów i wymaganych badań toksykologicznych. nadal również prowadzona jest sprzedaż przez internet. Nasiliło się w sposób rażący zjawisko wprowadzania produktów na polski rynek w sposób nielegalny.
2. Glikol propylenowy, gliceryna i nikotyna oddzielnie nie są objęte takimi restrykcjami, jak ich mieszaniny, czyli gotowe liquidy. Powoduje to rosnące zainteresowanie konsumentów samodzielnym przygotowaniem płynów, potencjalnie szkodliwych dla zdrowia. ze względu na powszechne używanie i różnorodne zastosowanie przez liczne branże głównych składników liquidu, jakimi są glikol i gliceryna, bardzo trudne będzie skuteczne egzekwowanie przepisów akcyzowych.



3. Konsekwencjami wprowadzenia wysokiej akcyzy jest rozrost szarej strefy (szczególnie sprzedaży internetowej i sprzedaży „spod lady”), powrót części użytkowników do tradycyjnych wyrobów tytoniowych, przeniesienie sprzedaży za granicę (sprzedaż wysyłkowa do polski).
4. Doświadczenia państw, które jako pierwsze wprowadziły akcyzę (Włochy, Portugalia) dowodzą o niskiej efektywności podatku akcyzowego. Przypadek włoski pokazuje, że przy wprowadzeniu podatku, który w dużym stopniu powoduje wzrost cen liquidów, następuje duży wzrost szarej strefy, a co za tym idzie duży spadek wpływów z tytułu podatku VAT.
5. Z uwagi na szkodliwość akcyzy (w zakresie jej efektywności), w poszczególnych państwach UE podjęto działania mające na celu zmniejszenie tego obciążenia, walkę z szarą strefą, a na poziomie UE doprowadzono do spowolnienia prac nad wprowadzeniem zharmonizowanego podatku na te płyny do e-papierosów.
6. Ochrona legalnego rynku przed szarą strefą jest obecnie całkowicie nieefektywna ze względu na powszechną dostępność składników, niewielką objętość, łatwość przemytu liquidu, sprzedaży „spod lady”, domową produkcję, zakupy internetowe.
7. Szkody dla legalnego rynku oraz zdrowia konsumentów, będą miały charakter wieloletni i trudny do odwrócenia.
8. W przypadku tak wysokich podwyżek cen zadział dodatkowy efekt szokowy, który sprawił, że spadek legalnej konsumpcji jest bardzo duży. Szara strefa rozwinęła się przede wszystkim w internecie, w szczególności poprzez zakup liquidów za pomocą zagranicznych stron internetowych, pozostających poza jakąkolwiek kontrolą Służby celnej również sprzedaż liquidów, np. na bazarach czy targowiskach, jest bardzo trudna do wykrycia, przy czym jest bardzo powszechna, a jednocześnie łatwo dostępna dla użytkowników

(111.)

Obowiązki Państwa w zakresie ochrony zdrowia

W ujęciu prawnym początkowo posługiwano się pojęciem „tytoniu”, a było to w oparciu o ustawę z dnia 9 listopada 1995 roku o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych. Oznaczało ono rośliny tytoniowe uprawne rodzaju *Nicotiana*. Natomiast ustawa z dnia 28 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i



wyrobów tytoniowych wprowadziła do słowniczka ustawowego pojęcie „nikotyny”, które oznacza alkaloidy nikotynowe.

W ustawie o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych przewidziano ograniczenia związane z dostępem do wyrobów tytoniowych skierowane bezpośrednio do małoletnich. Ochrona ta została ukształtowana dwutorowo. Z jednej strony uregulowano ograniczony dostęp do wyrobów tytoniowych, czego konsekwencją jest zakaz udostępniania wyrobów tytoniowych osobom poniżej lat 18. Z drugiej strony wskazane zostały przepisy dotyczące ochrony małoletnich w przestrzeni publicznej, by nie byli oni narażeni na wdychanie dymu tytoniowego, który powoduje skutki biernego palenia.

S. Hypś analizując ustawę o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych, w kontekście prawnokarnej ochrony małoletnich, wskazuje na dwa ważne przepisy – art. 12 i art. 13. Przewidują one konsekwencje karne wynikające z nieprzestrzegania zakazów zawartych w art. 5 i 6 przedmiotowej ustawy. Wymienione artykuły dotyczą zakazu sprzedawania wyrobów tytoniowych oraz ich palenia w miejscach wskazanych w art. 5 przedmiotowej ustawy. Zakaz udostępniania wyrobów tytoniowych uregulowany został w art. 6 ustawy. Pierwotnie brzmiał on następująco: „1. Zabrania się sprzedaży wyrobów tytoniowych osobom do lat 18. 2. Zabrania się sprzedaży wyrobów tytoniowych w zakładach opieki zdrowotnej, w szkołach i placówkach oświatowo-wychowawczych oraz na terenie obiektów sportowo-rekreacyjnych. 3. Zabrania się sprzedaży wyrobów tytoniowych w automatach. 4. Zabrania się sprzedaży papierosów w opakowaniach zawierających mniej niż dwadzieścia sztuk oraz luzem bez opakowania”. Istotna zmiana art. 6 nastąpiła na podstawie ustawy z dnia 28 listopada 2003 roku o zmianie ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych.

Wówczas została dodana nowa jednostka redakcyjna „1a. W przypadku wątpliwości, co do pełnoletniości kupującego wyroby tytoniowe sprzedawca może zażądać okazania dokumentu potwierdzającego wiek kupującego”. W rezultacie między innymi wprowadzenie ustawy z dnia 8 kwietnia 2010 roku o zmianie ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych oraz ustawy Państwowej Inspekcji Sanitarnej skutkowało znaczącą zmianą art. 6. Brzmiał on następująco: „1. Zabrania się sprzedaży wyrobów tytoniowych osobom do lat 18. W miejscu sprzedaży wyrobów tytoniowych umieszcza się widoczną i czytelną informację o treści: „Zakaz sprzedaży wyrobów tytoniowych osobom do lat 18 (art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych)”. 1a. W przypadku wątpliwości co do pełnoletniości kupującego wyroby tytoniowe sprzedawca może zażądać



okazania dokumentu potwierdzającego wiek kupującego.2. Zabrania się sprzedaży wyrobów tytoniowych na terenie podmiotów wykonujących działalność leczniczą w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, szkół i placówek oświatowo-wychowawczych oraz obiektów sportowo-rekreacyjnych.3. Zabrania się sprzedaży wyrobów tytoniowych w automatach. 4. Zabrania się sprzedaży

papierosów w opakowaniach zawierających mniej niż dwadzieścia sztuk oraz luzem bez opakowania.5, Zabrania się sprzedaży detalicznej wyrobów tytoniowych w systemie samoobsługowym, z wyjątkiem sklepów wolnocłowych”.

Natomiast na podstawie ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 roku o działalności leczniczej zamieniono nazwę jednego z miejsc objętych zakazem — zakłady opieki zdrowotnej — na podmioty wykonujące działalność leczniczą w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej. Ostatnia zmiana wynikała z obowiązku wdrożenia dyrektywy parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylającej dyrektywę 2001/37/WE. Wymieniony akt prawny nakładał obowiązek wdrożenia przepisów dotyczących między innymi używania papierosów elektronicznych. W związku z tym na podstawie ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych art. 6 brzmi: „1. Zabrania się udostępniania wyrobów tytoniowych, papierosów elektronicznych lub pojemników zapasowych osobom do lat 18. W punkcie detalicznym umieszcza się widoczną i czytelną informację o treści: „Zakaz sprzedaży wyrobów tytoniowych, papierosów elektronicznych lub pojemników zapasowych osobom do lat 18 (art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych)”. Ia. Z pola widzenia nie można jednak tracić, że postanowienia ustawowe ograniczają udostępnianie osobom niepełnoletnim wyłącznie papierosów elektronicznych zawierających nikotynę.

W przypadku wątpliwości co do pełnoletniości kupującego wyroby tytoniowe, papierosy elektroniczne lub pojemniki zapasowe sprzedawca może zażądać okazania dokumentu potwierdzającego wiek kupującego.2. Zabrania się wprowadzania do obrotu wyrobów tytoniowych, papierosów elektronicznych lub pojemników zapasowych na terenie podmiotów wykonujących działalność leczniczą w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, szkół i placówek oświatowo-wychowawczych oraz obiektów sportoworekreacyjnych.3. Zabrania się wprowadzania do obrotu



wyrobów tytoniowych, papierosów elektronicznych lub pojemników zapasowych w automatach.⁴ Zabrania się sprzedaży papierosów w opakowaniach zawierających mniej niż dwadzieścia sztuk oraz luzem bez opakowania.⁵ Zabrania się wprowadzania do obrotu wyrobów tytoniowych w systemie samoobsługowym, z wyjątkiem sklepów wolnoślowych”.

Do kwestii związanej z koniecznością ochrony zdrowia w zakresie tzw. pozytywnych obowiązków państwa odnosi się, że artykuł 68 Konstytucji RP, który określa podstawowe obowiązki władzy publicznej w ochronie zdrowia i odpowiadające im prawo jednostki do ochrony zdrowia. Prawo do ochrony zdrowia, o którym mowa w art. 68 ust. 1 Konstytucji RP, pochłania treść przepisów zawartych w art. 68 ust. 2—5, opisujących na różnym poziomie szczegółowości obowiązki władzy publicznej w ochronie zdrowia. Art. 68 ust. 2—5 precyzują natomiast tylko treść ust. 1, jednak w sumie nie wyczerpują treści wyrażenia prawo do ochrony zdrowia (J. Trzcíński, *Konstytucyjne prawo*, s. 302; tenże, *Artykuł 68*, w: *Garlicki, Konstytucja*, t. 3, s. 3—4; D.E. Lach, *Zasada*, s. 140). Przepisy art. 68 powinny być więc interpretowane łącznie, chociaż błędne byłoby łącznie omawianie aspektów podmiotowych tych przepisów lub przypisywanie im tożsamego charakteru prawnego. Nie wszystkie ustępy art. 68 w ten sam sposób określają krąg podmiotów uprawnionych i zobowiązanych, gdyż już na płaszczyźnie wykładni literalnej można stwierdzić, że ust. 2 odnosi się wyłącznie do obywateli, pozostawiając poza zakresem swojej regulacji ochronę zdrowia innych osób. Nie można też przypisywać art. 68 ust. 3—5 charakteru prawa podmiotowego tylko ze względu na ich treściowy związek z art. 68 ust. 1.

Norma wyraża prawo jednostki do ochrony zdrowia (wyr. TK z: 7.1.2004 r., K 14/03, OTK-A 2004, Nr I, poz. I; 24.3.1999 r., K 2/98, OTK 1999, Nr 3, poz. 38; odmiennie np. wyr. SN z 27.8.2015 r., III CSK 455/14, niepubl.: "omawiany przepis Konstytucji jest normą programową") o charakterze socjalnym (wyr. TK z 24.2.2004 r., K 54/02, OTK-A 2004, Nr 2, poz. 10; J. Trzcíński, *Artykuł 68*, w: *Garlicki, Konstytucja*, t. 3, s. 2, 4—5). O charakterze prawa decyduje jego przeważająca treść (np. żadne prawo nie może być zarazem prawem majątkowym i niemajątkowym). O charakterze prawa do ochrony zdrowia również decyduje jego treść w przeważającym stopniu bezpośrednio uwarunkowana interesami ekonomicznymi. Obowiązki władzy publicznej określone w art. 68 ust. 1 mają wprawdzie na celu interes niemajątkowy — zdrowie człowieka, ale ich charakter jest w przeważającym stopniu ekonomiczny. Zakres przedmiotowy prawa do ochrony zdrowia zależy od decyzji ustawodawcy zwykłego i właśnie uwarunkowań ekonomicznych. Zrozumiałe jest więc stanowisko ustawodawcy konstytucyjnego, który przyporządkował art. 68 do



zespołu praw ekonomicznych, socjalnych i kulturalnych skupionych w rozdziale II Konstytucji RP w oddziale dotyczącym praw ekonomicznych, socjalnych i kulturalnych.

Prawo do ochrony zdrowia nie zostało natomiast zaliczone do podstawowych praw niemajątkowych (osobistych), o których mowa w art. 233 ust. 1 Konstytucji RP. Na socjalny charakter prawa do ochrony zdrowia wskazuje także art. 68 ust. 2 zd. 2, upoważniający wprost ustawodawcę do kształtowania treści prawa do ochrony zdrowia.

Treścią prawa do ochrony zdrowia nie jest naturalnie abstrakcyjnie określony stan zdrowia poszczególnych jednostek, ale możliwość korzystania z systemu ochrony zdrowia, funkcjonalnie ukierunkowanego na zwalczanie i zapobieganie chorobom, urazom i niepełnosprawności. Art. 68 ust. 1 i 2 Konstytucji RP nie dają podstaw do konstruowania materialnej definicji "ochrony zdrowia". W szczególności nie jest możliwe na gruncie Konstytucji RP precyzyjne dookreślenie rodzajów bądź kategorii świadczeń mieszczących się w zakresie prawa gwarantowanego przez art. 68. Ciężar gwarancji konstytucyjnych przenosi się tym samym na płaszczyznę proceduralną. Newralgicznego znaczenia nabiera w związku z tym prawidłowe określenie przez ustawodawcę sfery organizacyjnej, związanej z precyzyjnym, jednoznacznym i funkcjonalnym skonstruowaniem systemu ochrony zdrowia (wyr. TK z 7.1.2004 r., K 14/03, OTK-A 2004, Nr I, poz. I). Potwierdzenie przez TK kompetencji ustawodawcy zwykłego do kształtowania systemu ochrony zdrowia, w tym określania rodzajów bądź kategorii świadczeń mieszczących się w art. 68 jest odczytywane w ten sposób, że z prawa do ochrony zdrowia nie wynikają roszczenia o udzielenie konkretnego świadczenia zdrowotnego czy świadczenia opieki zdrowotnej dla osoby bezdomnej (wyr. SN z 26.1.2005 r., IV CK 414/04, Legalis) lub osoby niepełnosprawnej (wyr. SN z 28.5.2002 r., II UKN 250/01, Legalis) ani o wydanie zaświadczenia o stanie zdrowia (wyr. NSA z 29.1.2009 r., II OSK 101/08, Legalis — podstawę "mógłby stanowić przepis ustawy zwykłej, z którego obowiązek wydania takiego zaświadczenia można wyprowadzić"), ani o zapłatę (wyr. SN z: 21.12.2004 r., 1 CK 3320/04, Legalis•, 15.12.2004 r., IV CK 361/04, Legalis); tylko z przepisów ustaw zwykłych wynika pozaumowny obowiązek NFZ pokrycia ze środków publicznych kosztów zabiegów wykonanych pod limit ustalony w umowie z NFZ albo kosztów zabiegów wykonanych bez umowy z NFZ w stanie nagłym w wysokości uzasadnionych kosztów ich udzielenia (wyr. SN z: 27.8.2015 r., III CSK 455/14, niepubl.•, 12.3.2009 r., V CSK 272/08, Legalis•, 16.4.2008 r., V csł< 533/07, Legalis; 15.12.2005 r., 11 CSK 21/05, OSNC 2006, Nr 9, poz. 157; 28.6.2005 r., 1 CK 821/04, Legalis•, 15.12.2004 r., IV CK 361/04, Legalis).



Zauważyć jednak należy, że w wyroku TK z 7.1.2004 r. (K 14/03, OTK-A 2004, Nr 1, poz. 1) mocno zaakcentowano gwarancyjne funkcje art. 68 ust. 1 i 2 Konstytucji RP, wywodząc z nich obowiązki ustawodawcy zagwarantowania rzeczywistego dostępu do systemu ochrony zdrowia. Oznacza to, że istnieje pewna minimalna gwarancyjna treść prawa do ochrony zdrowia, którą z jednej strony utożsamia się z zakazem ingerencji w procesy życiowe człowieka „stan organizmu”, „zarówno w aspekcie funkcji fizjologicznych, jak i psychicznych” (orzecz. TK z 28.5.1997 r., K 26/96, OTK 1997, Nr 2, poz. 19; wyr. TK z 7.1.2004 r., K 14/03, OTK-A 2004, Nr 1, poz. 1; A. zoli, Problemy służby zdrowia, s. 8).

Z drugiej strony ze słabiej określonym obowiązkiem ukształtowania systemu ochrony zdrowia w taki sposób, aby skutecznie zabezpieczyć owe procesy życiowe człowieka, w szczególności przez nałożenie obowiązków udzielenia pomocy w sytuacji zagrożenia życia. Wykluczyć bowiem trzeba taką wykładnię art. 68, która umożliwiałaby ustawodawcy takie ukształtowanie systemu ochrony zdrowia, które de iure lub de facto umożliwiałyby odmowę udzielenia pomocy, np. osobie nieubezpieczonej w sytuacji zagrożenia życia.

Brzmienie art. 68 wskazuje, że przepis zawarty w ust. 1 wyraża „prawo każdego do ochrony zdrowia” — konstytucyjne prawo podmiotowe (verba legis). Brzmienie przepisu jest niewątpliwie zgodne z intencją ustawodawcy konstytucyjnego, aby wyrazić prawo każdego do ochrony zdrowia. W wyr. z 7.1.2004 r. (K 14/03, OTK-A 2004, Nr 1, poz. 1) podkreślono, że TK „nie widzi podstaw do odstąpienia od poglądu wyrażonego w sprawie K 2/98 (. ..), według którego z art. 68 ust. 1 Konstytucji należy wywieść

podmiotowe prawo jednostki do ochrony zdrowia” (zob. też A. Ostrzyżek, Prawo do ochrony zdrowia, s. 72—75). W orzecznictwie wyrażany jest wprawdzie także pogląd odmienny o programowym charakterze art. 68, ale pogląd ten albo nie jest uzasadniany, albo jest uzasadniany wnioskami, które z tego poglądu powinny dopiero wynikać: niedopuszczalnością wywodzenia roszczeń z art. 68 (wyr. SN z: 27.8.2015 r., III CSK 455/14, niepubl.; 8.8.2007 r., 1 CSK 125/07, osp 2008, Nr 7-8, poz. 72; 26.1.2005 r., IV CK 414/04, Legalis).

(IV.)

Wprowadzenie ograniczeń a zasada swobody
działalności gospodarczej



Powyższe kwestie pokazują, że względy zdrowotne i podatkowe powinny mieć kluczowe znaczenie w walce z szarą strefą. Pamiętać bowiem należy, że papierosy elektroniczne mają charakter różnorodny, to jest mogą występować jako płyny gotowe do użycia w papierosie elektronicznym o pojemności maksymalnej do 10 ml oraz jako płyny do tzw. „produkcji garażowej” z określonych półproduktów. Mając na uwadze fakt, iż coraz częstszym zjawiskiem jest używanie płynów do tzw. „produkcji garażowej”, co umożliwia jednocześnie zażywanie środków psychoaktywnych, konieczne jest wprowadzenie wszelkich możliwych rozwiązań zmierzających do zabezpieczenia interesu zdrowotnego obywateli, przy poszanowaniu zasady swobody działalności gospodarczej, mając na uwadze wcześniej wzmiankowany również interes fiskalny państwa, który wyrażany jest zarówno we wpływach z danin publicznych, jak i też z nakładów na publiczną służbę zdrowia.

Odnosząc się szerzej do kwestii związanej z wolnością działalności gospodarczej, godzi się podkreślić, że wolność działalności gospodarczej jest jedną z podstawowych zasad ustrojowych Konstytucji RP, a mówiąc precyzyjniej — jest jedną z zasad ustroju gospodarczego RP (niezależnie od tego, że wolność działalności gospodarczej jest też jednocześnie prawem podstawowym jednostek). Kwalifikacja wolności działalności

gospodarczej jako zasady ustrojowej Konstytucji RP wynika w sensie formalnym z faktu jej normatywnego zamieszczenia w rozdziale I Konstytucji — Rzeczpospolita (zob. art. 20 i 22). Rozdział I Konstytucji RP jest tą jednostką systematyzacyjną ustawy zasadniczej, która zawiera najistotniejsze dla naszego państwa rozstrzygnięcia ustrojowe. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że rozdz. I Konstytucji RP wyraża podstawowe i najbardziej fundamentalne zasady ustrojowe, na których opiera się nasze państwo (zob. wyr. TK z: 31.1.2001 r., P 4/99, OTK 2001, Nr 1, poz. 5; 4.9.2007 r., P 19/07, OTK-A 2007, Nr 8, poz. 94; 10.1.2012 r., SK 25/09, OTK-A 2012, Nr 1, poz. 1).

Fakt zaś zamieszczenia określonej konstytucyjnej normy prawnej właśnie w rozdziale 1 Konstytucji RP świadczy o wysokiej randze i o znaczeniu, jakie ustawodawca konstytucyjny przypisuje danej normie (wyr. TK z: 14.12.2004 r., K 25/03, OTK-A 2004, Nr II, poz. 116; 18.7.2012 r., K 14/12, OTK-A 2012, Nr 7, poz. 82). stąd też zamieszczenie właśnie w rozdz. I Konstytucji RP postanowień mówiących o wolności działalności gospodarczej, w tym komentowanego aktualnie postanowienia mówiącego o przesłankach dopuszczalności ograniczania wolności działalności gospodarczej, należy traktować jako nadanie przez Konstytucję RP wolności działalności gospodarczej rangi ustrojowej oraz jako uczynienie w ten sposób wolności działalności gospodarczej filarem ustroju gospodarczego naszego państwa. Art. 22 nie może być więc w żadnym razie traktowany jako norma o charakterze jedynie technicznym, poruszająca technicznolegislacyjną problematykę ustanawiania norm prawnych



ingerujących w wolność działalności gospodarczej. Przeciwnie, art. 22 jest normą o charakterze ustrojowym, która wyraża gruntowną wartość aksjologiczną wyjętą przed nawias przepisów zamieszczonych we wszystkich pozostałych rozdziałach Konstytucji RP.

Z orzecznictwa TK można przy tym wnioskować, że istoty wolności działalności gospodarczej nie może ograniczać nawet prawo UE, wobec którego normy Konstytucji RP proklamujące wolność działalności gospodarczej zachowują pierwszeństwo (wyr. TK z 11.5.2005 r., K 18/04, OTK 2005, Nr 5, poz. 49, pkt 4.5, 6.3—6.4), choć oczywiście może być kwestią dyskusyjną, czy i na ile istnieje ryzyko ograniczenia istoty wolności działalności gospodarczej w RP przez prawo unijne, co pokazuje dysonans pomiędzy orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej a Trybunału Konstytucyjnego.

Należy przy tym podkreślić, iż kwalifikacji wolności działalności gospodarczej jako jednej z zasad ustrojowych Konstytucji RP bynajmniej nie neguje fakt jednoczesnego traktowania tej wolności jako jednej z podstawowych wolności jednostek. Wolność działalności gospodarczej jest gwarantowana nie tylko przez przepisy rozdz. I Konstytucji RP, ale również przez postanowienia jej rozdziału II — Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela. W rozdz. II Konstytucji RP nie ma co prawda przepisu *expressis verbis* mówiącego o wolności działalności gospodarczej (jako o jednej z podstawowych wolności), ale znajduje się tam ogólny przepis art. 31 ust. 1, postanawiający, że "Wolność człowieka podlega ochronie prawnej". Tej prawnej ochronie podlegają wszelkie przejawy wolności człowieka, w tym również przejawy wolności człowieka w sferze gospodarczej. W świetle art. 31 ust. 1 wolność działalności gospodarczej jest pełnoprawnym konstytucyjnym prawem podstawowym (wolnością podstawową jednostek), co wszakże nie neguje, że jest to jednocześnie zasada ustrojowa Konstytucji RP. Należy przecież pamiętać, że przepisy Konstytucji RP mówiące o prawach i wolnościach jednostek są jednocześnie same w sobie najistotniejszymi normami ustrojowymi, konkretyzującymi ogólną zasadę ustrojową głoszącą, że RP "zapewnia wolności i prawa człowieka i obywatela" (art. 5). Nie ma więc żadnej treściowej i merytorycznej sprzeczności pomiędzy traktowaniem wolności działalności gospodarczej jako zasady ustrojowej (z jednej strony) oraz jako wolności podstawowej czy też jako prawa podstawowego jednostek (z drugiej strony).

Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie przyjmuje, że ograniczenia wolności działalności gospodarczej (w rozumieniu art. 22) są to „takie regulacje prawne, które formułują bezwzględne lub względne zakazy podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej. Zakazy o charakterze bezwzględnym mogą dotyczyć zarówno aspektu podmiotowego, jak i przedmiotowego analizowanej wolności. W aspekcie przedmiotowym dotyczą one np. tych czynności, które nie mogą być



przedmiotem skutecznej prawnie umowy cywilnoprawnej bądź stanowią przestępstwo”. Wszystkie te opisane regulacje TK nazywa „właściwymi ograniczeniami wolności działalności gospodarczej”. Natomiast pojęciem „ograniczeń” wolności działalności gospodarczej rozumieniu konstytucyjnym) TK nie obejmuje „takich regulacji ustawowych, które mają charakter uniwersalny i odnoszą się do wszystkich przedsiębiorców, stawiając im wymagania i obowiązki w zakresie: 1) legalizacji działalności gospodarczej poprzez uzyskiwanie wpisu w rejestrze przedsiębiorców lub ewidencji działalności gospodarczej, 2) obowiązków wobec statystyki publicznej, rejestracji podatkowej i w zakresie ubezpieczeń społecznych, 3) przestrzegania wymagań związanych z oznaczeniem przedsiębiorcy i jego towarów, 4) podstawowej organizacji finansów przedsiębiorstwa, właściwej dla jego formy organizacyjno-prawnej, 5) przestrzegania zasad ochrony życia i zdrowia ludzkiego oraz bezpieczeństwa, moralności publicznej i ochrony środowiska, a także wymagań natury technicznej i technologicznej (policja gospodarcza), zapewnienia wykonywania czynności objętych działalnością gospodarczą przez osoby posiadające wymagane uprawnienia zawodowe, 7) przestrzegania zasad pozyskiwania kontrahentów, 8) ochrony konkurencji i konsumentów, 9) obciążeń publicznoprawnych, 10) korzystania z pomocy publicznej, 11) przestrzegania norm prawa pracy i ubezpieczeń społecznych, 12) kontroli i nadzoru państwowego Ponieważ tak rozumiane (. . regulacje prawne mimo że uciążliwe dla przedsiębiorców nie mają na celu ograniczania przedsiębiorczości, Trybunał nie traktuje ich jako ograniczeń wolności prowadzenia działalności gospodarczej rozumianej jako prawo podmiotowe rekonstruowane z art. 20 i 22 Konstytucji” (wyr. TK z 19.1.2010 r., SK 35/08, OTK-A 2010, Nr I , poz. 2. Trybunał powołał się w tym kontekście na tezę wypowiedzianą wcześniej w doktrynie przez C. Kosikowskiego — zob. tenże, Wolność działalności, s. 47). Chociaż TK nie posługuje się w tym ostatnim kontekście pojęciem "kształtowania" wolności działalności gospodarczej, to jednak z całego jego wyводу można wyprowadzić wniosek, że takie regulacje, jak te wymienione przykładowo wyżej traktuje on właśnie jako przejaw swego rodzaju "kształtowania" (czy też strukturyzowania) przez prawodawcę wolności działalności gospodarczej, nie zaś jako wymagające swojego usprawiedliwienia (i podlegające ocenie przez pryzmat art. 22) „ograniczenia” omawianej wolności.

Jak zostało wskazane TK wyraźnie podkreślił, iż „wolność działalności gospodarczej może być ograniczona, ale jedynie w drodze ustawy i wyłącznie ze względu na ważny interes publiczny. Tak więc twórcy Konstytucji mieli świadomość potencjalnej kolizji dwóch unormowań istotnych dla sfery działalności gospodarczej, a mianowicie wolności (swobody) oraz interesu publicznego. Usunięcie tej kolizji przekazano ustawodawcy, zaś jego rozstrzygnięcie poddano kontroli Trybunału Konstytucyjnego”. Tym samym wolność gospodarcza nie ma charakteru



absolutnego i istnieje możliwość jej ograniczania. TK dopuszcza, by w procesie interpretowania zakresu pojęcia „ważnego interesu publicznego” posilkować się art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, który zawiera katalog wartości uzasadniających ograniczenie konstytucyjnych wolności i praw. Jedną z wartości uzasadniających wprowadzanie ograniczeń wolności gospodarczej jest potrzeba ochrony zdrowia. Zdaniem Trybunału wyznacznikiem dopuszczalności wprowadzenia środków ograniczających w zakresie wolności gospodarczej jest przede wszystkim zawarta w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP zasada proporcjonalności. Na jej podstawie ograniczenia w zakresie wolności gospodarczej mogą być wprowadzane tylko w zakresie niezbędnym i powinny być traktowane w kategoriach wyjątków. Konieczne jest w związku z tym uzasadnienie, iż przyjęte ograniczenie jest potrzebne ze względu na ochronę innej wartości wchodzącej w zakres interesu publicznego. Wobec powyższego, wprowadzając ograniczenia służące ochronie „ważnego interesu publicznego”, w tym zdrowia, ustawodawca powinien wybierać środki jak najmniej dotkliwe dla przedsiębiorców. Zgodnie bowiem z zasadą proporcjonalności wprowadzenie ograniczenia w zakresie wolności gospodarczej ze względu na ważny interes publiczny będzie usprawiedliwione, o ile zastosowane środki są adekwatne i prowadzą do zamierzonych celów, są niezbędne dla ochrony interesu, z którym są powiązane, a przy tym skutki ograniczeń są proporcjonalne do ciężarów nakładanych na obywatela.

Wobec powyższego wprowadzenie określonych rozwiązań w zakresie ochrony obywateli, a przede wszystkim nieletnich przed negatywnymi skutkami stosowania półproduktów to tzw. „produkcji garażowej”, w postaci chociażby korzystania z płynów pochodzących z nieznanych źródeł, czy też używania substancji psychoaktywnych, pozostałe w zgodzie z zasadą proporcjonalności i nie narusza konstytucyjnej zasady swobody działalności gospodarczej, a wręcz wzmacnia efektywność działań w zakresie ochrony zdrowia obywateli, co należy do naczelných i fundamentalnych pozytywných obowiązków Państwa.

Ustalenie jednolitej linii w zakresie definiowania przeznaczenia produktu i jego opodatkowania

W tym miejscu godzi się zauważyć, że zgodnie z najnowszym stanowiskiem MF „Každy roztwór, którego charakter, skład i właściwości wskazują na to, że jest przeznaczony do papierosów elektronicznych sprzedawany w sklepach bądź punktach sprzedaży z wyrobami tytoniowymi i ich substytutami podlega opodatkowaniu akcyzą i obowiązkowi oznaczania znakami akcyzy (banderolowania).W opinii Ministerstwa Finansów o przeznaczeniu takim nie decyduje stosowna

informacja na półce sklepowej czy opakowaniu wyrobu lub jej brak tylko fakt, że produkt do epapierosów oferowany jest w sklepach bądź innych punktach sprzedaży z wyrobami tytoniowymi i ich substytutami. W świetle przepisów (art. 2 ust. 1 pkt 35 ustawy o podatku akcyzowym), przez płyn do papierosów elektronicznych rozumie się roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę. Tym samym za wyrób akcyzowy — płyn do papierosów elektronicznych — uznaje się wszelkie wyroby w postaci roztworu, które przeznaczone są do wykorzystania w papierosach elektronicznych. Oznacza to, że w przypadku właścicieli placówek handlowych, oferowanie na sprzedaż wyrobów, które mogą zostać wykorzystane w e-papierosach rodzi obowiązek podatkowy w akcyzie w zakresie dotyczącym płynu do papierosów elektronicznych i konieczność oznaczenia go odpowiednimi znakami akcyzy zgodnie z art. 8 ust. 2 pkt 4 ustawy o podatku akcyzowym”.

Zaproponowana powyżej interpretacja MF stanowi swego rodzaju novum. Nie można jednak nie zauważyć, że wciąż pozostawia ona daleko idącą uznaniowość i wymaga dalszego doprecyzowania, między w innymi w drodze zmian legislacyjnych.

(VI.)

Postulaty

1. Docelowo polski ustawodawca powinien dążyć do wykreowania rynku na którym będą wyłącznie płyny gotowe do użycia w papierosie elektronicznym o pojemności maksymalnej 10 ml, tak aby zmarginalizować problem związany z umieszczaniem w papierosach elektronicznych substancji nie zbadanych toksykologicznie lub też innych substancji niebezpiecznych dla zdrowia. Przy czym mając na uwadze skalę obecnego rynku, polski ustawodawca powinien podejmować działania, które stopniowo będą zmierzać do wzmiankowanego powyżej efektu końcowego, stosując określony okres przejściowy.
2. Organy Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwo Finansów powinny niezwłocznie podjąć działania, prowadzące do zwiększenia efektywności walki z szarą strefą, a także sprzedażą Internetową, która pomimo ustawowego zakazu ma charakter powszechny, co czyni przedmiotowy zakaz pozornym i nieefektywnym, tym samym de facto uzasadniając postulaty dotyczące legalizacji sprzedaży papierosów elektronicznych przez podmioty licencjonowane. Nie ulega bowiem wątpliwości, że obecnie istnieją efektywne instrumenty pozwalające na identyfikację użytkownika nabywającego określony produkt lub usługę (vide: internetowe zakłady bukmacherskiej, internetowy Totalizator Lotto).



4. Płyny przeznaczone do papierosów elektronicznych bez względu, czy w swoim składzie chemicznym posiadają nikotynę, czy też nie, powinny być poddawane — przed legalizacją - stosownym badaniom toksykologicznym, co zmniejsza ryzyko negatywnego oddziaływania na zdrowie konsumenta.


5. W ustawie o podatku akcyzowym przewidziane zostały limity ilości płynu do epapierosów, do których osoby prywatne mogą je nabywać spoza granic kraju bez konieczności zapłaty akcyzy, w sytuacji gdy czynią to na własny użytek i bez przeznaczenia nabytych płynów do celów handlowych. Zgodnie z art. 34 ust. 3b Ustawy na przeznaczenie handlowe nabycia wewnątrzspółnotowego wskazuje w szczególności

nabycie płynu do e-papierosów w ilości przekraczającej 200 ml. Natomiast w przypadku importu zgodnie z normą określoną w przepisie art. 36 ust. 1 pkt 5 zwolnieniu będą podlegać przywożone w bagażu osobistym podróżnego który ukończył 17 lat następujące ilości płynu do e-papierosów:

- 50 ml - w przypadku podróżnych w transporcie lotniczym lub morskim;
- 10 ml - w przypadku podróżnych w transporcie innymi niż lotniczy lub morski

W mojej opinii zaproponowane limity w przypadku nabycia wewnątrzspółnotowego oraz importu w transporcie lotniczym lub morskim są zdecydowanie za wysokie. Obecnie na rynku oferowane są opakowanie zawierające 10 ml płynu do e-papierosów, co w kontekście zaproponowanych limitów oznacza możliwość zakupu bez akcyzy z innych państw UE aż 20 opakowań (5 w przypadku nabyć spoza UE).

Proponuje następujące obniżenie limitów: odpowiednio 50 ml (dla nabycia wewnątrzspółnotowego) oraz 20 ml (dla importu transportem lotniczym lub morskim).



dr Paweł Smiatek

Opinia została sporządzona w ramach badań prowadzonych w zakresie skutków podatku akcyzowego dla ochrony zdrowia i walki z szarą strefą, w perspektywie wartości i zasad konstytucyjnych.



Proponowane zmiany w związku z trwaniem Forum Akcyzowego.

Rafał Rozwadowski,
adwokat

Mając na uwadze zakres prac Forum Akcyzowego w obszarze roboczej Grupy nr 2, poniżej przedstawia się stanowisko w kwestii postulowanych zmian przepisów, jak również szereg postulatów *de lege ferenda*. Z racji relatywnie szerokiego wywodu zaznaczam, iż podsumowanie stanowiska ujęte jest na końcu opracowania.



SPIS TREŚCI

I. Cel prezentowanego stanowiska	3
II. Przyjęte założenie	3
III. Proponowane zmiany	4
<u>1. Definicja płynu do papierosów elektronicznych</u>	4
a) Obecne brzmienie	4
b) Sugerowana redakcja	5
i) Wykładnia językowa	5
ii) Wykładnia celowościowa i legalna	9
c) Uzasadnienie dla wprowadzonych zmian	13
<u>2. Zakaz sprzedaży na odległość</u>	18
a) Obecne brzmienie	18
b) Propozycja redakcji nr 1	18
c) Propozycja redakcji nr 2	19
d) Uzasadnienie dla redakcji nr 1 i nr 2	19
IV. Podsumowanie	24



I. CEL PREZENTOWANEGO STANOWISKA

Pretekstem do przedstawienia stanowiska jak niżej, jest uprzedni proces identyfikacji zagadnień problemowych, tj.:

1. Sytuacji prawnej uczestników rynku papierosów elektronicznych i płynu do papierosów elektronicznych,
2. Ograniczeń dla prowadzenia działalności gospodarczej w obszarze rynku papierosów elektronicznych i płynu do papierosów elektronicznych związanych z eksploracją i niewłaściwym, bądź uznaniowym stosowaniem m. in. przepisów ustawy o podatku akcyzowym z tym efektem, że określone produkty wchodzące chociażby w skład definicji płynu do papierosów elektronicznych w praktyce zwolnione są z obowiązku opodatkowania podatkiem akcyzowym.

II. PRZYJĘTE ZAŁOŻENIE

Prezentowane stanowisko czynione jest przy założeniu, że nie kontestuje ono obowiązujących regulacji, w obszarze wprowadzanych praw i obowiązków w zakresie regulacji związanych z szeroko rozumianym rynkiem papierosów elektronicznych, w tym:

1. Ustawy z dnia 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych.
2. Ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym.
3. Ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych.
4. Rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 10 maja 2017 r. w sprawie kontroli celno-skarbowej niektórych wyrobów akcyzowych.
5. Rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 1 września 2017 r. w sprawie szczegółowych warunków używania wyrobów tytoniowych, w tym nowatorskich wyrobów tytoniowych lub papierosów elektronicznych na terenie obiektów jednostek organizacyjnych lub organów podległych lub nadzorowanych przez Ministra Sprawiedliwości i urzędu obsługującego Ministra Sprawiedliwości, a także w środkach przewozu osób używanych przez te podmioty.



6. Decyzji Wykonawczej Komisji (UE) 2015/744 z dnia 8 maja 2015 r. w sprawie zezwolenia na wprowadzenie przez Niderlandy środka tymczasowego zgodnie z art. 52 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1272/2008 w zakresie dodatkowych wymagań dotyczących pakowania i oznakowania papierosów elektronicznych i pojemników zapasowych zawierających nikotynę (Tekst mający znaczenie dla EOG).
7. Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z dnia 3 kwietnia 2014 r., w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylająca dyrektywę 2001/37/WE.
8. Decyzji Wykonawcza Komisji (UE) 2015/2183 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiająca wspólny format zgłaszania papierosów elektronicznych i pojemników zapasowych.
9. Decyzji Wykonawcza Komisji (UE) 2016/586 z dnia 14 kwietnia 2016 r. w sprawie norm technicznych mechanizmu ponownego napełniania papierosów elektronicznych.
10. Sprawozdania Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie potencjalnych zagrożeń dla zdrowia publicznego związanych ze stosowaniem papierosów elektronicznych wielokrotnego napełniania, Bruksela 20.05.2016.
11. Sprawozdania Komisji Dla Rady dotyczące dyrektywy 2011/64/UE w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych, Bruksela 12.1.2018.

niemniej *in concreto* zawiera sugestię zmian w przepisach, mając na uwadze:

1. Pierwotny cel danych regulacji i aktualną ich efektywność.
2. Funkcjonowanie tzw. „szarej strefy” w obszarze rynku papierosów elektronicznych i płynów do papierosów elektronicznych.

Niniejsze opracowanie abstrahuje również od pozaprawnej oceny rynku papierosów elektronicznych w perspektywie ochrony zdrowia przyjmując założenie, iż postulowany poziom ochrony zdrowia i dostępności określonych wyrobów wynika z zakresu przyjętych regulacji prawnych w tym obszarze i stanowi wypracowany *consensus* pomiędzy ochroną zdrowia, a środowiskiem prawno-regulacyjnym dotyczącym możliwości prowadzenia działalności gospodarczej w sektorze papierosów elektronicznych.



III. PROPONOWANE ZMIANY

1. DEFINICJA PŁYNU DO PAPIEROSÓW ELEKTRONICZNYCH

- a) Obecne brzmienie przepisu art. 2 pkt 35 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (dalej „UPA”)

płyn do papierosów elektronicznych – roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę;

- b) Sugerowana redakcja

płyn do papierosów elektronicznych – roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu w szczególności zawierającą glikol lub glicerynę. Roztwór lub bazę do tego roztworu uważa się za przeznaczoną do wykorzystania w papierosach elektronicznych również w sytuacji sprzedaży, w tym sprzedaży na odległość oraz w sytuacji oferowania do sprzedaży, w tym oferowania w ramach sprzedaży na odległość papierosów elektronicznych lub wyrobów tytoniowych lub płynów do papierosów elektronicznych lub wyrobów nowatorskich lub suszu do tytoniu.

Na wstępie do uzasadnienia proponowanej zmiany wskazać wypada rozumienie językowe art. 2 pkt 35 UPA, kolejno natomiast jak ustawodawca rozumiał cel wprowadzanej regulacji, ergo jak ukształtował zakres zaproponowanej definicji.

- (i) Wykładnia językowa - zasady ogólne

Prymatem dla dokonywania wykładni przepisów jest wykładnia językowa.

O prymacie takiej wykładni zaświadcza jednolite w rzeczywistości stanowisko judykatury i doktryny.

W uchwale pełnego składu Izby Cywilnej Sądu Najwyższego z dnia 14 października 2004 r., wydanej w sprawie o sygn. akt III CZP 37/04 zauważono, iż **w doktrynie i w orzecnictwie trafnie akcentuje się prymat wykładni językowej nad pozostałymi rodzajami wykładni, tj. systemową i celowościową. Jednocześnie przyjmuje się słusznie, że w wyjątkowych sytuacjach wolno odstąpić od**



literalnego znaczenia przepisu. Może to mieć miejsce, gdy wykładnia językowa pozostaje w oczywistej sprzeczności z treścią innych norm, prowadzi do absurdalnych z punktu widzenia społecznego lub ekonomicznego konsekwencji, rażąco niesprawiedliwych rozstrzygnięć lub pozostaje w oczywistej sprzeczności z powszechnie akceptowanymi normami moralnymi (por. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego dnia 28.6.2000 r. K 25/99, OTK Zb. Urz. 2000, nr 5 poz. 141 oraz wyroki Sądu Najwyższego z dnia 8.1.1993 r., III ARN 84/92, OSNC 1993, nr 10, poz. 183, z dnia 8.5.1998 r., I CKN 664/97, OSNC 1999, nr 1, poz. 7, uchwały z dnia 3.11.1997 r., III ZP 38/97, OSNAPUS 1998, nr 8, poz. 234, z dnia 8.2.2000 r., I KZP 50/99, OSNKW 2000, nr 3-4, poz. 24 i uchwała składu siedmiu sędziów z dnia 25.4.2003 r., III CZP 8/03, OSNC 2004, nr 1, poz. 1).

Kolejno, w orzeczeniu Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 grudnia 2019 r., wydanego w sprawie o sygn. akt II GSK 3248/17 w sposób klarowny przeprowadzono stosunek zależności stosowanych w praktyce wykładni, potwierdzając jednocześnie prym wykładni językowej. W przywołanym wyżej orzeczeniu, stwierdzono, m. in. iż *w punkcie wyjścia rozważań należy stwierdzić, że proces wykładni określonego przepisu zmierza do ustalenia znaczenia normy prawnej wyływającej z treści przepisu. Wykładnia prawa dokonywana jest według utrwalonych w orzecznictwie i doktrynie reguł i kryteriów. (...) W zasadzie każdy przepis wymaga odpowiedniej, indywidualnej wykładni, po to, aby ustalić brzmienie zakodowanej w nim normy prawnej. Jakkolwiek pierwszorzędną jest wykładnia językowa, to jednak w procesie interpretacji prawa nie jest ona jedyna i rozstrzygająca (...) Nauka prawa i orzecznictwo stoją na stanowisku, że przyjęcie zasady pierwszeństwa wykładni językowej nie oznacza braku obowiązku przeprowadzenia wykładni kompleksowej. Innymi słowy należy dać przewagę wynikowi wykładni językowej, ale pod warunkiem, że uprzednio przeprowadziliśmy kompleksową wykładnię tekstu, to znaczy rozważyliśmy również aspekty systemowe i celowościowo-funkcjonalne (M. Zirk-Sadowski (w:) L. Leszczyński, B. Wojciechowski, M. Zirk-Sadowski, System Prawa Administracyjnego Tom 4. Wykładnia w prawie administracyjnym, pod red. R. Hausera, Z. Niewiadomskiego, A. Wróbla, Warszawa 2012, s. 205-206; uchwała NSA z dnia 10 grudnia 2009 r., I OPS 8/09, ONSAiWSA 2010, Nr 2, poz. 21).*

Z tego wynika, że po pierwsze należy kontynuować wykładnię nawet po uzyskaniu jednoznaczności językowej. Po drugie, w razie konfliktu należy dać pierwszeństwo rezultatowi otrzymanemu wedle dyrektyw celowościowych i funkcjonalnych, jeśli rezultat językowy burzy podstawowe założenia o racjonalności prawodawcy, zwłaszcza o jego spójnym systemie wartości (...) W doktrynie i w orzecznictwie zarówno TK, SN, jak i NSA powszechnie akcentuje się prymat wykładni językowej nad pozostałymi rodzajami wykładni, tj. funkcjonalną, systemową i celowościową. Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny, w orzecznictwie w państwie prawnym interpretator musi zawsze w pierwszym rzędzie brać pod uwagę językowe znaczenie tekstu prawnego. Jeżeli językowe znaczenie tekstu jest jasne, wówczas – zgodnie z zasadą *clara non sunt interpretanda* – nie ma potrzeby sięgania po inne, pozajęzykowe metody wykładni.

Nie budzi wątpliwości, iż pierwszorzędne znaczenie dla oceny skutków danej regulacji, konsekwentnie zaś oznaczenie kręgu jej oddziaływania, animowania mechanizmów kontrolnych/sankcyjnych związanych z daną regulacją ma znaczenie językowe. W mojej ocenie art. 2 pkt 35 UPA nie jest



przepisem ostrym, a jego językowa analiza prowadzi do szeregu zapytań i wątpliwości, co może generować problemy interpretacyjne.

Przywołując ponownie definicję płynu do papierosów elektronicznych z art. 2 pkt 35 UPA, a mianowicie - **roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę** – prezentuje się niżej wnioski z dokonanej analizy.

Art. 2 pkt 35 UPA definiując pojęcie płynu do papierosów elektronicznych **obejmuje regulacyjnie zarówno roztwór określonych substancji jak również owe substancje w jednorodnej postaci.**

Wskazuje się, że możliwą bazą do tego roztworu jest glikol lub gliceryna lub odpowiednia mieszanina substancji, która zawiera glikol lub glicerynę. Wniosek taki wypływa z redakcji samej definicji, wskazując równocześnie *a contrario*, że za bazę do tego roztworu, w rozumieniu zakresu definicji płynu do papierosów elektronicznych, nie można uznać jakiegokolwiek innej - samodzielnie występującej substancji innej niż glikol lub gliceryna.

Przepis nie zawiera nadto definicji bazy do roztworu, nie precyzuje czy z tym pojęciem wiąże jakikolwiek procentowy udział substancji bazowej w gotowym roztworze, czy wskazuje na każdy element takiego roztworu, niezależnie od tego jaki jest jego procentowy udział w gotowym roztworze.

W rezultacie definicja ta nie obejmuje ewentualnych baz do roztworów, które w swoim składzie nie będą zawierały glikolu lub gliceryny. Wniosek ów na tym etapie jest jedynie wnioskiem prezentowanym z wykładni. Z zasady oderwany jest od oceny postępu technologicznego i nie udziela odpowiedzi na pytanie czy możliwym jest obecnie, czy będzie możliwym stworzenie bazy do płynu do papierosów elektronicznych, która nie będzie oparta na glikolu i glicerynie.

W rzeczywistości, niedoregulowane jest pojęcie bazy do roztworu, która powstanie bez udziału glikolu lub gliceryny.

W konsekwencji powstania takiej bazy – w mojej ocenie - wyjęta zostanie ona z zakresu komentowanej regulacji, niezależnie od jej właściwości chemicznej i zdrowotnej z zastrzeżeniem zastosowania odpowiednich regulacji skierowanych do konkretnych substancji chemicznych i możliwości ich komercyjnego wykorzystania.

W konsekwencji możliwe są dwa rozumienia powyższego zapisu. Jedno z nich zakłada, że baza do roztworu w rozumieniu art. 2 pkt 35 UPA zawsze będzie zawierała glikol lub glicerynę. Drugie z nich zakłada, że może funkcjonować wiele baz do roztworu, a wszystkie te, które nie zawierają glikolu lub gliceryny będą wyjęte spod definicji płynu do papierosów elektronicznych. **W rezultacie możliwym jest postawienie wniosku, iż powstanie bazy do roztworu, nieopartej na glikolu lub glicerynie, chociażby jawnym przeznaczeniem jej było wykorzystanie w papierosach elektronicznych wymykać się będzie**



z zakresu definicji. Pojęcie roztworu jest bowiem pojęciem różnym od pojęcia bazy, a kryterium przeznaczenia wykorzystania danej bazy, związane jest jedynie z bazą zawierającą glikol lub glicerynę.

Nieścisłość regulacji art. 2 pkt 35 UPA polega zatem także na braku wyraźnego rozróżnienia pomiędzy roztworem a bazą do tego roztworu. Wykładnia językowa prowadzi do wniosku, że baza stanowi półprodukt i nie może być uznana za roztwór wzmiankowany w art. 2 pkt 35 UPA, jakkolwiek z perspektywy regulacyjnej uznawana jest za płyn do papierosów elektronicznych o ile zawiera glikol lub glicerynę.

Dla powstania roztworu niezbędnym wydaje się dodanie dodatkowego składnika. Nie można za taki dodatkowy składnik uznać nikotyny, gdyż w skład pojęcia roztworu wchodzi zarówno płyny nikotynowe jak i beznikotynowe.

Kolejnym wnioskiem z przeprowadzonej wykładni jest, że za płyn do papierosów elektronicznych uznaje się zarówno roztwory zawierające nikotynę jak i pozbawione tej substancji. Wynika to expresis verbis z redakcji przepisu.

Niezwykle istotnym jest określenie w art. 2 pkt 35 UPA kryterium przeznaczenia jako warunku dla uznania, że mamy do czynienia z płynem do papierosów elektronicznych.

Samo sformułowanie „przeznaczenia do wykorzystania” nie jest dodatkowo definiowane w UPA.

Z językowej wykładni nie wynika również, kto ma decydować o tym czy produkt jest przeznaczony do wykorzystania jako płyn do papierosów elektronicznych. Nie wynika nadto, na jakim etapie obrotu badane ma być przeznaczenie takiego roztworu (bazy do tego roztworu).

Sama definicja nie dostarcza również dodatkowych wskazówek jak interpretować pojęcie samego przeznaczenia. W szczególności nie usuwa wątpliwości czy dany roztwór (baza) ma być wyłącznie przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych czy może być również wykorzystany w takich papierosach. Pojęcie przeznaczenia w ujęciu językowym jest węższe od samej „możliwości” wykorzystania w płynie do papierosów elektronicznych, *ergo* limituje zbiór roztworów (baz), które mogą być kwalifikowane jako płyny do papierosów elektronicznych.

Samo pojęcie przeznaczenia jest zatem pojęciem nieostrym. Nacisk kładziony jest na cel wykorzystania danego produktu, tj. cel wykorzystania zarówno roztworu jak również bazy zawierającej glikol lub glicerynę.

Brak owej precyzji wynika z wielu względów, w tym:

1. braku oznaczenia kto ma decydować o tym czy dany roztwór spełnia kryterium przeznaczenia,



2. braku wskazania co decyduje o tym, że dany roztwór można uznać za przeznaczony do wykorzystania w papierosie elektronicznym.

Zasadniczy problem sprowadza się bowiem do tego, że pierwotne przeznaczenie substancji, które ustawodawca uznał za możliwą bazę do roztworów w rozumieniu art. 2 pkt 35 UPA jest wielorakie. Substancje takie jak glikol czy gliceryna wykorzystywane są w różnych sektorach działalności gospodarczej, w tym np. w przemyśle chemicznym i farmaceutycznym. Innymi słowy znaczenie sformułowania „przeznaczenie do wykorzystania” w świetle art. 2 pkt 35 UPA jest oderwane od procesu identyfikacji danej substancji czy roztworu i jej składu chemicznego, chociażby dany roztwór zawierał już nikotynę.

Abstrahując od wniosków płynących z indywidualnych interpretacji podatkowych można założyć występowanie różnych wykładni pojęcia „przeznaczenia do wykorzystania” co w praktyce utrudnia prowadzenie działań kontrolnych i podejmowania decyzji w obszarze kwalifikowania określonych produktów jako objętych akcyzą.

(ii) Wykładnia celowościowa i legalna

Z redakcji uzasadniania ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym z dnia 6 grudnia 2008 r. (Dz. U. z 2017 r. poz. 43, z późn.zm.; prace nad projektem ustawy toczyły się na druku sejmowym nr 1963) wynika, iż:

„Papierosy elektroniczne, w których wykorzystuje się, w celu spożycia pary, płyny zawierające nikotynę lub płyny beznikotynowe, stanowią substytut tradycyjnych wyrobów tytoniowych.

W związku z powyższym niniejszy projekt ustawy przewiduje objęcie płynów do papierosów elektronicznych, bez względu na zawartość w nich nikotyny, systemem opodatkowania w zakresie podatku akcyzowego.

W tym celu projekt wprowadza nowe definicje: „płynu do papierosów elektronicznych” i „papierosów elektronicznych”. Zgodnie z projektem płyn do papierosów elektronicznych będzie wyrobem akcyzowym w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym. Ponieważ płyny do papierosów elektronicznych nie są wyrobami akcyzowymi zharmonizowanymi na terenie Unii Europejskiej, do których by miały zastosowanie unijne przepisy dotyczące kontroli produkcji i przemieszczania wyrobów akcyzowych, płynu do papierosów elektronicznych w rozumieniu ustawy nie można uznać za wyrób akcyzowy zharmonizowany.

Na gruncie ustawy płyn do papierosów elektronicznych będzie miał zatem status wyrobu akcyzowego niewymienionego w załączniku nr 2 do ustawy, objętego stawką akcyzy inna niż stawka zerowa –



analogicznie jak np. oleje smarowe. Projekt przewiduje, że w stosunku do płynu do papierosów elektronicznych będą miały zastosowanie ogólne przepisy dotyczące opodatkowania akcyzą wyrobów akcyzowych, w tym przedmiotu opodatkowania, powstania obowiązku podatkowego, opodatkowania ubytków, właściwości organów podatkowych, rejestracji podmiotów, deklaracji podatkowych i terminów płatności akcyzy oraz importu. W związku z tym, w przedmiotowym zakresie nie są potrzebne odrębne nowe regulacje.”

Pretekstem dla ustawodawcy dla uznania, że płynem do papierosów elektronicznych są również wyroby beznikotynowe było stwierdzenie, że płyny takie stanowią substytut tradycyjnych wyrobów nikotynowych. Ustawodawca w jeden zbiór owych substytutów ujął zatem wyroby nikotynowe i beznikotynowe.

Wpisane w powyższe twierdzenie, chociażby pośrednie odniesienie się do kwestii zdrowotnych i ewentualnych analiz ukierunkowanych na podatność zmian preferencji konsumenckich w kierunku wyrobów beznikotynowy i nikotynowy i na zasadzie rewersu zostało - na etapie prac nad projektem uzupełnione o argumentację natury fiskalnej.

W dokumencie stanowiącym ocenę skutków wprowadzanej regulacji ujęto konkretnie dodatkowy motyw uzasadniający poddanie zakresowi definicji płynu do papierosów elektronicznych również roztworów beznikotynowych. Zapis ów brzmiał następująco.

*„Budżet państwa pozyska nowe źródło dochodów z opodatkowania płynu do papierosów elektronicznych oraz wyrobów nowatorskich, które, mimo że są dobrem substytucyjnym do wyrobów tytoniowych opodatkowanych akcyzą, nie były tym podatkiem objęte od czasu pojawienia się ich na rynku. **W konsekwencji odchodzenia części konsumentów od wyrobów tradycyjnych na rzecz nowinek technologicznych o charakterze substytucyjnym, budżet państwa tracił dochody, które konsumenci ci zapłaciliby kupując wyroby tradycyjne.** Papierosy elektroniczne i wyroby nowatorskie stanowią substytut tradycyjnych wyrobów tytoniowych objętych akcyzą, stąd wprowadzenie opodatkowania płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich spowoduje równe traktowanie podmiotów wprowadzających na rynek wszystkie powyższe wyroby.”*

Podstaw dla objęcia w/w regulacją wyrobów beznikotynowych można szukać również w stanowisku Ministerstwa Finansów z dnia 7 sierpnia 2017 r. zaprezentowanego w odpowiedzi na uwagi do projektu ustawy zgłoszone przez Inspektora do spraw Substancji Chemicznych. W stanowisku tym wskazano, iż „Zwrócić należy także uwagę na fakt, iż podatkowa specyfika wprowadzanych przepisów **musi uwzględniać m.in. aspekt budżetowy oraz kwestie kontroli i poboru podatku akcyzowego.** Z tego względu nie było możliwe zastosowanie definicji w brzmieniu z ustawy zdrowotnej. **W przypadku płynu do papierosów elektronicznych należy wskazać, iż opodatkowanie jedynie płynu z nikotyną nastęrczałoby problemów z kontrolą i weryfikacją wyrobów podlegających opodatkowaniu. Konieczne byłoby każdorazowe badanie składu chemicznego płynu, co wiązałoby się z wysokimi kosztami i**



czasochłonnością czynności kontrolnych. *W tym miejscu należy dodatkowo zaznaczyć, iż w wyniku przeprowadzanych konsultacji i opiniowania została wprowadzona następująca modyfikacja brzmienia definicji płynu do papierosów elektronicznych: „płyn do papierosów elektronicznych ☐ roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną jak i bez nikotyny, w tym baza do tego roztworu zawierająca glikol lub glicerynę;” Powyższa modyfikacja pozwoli na identyfikację danego wyrobu jako wyrobu akcyzowego ze względu na jego przeznaczenie np. poprzez informacje udostępniane przez sprzedawcę, co do przeznaczenia wyrobu w ulotkach informacyjnych, reklamowych, itd. Możliwe będzie również wyeliminowanie wątpliwości interpretacyjnych co do statusu podatkowego ogólnodostępnych na rynku substancji tj. glikolu i gliceryny”*

Jednocześnie w raporcie z konsultacji projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, w odniesieniu do poprawki dotyczącej przede wszystkim wyłączenia z ustawy opodatkowania płynów beznikotynowych i wprowadzenia kontroli akcyzowej jedynie nad rynkiem płynów zawierających nikotynę - nie uwzględniając tej poprawki, wskazano, iż *należy mieć na uwadze, że: - płyny bez nikotyny również są używką stanowiącą substytut tradycyjnych wyrobów tytoniowych. - badanie przez odpowiednie służby czy płyn zawiera nikotynę czy nie byłoby bardzo kosztowne i czasochłonne. Stanowi też pole do nadużyć. - definicja zawarta w ustawie zdrowotnej spełnia inne cele niż ta w ustawie podatkowej. Również definicje wyrobów tytoniowych w chwili obecnej nie są tożsame w tych ustawach. Wskazano także, iż Manipulowanie zawartością nikotyny w płynie lub dodawanie jej po sprzedaży, a tuż przed konsumpcją, stałoby się nagminną praktyką rynkową w celu uniknięcia opodatkowania podatkiem akcyzowym”.*

Dodać należy, iż w stanowisku wyrażonym w wyciągu z ustaleń Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z dnia 13 czerwca 2017 r. stwierdzono, że projektowana akcyza ma znaczenie kontrolne i zdrowotne wobec przepływu towarów, a osiągnięcie przychodów budżetowych nie jest celem głównym wprowadzanych zmian.

Z powyższego bezspornie wynika, iż motywacją dla uwzględnienia w definicji płynu do papierosów elektronicznych również roztworów beznikotynowych było:

1. uznanie, że papierosy elektroniczne, w których wykorzystuje się, w celu spożycia pary, płyny zawierające nikotynę lub płyny beznikotynowe, stanowią substytut tradycyjnych wyrobów tytoniowych.
2. podatkowa specyfika wprowadzanych przepisów musi uwzględniać m.in. aspekt budżetowy oraz kwestie kontroli i poboru podatku akcyzowego.

Warto dodać, iż projektowane wówczas brzmienie przepisu art. 2 pkt 35 UPA było następujące: roztwór wykorzystany w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę.



Wątpliwości odnośnie do wykładania w praktyce funkcji „przeznaczenia do wykorzystania” dostarcza chociażby indywidualna interpretacja podatkowa - Pismo z dnia 10 lipca 2020 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej 0111-KDIB3-3.4013.96.2020.2.JS - *de facto* prezentując dwa nietożsame ze sobą sposoby oceny przeznaczenia danych produktów.

Z jednej strony twierdzi się bowiem, iż (1) o przeznaczeniu danego produktu decyduje ten, kto wprowadza dany produkt na rynek, a więc dokonujący sprzedaży danego produktu, (2) kolejno zaś prezentuje się stanowisko, iż *roztwory, zarówno z nikotyną jak i beznikotynowe, bazy do roztworów zawierające glikol lub glicerynę oraz inne mieszaniny należy traktować jako wyrób przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych na etapie ich bezpośredniego przeznaczenia do tego celu, tj. wówczas gdy znajdują się one u podmiotu, który wykorzystuje je jako płyn do papierosów elektronicznych lub używa ich jako półprodukt (bazę) do produkcji tego płynu, jak również gdy są sprzedawane podmiotowi wykorzystującemu je jako płyn do papierosów elektronicznych lub jako półprodukt (bazę) do produkcji tego płynu.*

Powyższa dywagacja – prowadzona w ramach jednego stanowiska organu – rysuje szereg wątpliwości. W rzeczywistości pojawia się zagadnienie, czy wystarczającym dla uznania, iż mamy do czynienia z płynem do papierosów elektronicznych jest deklaracja wprowadzającego ów produkt do obrotu czy też faktyczne przeznaczenie wprowadzonego produktu do obrotu.

Z pola analizy należałoby wyłączyć faktyczne wykorzystanie danego produktu przez końcowego konsumenta na własne potrzeby.

Różnica jest zasadnicza. W ocenie autora, celem ustawodawcy było ustanowienie również relatywnie obiektywnych i co najmniej akcesoryjnych - względem indywidualnych ocen uczestników obrotu substancjami mogącymi zostać uznane za płyn do papierosów elektronicznych - ram dla oceny czy dany produkt przeznaczony jest do użycia jako płyn do papierosów elektronicznych.

Brak ich wyszczególnienia w ustawie, w mojej ocenie związany był z obiektywną trudnością wskazania takich kwantyfikatorów, które mogą dookreślić margines interpretacyjny organu kontroli, który bada przeznaczenie wprowadzanych do obrotu produktów, jak również z faktem, że każdorazowe wprowadzenie niezależnych od deklaracji uczestnika obrotu wskazań, jak oceniać przeznaczenie danego produktu, zawiera w sobie ingerencję w zasadę swobody prowadzenia działalności gospodarczej.

Przy ocenie takiego zagadnienia należy mieć jednak na uwadze, że ustawodawca wprost powiązał obowiązek akcyzowy z takim produktami jak glikol, gliceryna, roztwory zawierające takie substancje o ile przeznaczone są one do wykorzystania w papierosie elektronicznym. Z perspektywy obowiązku akcyzowego zrównane zostały zatem gotowe płyny do papierosa elektronicznego z glikolem czy



gliceryną. Egzekwowanie płatności akcyzy zależy zatem od oceny czy konkretny produkt jest przeznaczony do wykorzystania w papierosie elektronicznym.

Podsumowując wywód w obszarze przeprowadzonej wykładni art. 2 pkt 35 UPA wskazać wypada, iż obowiązkowi akcyzowemu podlegają wszystkie produkty przeznaczone do wykorzystania w papierosie elektronicznym, przybierające zarówno postać roztworu, czy też bazy do tego roztworu, chociażby składającej się z jednej substancji. Zakres pojęciowy płynu do papierosów elektronicznych obejmuje również produkty beznikotynowe. Rozszerzenie definicji płynu na produkty beznikotynowe wiązało się nie tylko z pobudkami zdrowotnymi, ale przede wszystkim z antycypacją trudności jakie może napotkać kontrola takich produktów oraz z interesami fiskalnymi. Przeznaczenie wykorzystania takich produktów winno oceniać się nie tylko z perspektywy oznaczenia przeznaczenia produktu przez podmiot wprowadzający dany produkt do obrotu, ale z perspektywy obiektywnej oceny takiego przeznaczenia. Brak precyzyjnych kwantyfikatorów, umożliwia dokonanie takiej oceny w sposób de facto dowolny, stanowi zatem zarówno o niepewności uczestników obrotu gospodarczego w zakresie obowiązków podatkowych, jak również wpływa na skuteczność dokonywanych kontroli i w konsekwencji efektywność polityki fiskalnej w tym obszarze.

c) Uzasadnienie dla wprowadzonych zmian.

Uważam, że rozszerzenie definicji płynu do papierosów elektronicznych jest wskazane i uzasadnione.

Zmiana definicji z art. 2 pkt 35 UPA ma na celu spełnienie dwóch zasadniczych postulatów.

Po pierwsze próbuje ocenić postęp technologiczny i w zakres owej definicji ująć bazy do roztworów, które nie będą bazowały na glikolu lub glicerynie. Przyjęcie tylko tych dwóch substancji nie znajduje racjonalnego uzasadnienia z perspektywy dynamiki rozwoju technologicznego i założenia, że regulacja prawna powinna mieć możliwie szerokie i długotrwałe zastosowanie o ile niezmienny pozostaje jej cel. Celem ujęcia w redakcji przepisu glikolu i gliceryny było rozpoznanie stosowania owych substancji w charakterze baz do roztworów wykorzystywanych w papierosach elektronicznych.

Zawarcie zatem w redakcji przepisu, iż glikol lub gliceryna mogą w szczególności stanowić bazę do roztworu winno zapewnić instrumentarium dla egzekwowania obowiązku płatności akcyzy w sytuacji pojawienia się skutecznych substytutów owych substancji na rynku lub w powszechnym użyciu.

Kluczowa zmiana redakcji art. 2 pkt 35 UPA sprowadza się do doprecyzowania znaczenia przeznaczenia do wykorzystania w papierosie elektronicznym. W mojej ocenie – bazując zarówno na obserwacji rynku papierosów elektronicznych, postępującej aktywności w obszarze samodzielnej produkcji płynu do papierosów elektronicznych z wykorzystaniem powszechnie dostępnych składników beznikotynowych



dla tego rodzaju płynów jak również zaprezentowanych już wyżej motywów ustawodawcy dla objęciem definicją płynu do papierosów elektronicznych również płynów beznikotynowych, doprecyzowanie znaczenia sformułowania „przeznaczenia do wykorzystania” wydaje się zasadne.

Na gruncie proponowanej ogólnej zmiany konfrontują się ze sobą dwie zasadnicze problemy. Pierwszy z nich dotyczy zdefiniowania określonych działań rynkowych jako czynności mających charakter obejścia przepisów ustawy.

Odnosząc się do tematyki związanej z czynnościami mającymi charakter obejścia przepisów ustawy warto odnieść się do kompleksowego opracowania tej materii w publikacji autorstwa dr Doroty Miller pt. „Czynności mające na celu obejście ustawy na tle orzecznictwa sądów polskich”. W publikacji tej ujęto wiele perspektyw dla oceny czy mamy do czynienia z czynnością mającą na celu obejście przepisów ustawy jak również wyszczególnienie kryteriów dla przeprowadzenia badania czy dana czynność może być w omawianym kierunku kwalifikowana. Poniżej przytacza się te fragmenty, które uznano za relewantne dla niniejszego opracowania wskazując przy tym, że zawierają one odniesienie do stanowisk judykatury i doktryny.

Autorka słusznie wskazuje, iż w orzecznictwie Sądu Najwyższego i sądów apelacyjnych najczęściej przywoływana jest definicja zaproponowana przez Zbigniewa Radwańskiego (oparta na definicji sformułowanej przez Aleksandra Woltera), zgodnie z którą „przez czynność prawną podjętą w celu obejścia ustawy rozumie się czynność wprowadzającą nieobjętą zakazem prawnym, ale przedsięwziętą w celu osiągnięcia skutku zakazanego przez prawo”. Tę definicję uzupełniono w orzecznictwie o następujące wyjaśnienia: „Ujmując sprawę z pewnym uproszczeniem należy stwierdzić, że obejście ustawy to zachowanie podmiotu prawa, który napotykając prawny zakaz dokonania określonej czynności prawnej, » obchodzi « go w ten sposób, że dokonuje innej niezakazanej formalnie czynności w celu osiągnięcia skutku związanego z czynnością zakazaną, a tym samym sprzecznego z prawem” (Wyrok SN z 9 sierpnia 2005 r., III UK 89/05, Lex nr 182780). W orzecznictwie podkreślono formalną niesprzeczność z ustawą, jak również pozór zgodności czynności prawnej z ustawą (Np. wyroki SN: z 6 października 2004 r., I PK 545/03, Lex nr 166553; z 25 listopada 2004 r., I PK 42/04, Lex nr 151294). Ponadto sądy wielokrotnie wskazywały, że obejście prawa ma na celu „wywołanie skutku sprzecznego z prawem” (Wyrok SN z 25 listopada 2004 r., I PK 42/04). Sąd Najwyższy i sądy apelacyjne tylko kilkakrotnie użyły alternatywnych definicji. Zgodnie z definicją zaproponowaną przez Wojciecha Wąsowicza, obejście prawa prowadzi do zniweczenia „sensu norm bezwzględnie obowiązujących o znacznej ogólności ujęcia”. Autor postuluje, żeby traktować obejście ustawy jako klauzulę generalną. Klauzula ta „[z]akazuje osiągania w drodze dokonywania czynności prawnych rezultatów, które są niemożliwe do pogodzenia nie z zakazami i nakazami przepisów ustawy, lecz z poza- prawnymi regułami słuszności czy sprawiedliwości”.

Przytoczyć wypada kolejny fragment z owej publikacji w brzmieniu, „Obejście prawa oznacza, że wszystkie czynności dokonane przez strony są jawne, a skutki przez nie wywołane – pożądane, jedynie cel ich dokonania jest sprzeczny z ustawą” (Wyrok WSA w Warszawie z 30 maja 2005 r., III SA/Wa 1/05, Lex nr 171389). Wydaje się, że definicja ta opiera się na zaproponowanym przez Zielińskiego założeniu,



że „możliwa jest właśnie sytuacja, w której wola wewnętrzna skierowana jest na wywołanie skutku niedozwolonego, a przejaw woli na osiągnięcie skutku prawem przewidzianego. Jeżeli więc treścią czynności prawnej jest znaczenie przejawionej woli, to w przedstawionej sytuacji mamy do czynienia z czynnością zgodną z ustawą, jakkolwiek wola wewnętrzna ma za cel skutek zabroniony” (Zieliński (1967): 78–79).

Kolejno autorka stwierdza, iż w literaturze przedmiotu można znaleźć jeszcze czwartą definicję obejścia prawa. Roman Trzaskowski proponuje, żeby rozumieć obejście prawa jako czynność prawną, której treść i akt dokonania nie są bezpośrednio sprzeczne z prawem, ale której strony „świadomie zmierzają do wywołania rezultatu, któremu miała zapobiec obchodzona norma” (Trzaskowski (2014): 441).

Przytoczyć należy również stanowisko autorki, w myśl którego, w literaturze przedmiotu przyjmuje się, że elementami charakterystycznymi dla obejścia prawa w prawie prywatnym są: „(1) istnienie wyraźnej normy prawnej zakazującej osiągnięcia określonego celu; (2) dokonanie czynności prawnej prowadzącej do osiągnięcia takiego celu zakazanego przez normę prawną o charakterze iuris cogentis; [i] (3) ustalenie, że sama dokonana czynność prawna jest zgodna z prawem” (Wyrok TK z 11 maja 2004 r., K 4/03, Dz. U. 2004, Nr 122, poz. 1288. Zob. Vidal (1957): 121–164.).

Autorka referując do poglądów przedstawicieli doktryny wskazuje nadto, iż Jarosław Grykiel i Maciej Lemkowski proponują ponadto uwzględnienie w analizie czynności prawnej badania stanów podmiotowych. Postulują oni rozpoczęcie takiego badania czynności prawnej od analizy jej skutków (rezultatów). Stwierdzenie, że są one przez prawo zabronione, umożliwia przejście do analizy ich znaczenia, polegającej na rozważeniu, „czy dokonanie kwestionowanej czynności prawnej podjęte zostało wyłącznie lub głównie w celu osiągnięcia owego skutku, czy też stał się on jedynie swego rodzaju ubocznym rezultatem tej czynności, której jednak pierwszoplanowym celem było coś zupełnie innego”. Zdaniem autorów ustalenie znaczenia rezultatu czynności nie jest możliwe bez zbadania woli i zamiaru stron tej czynności, które można ustalić także przez zastosowanie domniemań faktycznych. Analiza dotychczasowego orzecznictwa SN i sądów apelacyjnych pozwala na sformułowanie podobnego testu. Zgodnie z proponowanym testem, stwierdzenie obejścia ustawy wymaga pozytywnych odpowiedzi na cztery następujące pytania: (I) czy dokonanie kwestionowanej czynności prawnej nie jest zakazane? (II) czy dokonanie czynności prawnej sprzecznej z prawem prowadzi do takiego samego rezultatu, do jakiego prowadzi dokonanie kwestionowanej czynności prawnej? (III) czy nie istnieje inne racjonalne uzasadnienie potwierdzające konieczność dokonania kwestionowanej czynności prawnej? (IV) czy co najmniej jedna ze stron kwestionowanej czynności prawnej miała zamiar osiągnięcia tego rezultatu?

Omawiając doniosłe z perspektywy badanej tematyki stanowiska judykatury wskazuje, iż Udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy dokonana czynność prawna nie jest zakazana, wymaga stwierdzenia, że treść lub cel kwestionowanej czynności prawnej nie jest wprost sprzeczny z prawem ani z zasadami współżycia społecznego (Np. wyroki SN: z 25 lutego 2004 r., II CK 34/03, Lex nr 174159; z 9 sierpnia 2005 r., III UK 89/05; z 23 lutego 2006 r., II CSK 101/05, Lex nr 180197.) (...) Ustalenie celu dokonywanej



czynności prawnej jest niezbędnym kryterium oceny, czy dana czynność służy obejściu ustawy (Wyrok SA w Gdańsku z 6 lipca 2016 r., III AUa 357/16, Lex nr 2157832. Tak też np. Sajjan (2018): 298. Zob. Tracz, Zoll (1996): 71–75). W prakseologii „cel” określa się jako „przyszły stan”, przy czym dokładność charakteryzowania i sposób przejścia „od stanu aktualnego do owego przyszłego stanu na ogół nie [są] jednoznacznie określone” (Wawrzyńczak (1985): 58). Przyszły stan jest zamierzony przez podmiot dokonujący czynności prawnej i jest jednym z rezultatów czynności prawnej.

Konkludując, zwraca się uwagę na kolejny pogląd, tj. *Cel czynności prawnej mającej na celu obejście ustawy często określany jest jako „zakazany” (Np. wyrok TK z 11 maja 2004 r., K 4/03). Może być to mylące, obejście prawa zachodzi bowiem nie wtedy, gdy obowiązuje norma prawna wprost zakazująca osiągnięcia określonego stanu przyszłego, ale wtedy, gdy wykładnia przepisu prowadzi do wniosku, że „cel ustawy można osiągnąć wyłącznie przez dokonanie czynności prawnej odpowiadającej treści normy prawnej” (Radwański, Trzaskowski (2019): 313), a strony dokonały innej czynności prawnej. Konieczne jest hipotetyczne ustalenie, że dokonanie czynności prawnej sprzecznej z prawem prowadziłoby do takiego samego rezultatu, do jakiego prowadzi dokonanie kwestionowanej czynności prawnej. Rezultat ten jednak osiąga się przez uniknięcie „zakazów, nakazów lub obciążeń wynikających z przepisu ustawy”, a więc przez dokonanie czynności prawnej nieobjętej zakresem normowania normy obchodzonej (Wyrok SN z 11 stycznia 2006 r., II UK 51/05, Lex nr 214284. Zob. też Brzeziński (2004): 8; Kalinowski (2004): 307; Stawecki (2003): 88–89).*

Przywołane wyżej rozważania dotyczące czynności prawnej mającej na celu objęcie przepisów prawa, jakkolwiek teoretycznie, opisują identyfikowany w ramach szeroko rozumianego rynku papierosów elektronicznych proceder oferowania i sprzedawania komponentów do papierosów elektronicznych jako produktów nie objętych akcyzą. Nie ma sporu, że proceder ten winien być napiętnowany o ile przeznaczeniem sprzedaży tychże produktów jest wykorzystanie w papierosie elektronicznym. Problemem pozostaje jednak zdefiniowanie kryteriów, na podstawie których decydować się będzie czy dany produkt jest przeznaczony do wykorzystania w papierosie elektronicznym.

Oczywistym przy tym jest – z tej racji, że niektóre komponenty wykorzystywane w papierosach elektronicznych mają różne przemysłowe i gospodarcze wykorzystanie – iż wprowadzenie kierunkowych i punktowych zamkniętych zakazów stanowić będzie o niedozwolonej ingerencji w zasadę swobody działalności gospodarczej i pewności obrotu gospodarczego. Z drugiej strony, oparcie się jedynie na deklaracjach odnośnie do przeznaczenia danych produktów, chociażby jawnie sprzedawanych w miejscach, gdzie sprzedawane są chociażby wyroby tytoniowe, prowadzi do swoistego wypaczenia sensu regulacji.

W rezultacie widzę konieczność, aby podjąć działania mające na celu wprowadzenie takich instrumentów racjonalizujących, które będą gospodarować obrót w ramach jednego punktu sprzedaży, niezależnie czy mówimy o tzw. sprzedaży stacjonarnej czy też sprzedaży na odległość.

W rzeczywistość na szali uznania tej inicjatywy za racjonalną stają z jednej strony (1) koncepcja dotycząca pozbawienia możliwości sprzedawania komponentów do wykorzystania w papierosach elektronicznych w miejscach gdzie sprzedaje się wyroby tytoniowe lub inne wyroby, względem których nie zachodzą wątpliwości odnośnie do ich przeznaczenia, chociażby na bazie informacji producenta, sprzedawcy oraz (2) rozeznanie racjonalności biznesowej sprzedawania w jednym punkcie sprzedaży np. tradycyjnych wyrobów tytoniowych oraz glikolu z przeznaczeniem innym aniżeli wykorzystanie w papierosie elektronicznym.

Wprowadzenie takich zapisów ukróci – wydaje się - dotychczas częściowo sankcjonowaną praktykę (również w ramach rozpoznanych indywidualnych interpretacji podatkowych), gdzie całkowicie jawnie sprzedaje się zarówno wyroby tytoniowe czy też papierosy elektroniczne, obok zaś bazy, które mogą być wykorzystane do przygotowania roztworu w papierosie elektronicznym. Brak poboru akcyzy od owych baz opiera się natomiast o deklarację, że owe bazy czy inne produkty nie są przeznaczone do wykorzystania w papierosie elektronicznym.

W mojej ocenie wprowadzenie takich „uproszczeń interpretacyjnych” pozytywnie wpłynie na praktykę rynku i ukróci przypadki możliwości nabycia po cenie zdecydowanie tańszej produktów wykorzystywanych do przygotowania płynów do papierosów elektronicznych lub już bezpośrednio przeznaczonych do wykorzystania w papierosie elektronicznym.

Stroniąc w tym miejscu od powoływania się na stany faktyczne przyjmowane w indywidualnych interpretacjach podatkowych, jak również od kolejnego przywoływania stanowiska ustawodawcy, dostrzegającego możliwość samodzielnego uzupełniania płynów beznikotynowych o nikotynę, dodać należy, że wprowadzenie proponowanego mechanizmu winno w sposób istotny zmniejszyć dostępność do produktów, częstokroć sprzedawanych bez akcyzy, w sytuacji gdy naocznym ich przeznaczeniem - z racji sposobu prezentacji, miejsca prezentacji, dostępności wraz z inną infrastrukturą papierosów elektronicznych - jest wykorzystanie w papierosie elektronicznym.

Poniżej prezentuje się raz jeszcze proponowaną redakcję zapisu art. 2 pkt 35 PUA, wskazując, iż dodana numeracja oznacza te punkty definicji, które będą dodatkowo wyjaśnione poniżej (za wyjątkiem stanowiska odnośnie do dodania słowa „w szczególności” o czym wspomniałem powyżej).

płyn do papierosów elektronicznych – roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu w szczególności zawierającą glikol lub glicerynę. Roztwór lub bazę do tego roztworu uważa się za przeznaczoną do wykorzystania w papierosach elektronicznych (i) również w sytuacji (ii) sprzedaży, w tym sprzedaży na odległość oraz w sytuacji (iii) oferowania do sprzedaży, w tym oferowania w ramach sprzedaży na odległość (iv) wraz z papierosami elektronicznymi lub wyrobami tytoniowymi lub płynami do papierosów elektronicznych lub wyrobami nowatorskimi lub suszem do tytoniu.



Ad (i) definicji powyżej

Słowo „również” oznacza pozostawienie otwartym zbioru powodów, na podstawie których można uznać, że roztwór/baza przeznaczone są do użycia w papierosie elektronicznym. Brak tego słowa, wbrew intencji, prowadziłby do wniosku, że tylko na tej przesłance może być dokonywana ocena przeznaczenia do wykorzystania w papierosie elektronicznym.

Ad. (ii) definicji powyżej

Sprzedaż i sprzedaż na odległość dotyka zarówno sprzedaży w punktach stacjonarnych jak również na odległość tj. bez jednoczesnej fizycznej obecności stron, z wyłącznym wykorzystaniem jednego lub większej liczby środków porozumiewania się na odległość do chwili zawarcia umowy włącznie (np. przez Internet, pocztę elektroniczną, pocztę tradycyjną, telefon, sms).

Ad. (iii) definicji powyżej

Oferowanie do sprzedaży (odpowiednio do sprzedaży na odległość) oznacza prezentację oferty sprzedaży, tj. czynność poprzedzającą sprzedaż.

Ad. (iv) definicji powyżej

Zakres „współ – sprzedaży” czy „współ – oferowania” powinien dotyczyć wszystkich wyrobów wymienionych w rozdziale 3 UPA.

2. ZAKAZ SPRZEDAŻY NA ODLEGŁOŚĆ

a) Obecne brzmienie

Obecne brzmienie art. 7f ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych (dalej „**UOZ**”) jest następujące:

Art. 7f UOZ ma następujące brzmienie

Zabrania się sprzedaży na odległość, w tym transgranicznej sprzedaży na odległość:

- 1) **wyrobów tytoniowych.**
- 2) **papierosów elektronicznych i pojemników zapasowych oraz ich części.**



b) Propozycja redakcji nr 1:

Zabrania się sprzedaży na odległość, w tym transgranicznej sprzedaży na odległość

- 1) **wyrobów tytoniowych.**
- 2) **papierosów elektronicznych i pojemników zapasowych oraz ich części oraz beznikotynowych płynów do papierosów elektronicznych w rozumieniu art. 2 pkt 35 ustawy o podatku akcyzowym**

c) Propozycja redakcji nr 2:

Alternatywą dla redakcji nr 1, przedstawionej powyżej jest poniższa kierunkowo przeciwna zmiana polegająca wykreśleniu w art. 7f UOZ jego pkt 2 w brzmieniu: **papierosów elektronicznych i pojemników zapasowych oraz ich części** i pozostawienia redakcji przepisu 7f UOZ w brzmieniu:

Zabrania się sprzedaży na odległość, w tym transgranicznej sprzedaży na odległość wyrobów tytoniowych.

d) Uzasadnienie dla redakcji nr 1 i nr 2

Dwie powyższe zmiany mają na celu przeciwdziałanie procederowi polegającemu na szerokim dostępie do płynów do papierosów elektronicznych, które nie zawierają nikotyny, a które - nawet w obecnej wersji art. 2 pkt 35 UPA – objęte są akcyzą.

Paradoksalnie, obie propozycje doceniają kontekst zdrowotny i postulat Ministerstwa Zdrowia związany z ograniczeniem dostępu do wyrobów tytoniowych jak również do płynów beznikotynowych, którym w ślad za stanowiskiem Ministerstwa Zdrowia przyznano charakter substytutu wyrobów tytoniowych.

Proponowana zmiana stanowi zatem – w wersji pierwszej (tj. z uwzględnieniem płynów beznikotynowych) próbę zablokowania możliwości sprzedaży na odległość także wyrobów beznikotynowych, które są przeznaczone do wykorzystania w papierosie elektronicznym, a więc ogranicza dostępność tego rodzaju produktów *erga omnes*, limitując dostępność produktów niezabezpieczonych, niepoddanych stosownym badaniom, niewiadomego pochodzenia. Dodatkowo, w sytuacji akceptu odnośnie zmiany art. 2 pkt 35 UPA, regulacja powyższa pokrywać będzie sytuacje, gdy takie produkty beznikotynowe sprzedawane będą samodzielnie, tj. nie wraz z prezentowaniem ofert sprzedażowych dotyczących papierosów elektronicznych oraz innych wyrobów określonych w rozdziale 3 UPA.



Obie zmiany bazują zatem na pewnej korelacji z identyfikowanym łącznie zagrożeniem i rosnącym rynkiem nieatestowanych produktów, do których dostęp jest *de facto* nieograniczony, w wielu przypadkach dodatkowo utrudniony jest pobór akcyzy.

Limitowanie dostępu do wszelkich wyrobów, w tym beznikotynowych, przełoży się na ograniczenie możliwości sprzedaży na odległość produktów niesprawdzonych, nieznanymi dostawców i producentów. Winno ograniczyć również dostęp do beznikotynowych komponentów, wykorzystywanych następczo jako płyn do papierosów elektronicznych zawierający nikotynę. Uszczelni przy tym możliwość zakazu takiej sprzedaży w sytuacji sprzedaży (oferowania do sprzedaży) takich produktów wraz z papierosami elektronicznymi i produktami wskazanymi w rozdziale 3 UPA.

Stanowisko przeciwne bazuje natomiast na założeniu, że uwolnienie handlu na odległość również papierosami elektronicznymi i pojemnikami zapasowymi oraz ich częściami obniży popyt na produkty beznikotynowe, które częstokroć sprzedawane są jako półprodukty, służące dopiero dalej - w ramach własnych praktyk konsumenckich – do przygotowania płynów nikotynowych. Stanowisko to z jednej strony pokrywa się ze stanowiskiem Ministerstwa Zdrowia, które stroni od uznania jakiegokolwiek z produktów wykorzystywanych w papierosie elektronicznym za mniej lub bardziej oddziałujący na zdrowie konsumentów i to niezależnie od tego czy produkt dany zawiera nikotynę czy też nie, z drugiej strony może stanowić motywację dla wprowadzenia określonych, znanych już od dawna, sposobów identyfikacji elektronicznej potwierdzających wiek kupujących. Postulat ograniczenia dostępu do wyrobów tytoniowych, jak rozumiem również papierosów elektronicznych dla osób poniżej 18 roku życia był głośno brzmiącym postulatem w ramach prac nad zmianą ustawy UOZ, która wprowadziła zakazy sprzedaży na odległość.

Postulat wprowadzania mechanizmów kontroli wieku ujęty został także w Dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z dnia 3 kwietnia 2014 r., w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylająca dyrektywę 2001/37/WE (dalej „**Dyrektywa tytoniowa**”) w jej art. 18 ust 4 - *Punkty detaliczne prowadzące transgraniczną sprzedaż na odległość posiadają system sprawdzania wieku, który w momencie sprzedaży sprawdza, czy konsument nabywający wyrób spełnia wymogi dotyczące minimalnego wieku określone w przepisach krajowych państwa członkowskiego przeznaczenia. Punkt detaliczny lub wyznaczona, zgodnie z ust. 3, osoba fizyczna przekazuje właściwym organom tego państwa członkowskiego szczegółowe informacje na temat systemu sprawdzania wieku oraz opis jego działania*

Wspólny mianownik powyższych propozycji *de facto* odnosi się do stworzenia środowiska prawnego, gdzie dostęp do określonych wyrobów będzie ograniczał się do wyrobów sprawdzonych oraz względem, których można będzie w sposób jak najbardziej precyzyjny i prawidłowy określić rzeczywiste przeznaczenie. Przewrotnie zatem, obie proponowane regulacje zmierzają do realizacji jednakowego celu. Tytułem odniesienia do doniosłości zagadnienia związanego z aspektem zdrowotnym jest wskazanie na obostrzenia dotyczące monitorowania składników wchodzących w skład płynu do papierosów elektronicznych zawierających nikotynę. W rezultacie dla wykazania wagi jaką regulator

Europejski przywiązuje do jakości i transparentności sprzedaży przywołać wypada wprost odpowiednie zapisy Dyrektywy tytoniowej.

Zgodnie z motywem 41 Dyrektywy tytoniowej *Ze względu na fakt, że nikotyna jest substancją toksyczną, i z uwagi na potencjalne zagrożenia dla zdrowia i bezpieczeństwa także osób, dla których wyrób ten nie jest*

przeznaczony, płyn zawierający nikotynę powinien być wprowadzany do obrotu w papierosach elektronicznych i pojemnikach zapasowych jedynie, gdy spełnia określone wymogi bezpieczeństwa i jakości. Należy zapewnić, by papierosy elektroniczne nie ulegały uszkodzeniom i nie przeciekały podczas korzystania z nich i uzupełniania ich płynem.

Już w tekście Dyrektywy tytoniowej wskazano na postulat całkowicie pierwszorzędne traktowania zasad jakości i bezpieczeństwa. W sytuacji rozpoznanej na rynku, tj. tworzenia przez konsumentów własnych płynów na bazie dostępnych składników beznikotynowych również w ramach sprzedaży na odległość, monitorowanie jakości i bezpieczeństwa pozostaje poza sferą regulacyjną. Nie można moim zdaniem pomijać, chociażby na zasadzie analizy *per analogiam* (Dyrektywa tytoniowa nie odnosi się do produktów beznikotynowych) postulatu poszukania analizy jakości również beznikotynowych płynów do papierosów elektronicznych.

Art. 20 ust 2,3,4 Dyrektywy tytoniowej stanowią natomiast, iż

Producenci i importerzy papierosów elektronicznych i pojemników zapasowych zgłaszają dany wyrób właściwym organom państw członkowskich o każdym takim wyrobie, jaki mają zamiar wprowadzić do obrotu. Powiadomienie to dokonywane jest w formie elektronicznej, sześć miesięcy przed planowaną datą wprowadzenia do obrotu. W przypadku papierosów elektronicznych i pojemników zapasowych wprowadzonych do obrotu do dnia 20 maja 2016 r. przedmiotowe powiadomienie dokonywane jest w ciągu sześciu miesięcy od tej daty. W przypadku każdej istotnej modyfikacji wyrobu dokonuje się nowego powiadomienia.

W zależności od tego, czy dany wyrób to papieros elektroniczny czy pojemnik zapasowy, przedmiotowe zgłoszenie zawiera następujące informacje:

- a) nazwę i dane kontaktowe producenta, odpowiedzialnej osoby prawnej lub fizycznej na terytorium Unii oraz w stosownych przypadkach, importera do Unii;*
- b) **wykaz wszystkich składników i substancji wydzielanych w wyniku korzystania z wyrobu**, w podziale na marki i rodzaje, wraz z ich ilościami; c) **dane toksykologiczne dotyczące składników i substancji wydzielanych w produkcji**, w tym po podgrzaniu, ze szczególnym odniesieniem do wpływu ich wdychania na zdrowie konsumentów, uwzględniając m.in. ich działanie uzależniające;*
- d) informacje na temat dawki nikotyny i jej absorpcji podczas spożywania wyrobu w normalnych lub racjonalnie przewidywalnych warunkach;*
- e) **opis komponentów wyrobu**, w tym, w stosownych przypadkach, mechanizmu otwierania i ponownego napełniania papierosa elektronicznego lub pojemników zapasowych;*



- f) opis procesu produkcji, w tym, czy jest to produkcja seryjna, i oświadczenie, że proces produkcji zapewnia zgodność z wymogami niniejszego artykułu;
- g) oświadczenie, że producent lub importer ponoszą pełną odpowiedzialność za jakość i bezpieczeństwo wyrobu wprowadzonego do obrotu i wykorzystywanego w normalnych lub racjonalnie przewidywalnych warunkach.

W przypadku gdy państwa członkowskie uznają, że przekazane informacje są niekompletne, mają one prawo zażądać uzupełnienia takich danych.

Państwa członkowskie mogą pobierać od producentów i importerów proporcjonalne opłaty za otrzymywanie, przechowywanie, przetwarzanie i analizę przekazanych im informacji.

3. Państwa członkowskie zapewniają, aby:

- a) płyn zawierający nikotynę był wprowadzany do obrotu wyłącznie w specjalnie przeznaczonych do tego pojemnikach zapasowych, których pojemność nie przekracza 10 ml, a w przypadku papierosów elektronicznych jednorazowego użytku lub kartridżach jednorazowych pojemność kartridży jednorazowych lub zbiorniczków nie przekracza 2 ml;
- b) zawartość nikotyny w płynie nie przekraczała 20 mg/ml;
- c) **płyn zawierający nikotynę nie zawierał dodatków wymienionych w art. 7 ust. 6;**
- d) do produkcji płynu zawierającego nikotynę wykorzystywano jedynie składniki o wysokiej czystości, a substancje inne niż składniki, o których mowa w ust. 2 lit. b) niniejszego artykułu, były obecne w płynie zawierającym nikotynę w śladowych ilościach, jeśli nie ma technicznych możliwości wyeliminowania takich śladowych ilości podczas produkcji;
- e) **w płynach zawierających nikotynę, oprócz nikotyny, wykorzystywano jedynie składniki, które – w postaci podgrzanej lub niepodgrzanej – nie zagrażają ludzkiemu zdrowiu;**
- f) papierosy elektroniczne dawkowały nikotynę w jednolity sposób w normalnych warunkach użytkowania;
- g) papierosy elektroniczne i pojemniki zapasowe były zabezpieczone przed dziećmi i miały zabezpieczenie uniemożliwiające ich przypadkowe otwarcie; papierosy elektroniczne i pojemniki zapasowe były zabezpieczone przed rozbiciem i przeciekaniem oraz posiadały mechanizm zapewniający ponowne napełnianie bez wycieków.

4. Państwa członkowskie zapewniają, by:

a) do opakowania jednostkowego papierosów elektronicznych i pojemników zapasowych dołączona była ulotka z

instrukcją dotyczącą:

- (i) użytkowania i przechowywania wyrobu, obejmująca informacje o tym, że wyrób nie jest zalecany dla ludzi młodych i osób niepalących;
- (ii) informacji o przeciwwskazaniach;
- (iii) ostrzeżenia dla grup szczególnego ryzyka;
- (iv) możliwych niekorzystnych skutków;



- (v) *właściwości uzależniających i toksyczności; oraz*
- (vi) *danych kontaktowych producenta lub importera i prawnej lub fizycznej osoby wyznaczonej do kontaktów na terytorium Unii;*

b) *opakowania jednostkowe i opakowania zbiorcze papierosów elektronicznych i pojemników zapasowych:*

- (i) **zawierały wykaz wszystkich składników wyrobu w porządku malejącym według masy, wskazanie zawartości nikotyny w wyrobie i jej ilości w przyjmowanej dawce, numer serii i ostrzeżenie**
dotyczące ochrony przed dziećmi;
- (ii) *bez uszczerbku dla ppkt (i) niniejszej litery nie posiadały elementów lub cech, o których mowa w art. 13, z wyłączeniem art. 13 ust. 1 lit. a) i c) dotyczącego informacji o zawartości nikotyny i środków aromatyzujących; oraz*
- (iii) *przedstawiły jedno z następujących ostrzeżeń zdrowotnych:*
„Wyrób zawiera nikotynę, która powoduje szybkie uzależnienie. Niezalecany dla osób niepalących.” lub
„Wyrób zawiera nikotynę, która powoduje szybkie uzależnienie.”.

Moim zdaniem wskazanie –przykładowe – powyższych i pogrubionych fragmentów regulacji prezentuje jak istotne z perspektywy przyjętej przez Unię Europejską jest dbanie o poziom jakości i bezpieczeństwa **wszystkich** składników i komponentów płynów do papierosów elektronicznych. Oczywiście pozostaje, iż zakres Dyrektywy tytoniowej nie odnosi się do wyrobów beznikotynowych niemniej wymogi odnoszące się do jakości składników ujęte w Dyrektywie dotyczą przecież nie tylko nikotyny, ale wszystkich składników wykorzystywanych w płynie do papierosa elektronicznego.

Przykłady podobnych rozwiązań, stosując dalszą lub bliższą analogię można mnożyć posiłkując się samym tekstem Dyrektywy tytoniowej. Kolejno można podawać przykłady z regulacji krajowych. Nie przemawia do mnie argument, że warunkiem *sine qua non* rezygnacji z badań i poszerzenia dostępności do płynów beznikotynowych jest brak nikotyny w tych płynach, w świetle chociaż przywołanego stanowiska Ministra Zdrowia.

Tymczasem, dostępność do płynów beznikotynowych - z racji wyłączenia ich z zakazu sprzedaży na odległość lub odwrotnie pozbawienie dorosłego konsumenta dostępności do przebadanego produktu zawierającego nikotynę w ramach sprzedaży na odległość powoduje ten sam efekt, tj., że niepodlegające badaniom substancje, nie zgłaszane do badań i niedostatecznie raportowane są szeroko dostępne, w tym osobom niepełnoletnim. Mieszane są wedle często własnych przepisów i konfiguracji oraz z wykorzystaniem bezakcyzowych półproduktów, które dostępne są



niejednokrotnie w ramach tej samej oferty sprzedaży z produktami zawierającymi nikotynę lub papierosami elektronicznymi.

Myślę, że wprowadzenie mechanizmów, które prowadzić będą do ograniczenia obrotu płynem beznikotynowym, który z racji braku konieczności sprostania określonym wymogom prawnym pozostaje poza sferą rzeczywistej kontroli:

1. sprzyać będzie dostępności do produktów podlegających większej kontroli w zakresie bezpieczeństwa i jakości.
2. ograniczać będzie proceder samodzielnego komponowania takich płynów z użyciem dostępnych w Internecie składników, często też - z racji braku precyzji definicji z art. 2 pkt 35 UPA, wielokrotnie tańszych, bo nie objętych akcyzą.
3. stanie się motorem dla zmian, również w obszarze rozważenia wprowadzenie szerokich regulacji mających na celu badanie/atestowanie/raportowanie beznikotynowych płynów do papierosów elektronicznych.

Prezentując powyżej proponowane zmiany, ujęto je na zasadzie odpowiednich i punktowych zmian w przepisach. Oczywistym pozostaje – w myśl zasad techniki legislacyjnej, iż ewentualne ich rozważenie, implementacja, prokurować będzie rewizję przepisów z uwzględnieniem proponowanej nomenklatury prawnej i innych zabiegów dostosowujących do owych zmian funkcjonujący porządek prawny.

IV. PODSUMOWANIE

1. Proponuje się zmianę art. 2 pkt 35 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym i nadanie mu następującego brzmienia (kolorem czerwonym oznaczone dodane fragmenty do obecnego brzmienia przepisu)

płyn do papierosów elektronicznych – roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu w szczególności zawierającą glikol lub glicerynę. Roztwór lub bazę do tego roztworu uważa się za przeznaczoną do wykorzystania w papierosach elektronicznych również w sytuacji sprzedaży, w tym sprzedaży na odległość oraz w sytuacji oferowania do sprzedaży, w tym oferowania w ramach sprzedaży na odległość papierosów elektronicznych lub wyrobów tytoniowych lub płynów do papierosów elektronicznych lub wyrobów nowatorskich lub suszu do tytoniu.

2. Postuluje się utrzymanie uznania roztworów beznikotynowych i baz do tych roztworów jako wchodzących w skład definicji płynu do papierosów elektronicznych. Motywacja dla



utrzymania takiej regulacji wynika zarówno z wyrażonych stanowisk przez Ministra Zdrowia i Ministra Finansów, odpowiednio w zakresie oddziaływania zdrowotnego jak również praktyki kontroli podatkowej jak również z racji identyfikowalnego ryzyka wzrostu niekontrolowanej strefy produkcji płynów beznikotynowych poza obowiązującymi mechanizmami kontroli, też w ramach własnych praktyk konsumenckich i z wykorzystaniem produktów nieobjętych akcyzą.

3. Postuluje się uwzględnienie zasad postępu technologicznego i nieograniczenie - w redakcji przepisu - baz do roztworów jedynie do glikolu i gliceryny.

4. Postuluje się doprecyzowanie terminu przeznaczenie do wykorzystania w papierosie elektronicznym o przyjęcie założenia, że produkt uznaje się za przeznaczony do wykorzystania w papierosie elektronicznym w sytuacji sprzedawania go/ też na odległość lub oferowania wraz z papierosami elektronicznymi i wyrobami określonymi w rozdziale 3 Ustawy podatku akcyzowym.

5. Zmiana ta ma na celu przeciwdziałanie nieuczciwym praktykom rynkowym, częstokroć mającym cechy czynności zmierzających do obejścia przepisów prawa, gdzie w ramach jednej oferty sprzedażowej prezentowane są produkty akcyzowe wraz z produktami, których przeznaczenie bada się przede wszystkim z perspektywy samodzielnej oceny sprzedawcy, w myśl której nie są one przeznaczone do wykorzystania w papierosie elektronicznym.

6. Proponuje się redakcję art. 7f ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych (dalej **UOZ**) w ten sposób, że nadaje się temu przepisowi następujące brzmienie

Zabrania się sprzedaży na odległość, w tym transgranicznej sprzedaży na odległość

1) wyrobów tytoniowych.

2) papierosów elektronicznych i pojemników zapasowych oraz ich części oraz beznikotynowych płynów do papierosów elektronicznych w rozumieniu art. 2 pkt 35) ustawy o podatku akcyzowym

7. Alternatywnie do propozycji z pkt 6 podsumowania powyżej, proponuje się redakcję art.

7f UOZ w ten sposób, że nadaje się temu przepisowi następujące brzmienie

Zabrania się sprzedaży na odległość, w tym transgranicznej sprzedaży na odległość wyrobów tytoniowych.



8. Dwie powyższe zmiany z pkt 6 i 7 powyżej mają na celu przeciwdziałanie procederowi polegającemu na szerokim dostępie do płynów do papierosów elektronicznych, które nie zawierają nikotyny, a które - nawet w obecnej wersji art. 2 pkt 35 UPA - objęte są akcyzą.
9. Proponowana zmiana stanowi zatem - w wersji pierwszej (pkt 6 powyżej) – próbę zablokowania możliwości sprzedaży na odległość także wyrobów beznikotynowych, które są przeznaczone do wykorzystania w papierosie elektronicznym, a więc ogranicza dostępność tego rodzaju produktów *erga omnes*, limitując dostępność produktów niezabezpieczonych, niepoddanych stosownym badaniom, niewiadomego pochodzenia. Dodatkowo, w sytuacji akceptu odnośnie zmiany art. 2 pkt 35 UPA, regulacja powyższa pokrywać będzie sytuacje, gdy takie produkty beznikotynowe sprzedawane będą samodzielnie, tj. nie wraz z prezentowaniem ofert sprzedażowych dotyczących papierosów elektronicznych oraz innych wyrobów określonych w rozdziale 3 UPA.
10. Obie zmiany bazują zatem na pewnej korelacji z identyfikowanym łącznie zagrożeniem i rosnącym rynkiem nieatestowanych produktów, do których dostęp jest *de facto* nieograniczony, w wielu przypadkach dodatkowo utrudniony jest pobór akcyzy.
11. Stanowisko przeciwne (pkt 7 powyżej) bazuje natomiast na założeniu, że uwolnienie handlu na odległość również papierosami elektronicznymi i pojemnikami zapasowymi oraz ich częściami obniży popyt na produkty beznikotynowe, które częstokroć sprzedawane są jako półprodukty, służące dopiero dalej - w ramach własnych praktyk konsumenckich – do przygotowania płynów nikotynowych. Stanowisko to z jednej strony pokrywa się ze stanowiskiem Ministerstwa Zdrowia, które stroni od uznania jakiegokolwiek z produktów wykorzystywanych w papierosie elektronicznym za mniej lub bardziej oddziałujący na zdrowie konsumentów i to niezależnie od tego czy produkt dany zawiera nikotynę czy też nie, z drugiej strony może stanowić motywację dla wprowadzenia określonych, znanych już od dawna, sposobów identyfikacji elektronicznej potwierdzających wiek kupujących. Postulat ograniczenia dostępu do wyrobów tytoniowych, również papierosów elektronicznych dla osób poniżej 18 roku życia był głośno brzmiącym postulatem w ramach prac nad zmianą ustawy UOZ, która wprowadziła zakazy sprzedaży na odległość.
12. Zmiany z pkt 6 i 7 winny być czytane również jako uzasadnienie dla prezentowanego na końcu postulatu do objęcia obowiązkami badań również płynów beznikotynowych.



Krajowa Izba Gospodarcza

Postulaty:

1. Uszczelnienie definicji

Art. 2

Pkt 35) płyn do papierosów elektronicznych - roztwór ~~przeznaczony~~ **nadający się** do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę; 2. Wyrównanie sytuacji rynkowej MŚP i dużych firm.

Propozycja 1:

Zmiana Art. 99b

Skreśla się usta 4 i dodaje ust 4a i 4b.

Mowy ust 4a. Stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych **z nikotyną** wynosi 0,60 zł za każdy mililitr.

Nowy ust. 4b. Stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych **bez nikotyny** wynosi 0,10 zł za każdy mililitr.

Propozycja 2:

Zmiana Art. 99b

Ust. 4. Stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych wynosi ~~0,55 zł.~~ **20%** ceny detalicznej za każdy mililitr.

Nowy ust. 7. Producent, importer lub podmiot dokonujący nabycia wewnątrzspółnotowego płynu do papierosów elektronicznych, przeznaczonych do sprzedaży na terytorium kraju, jest obowiązany wyznaczyć i wydrukować pojemność opakowania oznaczoną w ml oraz cenę detaliczną na opakowaniu jednostkowym tych wyrobów.

Warszawa, 20.08.2021 r.

Stanowisko L4G w sprawie opodatkowania akcyzą płynów do papierosów elektronicznych

1. Zmiana definicji płynu do e-papierosów.

Proponujemy zmianę treści art. 2 ust. 1 pkt 35) ustawy z dnia 6 grudnia 2008 o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2020 r., poz. 722 ze zm.) z:

„płyn do papierosów elektronicznych - roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę” na:

„płyn do papierosów elektronicznych - roztwór **mogący być wykorzystany** w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę”.

Uzasadnienie zmiany:

Obecnie płyn do papierosów elektronicznych w gotowej postaci zarówno posiadający w swoim składzie nikotynę, jak i jej nie posiadający obciążony jest podatkiem akcyzowym. Podmioty zajmujące się sprzedażą tego rodzaju produktów ponoszą zatem nie tylko koszty działalności, ale także dodatkowe koszty fiskalne związane z obciążeniami publicznoprawnymi. Przekłada się to w sposób oczywisty na końcową cenę produktu. Prowadzi to do sytuacji, w której część podmiotów na rynku postanowiła skorzystać z powszechnej dostępności składników niezbędnych do produkcji płynu do e-papierosów oraz ich stosunkowo niskiej ceny i oferuje gotowe produkty ukrywając ich prawdziwe przeznaczenie, a tym samym omijając obowiązki fiskalne. Inne podmioty z kolei oferują składniki jak glikol lub glicerynę wraz z gotowymi instrukcjami jak przygotować gotowy produkt. Działania te powodują, że podmioty działające w sposób zgodny z założeniami ustawy akcyzowej nie mogą konkurować cenowo z podmiotami omijającymi obowiązek opłacania podatku akcyzowego. Zmiana definicji płynu do papierosów elektronicznych pozwoli ograniczyć zjawisko ukrywania prawdziwego przeznaczenia sprzedawanego produktu. Dla ograniczenia drugiego z przedstawionych zjawisk niezbędna jest również realizacja drugiego postulatu.

2. Zmiana stawki akcyzy na płyn do e-papierosów oraz zwiększenie stawki karnej.

1) Proponujemy zmianę art. 99b ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym z:

„Stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych wynosi 0,55 zł za każdy mililitr.” na:



„Stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych wynosi 0,05 zł za każdy mililitr.”

2) Proponujemy zmianę art. 99b ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym z:

„W przypadku produkcji, o której mowa w ust. 1, niezgodnej z art. 47, stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych wynosi dwukrotność stawki, o której mowa w ust. 4.” na:

„W przypadku produkcji, o której mowa w ust. 1, niezgodnej z art. 47, stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych wynosi pięciokrotność stawki, o której mowa w ust. 4.”

Uzasadnienie zmiany:

Zważywszy na łatwość dostępu do składników, ich cenę oraz łatwość produkcji płynu do e-papierosów konsument tego rodzaju produktów jest w stanie samodzielnie wytworzyć gotowy produkt. Co ważne koszt składników do przygotowania płynu do papierosów elektronicznych jest wielokrotnie niższy niż gotowego produktu dostępnego na rynku. Od jednego litra płynu do papierosów elektronicznych sama tylko akcyza wynosi 550 zł, podczas gdy składniki do przygotowania takiej samej ilości produktu dostępne są na rynku za kilkadziesiąt złotych. Powoduje to bardzo duże pole do działalności „szarej strefy”. Należy przyjąć, że istnieje znaczne grono konsumentów, którzy przyjmą oportunistyczne podejście i gotowi są dla oszczędności samodzielnie przygotować płyn do e-papierosów. Określenie tak wysokiej stawki akcyzy na produkt, który bez najmniejszego problemu można wykonać w warunkach domowych za ułamek jego wartości rynkowej rodzi szereg konsekwencji. Przede wszystkim uderza w producentów zarówno małych, jak i dużych. Ponadto prowadzi to do sytuacji, w której znacząca część rynku płynu do e-papierosów działać może w praktyce z pominięciem przepisów akcyzowych, tym samym uszczuplając dochody do budżetu państwa. W chwili obecnej nie przeprowadzono analizy tegoż zjawiska na gruncie polskim. Istnieją jednak państwa, które przyjęły już wcześniej podobną politykę akcyzową – np. Włochy. Z doświadczeń włoskich wynika, że ustalenie wysokiej stawki akcyzy nie przyniosło zamierzonych rezultatów fiskalnych. Nadmienić należy ponadto, że opodatkowanie płynu do papierosów elektronicznych nie jest regulowane obecnie przez prawo UE, a część państw członkowskich do dnia dzisiejszego nie objęła tego produktu podatkiem akcyzowym. Oznacza to, że nie sposób jest kontrolować ewentualnego przewożenia tańszego płynu do e-papierosów do Polski z innych krajów UE. Określenie stawki akcyzy na poziomie 50 zł za litr produktu oznacza, że dla przeciętnego konsumenta nie będzie opłacalnym poszukiwanie alternatywy na rynku w stosunku do gotowych produktów oferowanych przez legalnie działających przedsiębiorców. Działanie takie może w konsekwencji również przynieść korzyści dla budżetu państwa, gdyż pomimo, że stawka akcyzy zostanie znacząco zmniejszona, to z uwagi na redukcję „szarej strefy” więcej podmiotów wypełni obowiązek fiskalny. Obniżenie stawki akcyzy pozwoli także ograniczyć negatywne skutki wynikające z wygórowanej kwoty zabezpieczenia akcyzowego niezbędnego dla zawieszenia poboru akcyzy przewidzianego w art. 41 ustawy o podatku akcyzowym.

Jednocześnie z uwagi na proponowaną obniżkę stawki podatku akcyzowego proponujemy istotne podwyższenie stawki karnej z dwukrotności do pięciokrotności stawki podstawowej, po to, aby wciąż pełniła ona swoją funkcję.



INFORMACJA

Rekomendacje zostały opracowane przez Forum Akcyzowe stanowiące zespół opiniodawczo-doradczy przy Ministrze Finansów. Projekt dokumentu został zaproponowany przez grupę roboczą nr 2 ds. papierosów elektronicznych i został poddany pod dyskusję z udziałem wszystkich uczestników Forum Akcyzowego. Przedmiotem prac grupy roboczej były następujące zagadnienia: 1) w jakim zakresie powinna nastąpić harmonizacja opodatkowania płynów do e-papierosów 2) dotychczasowe doświadczenia związane z opodatkowaniem płynów do e-papierosów 3) jak rozwój rynku płynów do e-papierosów wpłynie na rynek papierosów tradycyjnych.



Propozycje uczestników Forum Akcyzowego



OPINIA DO DOKUMENTU FORUM AKCYZOWEGO



INFORMACJE O ZGŁASZAJĄCYM OPINIĘ

Imię i nazwisko:

Jerzy Romański

Reprezentowany podmiot:

Ogólnopolska Federacja Małych i Średnich Przedsiębiorców

Opiniowane rekomendacje:

Rekomendacje dotyczące papierosów elektronicznych

TREŚĆ OPINII:

Rekomendacje dot. papierosów elektronicznych

Chcielibyśmy ponownie wskazać, iż naszym zdaniem rekomendacje powinny poruszać temat konieczności wyeliminowania dyskryminacyjnych zapisów ustawy akcyzowej, które faworyzują producentów płynu do e-papierosów w systemach zamkniętych (kartridżach). Producenci tych systemów płacą znacznie mniejszą akcyzę (w przeliczeniu na dzienne spożycie) niż polscy mali i średni producenci wytwarzający płyn w systemach otwartych.

INFORMACJE O ZGŁASZAJĄCYM OPINIĘ

Imię i nazwisko:

Michał Zarudzki

Reprezentowany podmiot:

Promotorzy Trading Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością

Opiniowane rekomendacje:

Rekomendacje dotyczące papierosów elektronicznych

TREŚĆ OPINII:

Szanowni Państwo,

W pierwszej kolejności pragniemy nadmienić, że w naszej ocenie sposób powołania członków grup uczestniczących w poszczególnych panelach Forum Akcyzowego nie zapewnił w pełni uczestnictwa w pracach wszystkich zainteresowanych podmiotów. Zarówno nam jak i wielu innym firmom i stowarzyszeniom branżowym nie udało się dostać do składów uczestniczących w panelu, a tym samym ani oni, ani my nie mieliśmy zapewnionego czynnego wpływu, na przebieg prac Forum.

Pomimo naszych trudności często inaczej sprawa miała się z przedstawicielami większych firm, którzy obchodząc zasadę forum (jeden podmiot - jeden reprezentant) rejestrowali się

do poszczególnych paneli z różnych instytucji. Widać to było szczególnie dobrze podczas

„ciętych” uwag wypowiedzianych przez poszczególnych członków, podczas spotkania Forum online, którzy demaskowali członków poszczególnych kancelarii czy stowarzyszeń jako działających

od lat w interesie poszczególnych koncernów.

Mając na uwadze powyższe z pewnością nie można traktować wiążąco głosowań odbywających

się pomiędzy członkami poszczególnych grup gdyż czasem cztery głosy spośród ośmiu

uczestników mogły być po prostu jednym koncernem, a zatem wynik głosowania 4:4 może

oznaczać de facto 1:4. Idąc zaś dalej wnioski zaproponowane przez poszczególne grupy

na podstawie wewnętrznych głosowań nie są miarodajne dla danej grupy zainteresowań.

Naszym komentarzem do prac Forum Akcyzowego oraz opublikowanych Rekomendacji Forum

Akcyzowego są propozycje następujących zmian i modyfikacji ustawy o podatku akcyzowym

(dalej Ustawa).

Zmianę definicji płynu do papierosów elektronicznych w Ustawie w Art.2.1. który obecnie brzmi:

35) płyn do papierosów elektronicznych – roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę.

Proponujemy zmianę na następującą formę uwzględniającą wyłącznie płyny z nikotyną:

35) płyn do papierosów elektronicznych – płyn zawierający nikotynę, służący do używania w papierosach elektronicznych, oferowany do sprzedaży w formie zawartości pojemnika zapasowego, służącego do napełniania papierosa elektronicznego, lub zawartości kartridża jedno lub wielorazowego użytku do papierosów elektronicznych, lub zawartego w papierosach elektronicznych jednorazowego użytku.

Powyższą definicję oceniamy jako najlepiej odpowiadającą realiom rynku i obecnej sytuacji na nim panującej. Jest on analogią do akcyzy na piwo alkoholowe i jej braku na piwo bezalkoholowe. Substancją uzależniająca w przypadku piwa jest alkohol, a w przypadku płynów do papierosów elektronicznych - nikotyna. Powyżej zaproponowana zmiana spowoduje szybką eliminację szarej strefy, której skala działania wg. naszych szacunków sięga obecnie ponad 80% rynku płynów do papierosów elektronicznych i wciąż rośnie, a jej skutki dotkliwie dotykają legalnych producentów, powodując zmniejszanie wpływów do budżetu państwa.

Za rozdzieleniem stawek podatku na wyroby z nikotyną oraz zerowego na te bez nikotyny stoją przyjęte już wcześniej w innych obszarach produktowych rozwiązania:

Produkt z akcyzą (szkodzące) bez akcyzy

piwo zawierające alkohol nie zawierające alkoholu

wino zawierające alkohol nie zawierające alkoholu

szampan zawierający alkohol nie zawierający alkoholu

samochody spalinowe elektryczne

Inne daniny związane z ograniczeniem szkodliwych skutków

Produkt podatek cukrowy brak podatku cukrowego

napoje zawierające cukier nie zawierające cukru

Papierosy elektroniczne, zwane również alternatywną formą dostarczania nikotyny, bazują właśnie na dostarczaniu nikotyny do organizmu użytkownika – niezrozumiałe jest zatem dlaczego ustawodawca umieścił płyny bez nikotyny w katalogu wyrobów akcyzowych. Użytkownicy którzy kupują płyny beznikotynowe w ogromnej większości (z naszych obserwacji wynika, że w ponad 90% przypadków) dokupują do niego płyn nikotynowy celem ich zmieszania i otrzymania mieszanki nikotynowej – zatem Skarb Państwa otrzymuje i będzie otrzymywał zawartą w cenie takiego płynu akcyzę. Co więcej użytkownicy, którzy chcą większej zawartości nikotyny zapłacą w wyniku tego więcej akcyzy.

Wszystkie podmioty uczestniczące w pracach II Grupy Forum Akcyzowego, wskazały na fakt iż wprowadzona w 2021 roku efektywna stawka podatku akcyzowego na poziomie 0,55 zł/ml jest zdecydowanie zbyt wysoka i wywołała drastyczny spadek sprzedaży prowadzonej przez legalnych producentów na rynku. Proponujemy stawkę wysokości 0,10zł/ml płynu.

Efektom tej zbyt wysokiej stawki, wraz z wadliwą zdaniem wszystkich uczestników Forum definicją płynu do papierosów elektronicznych obowiązującą w Ustawie jest:

- pojawienie się na rynku olbrzymiej ilości tańszych produktów z szarej strefy, na których Skarb Państwa traci miliony.

- pogorszenie się sytuacji finansowej legalnych producentów płynów do elektronicznych papierosów (w tym w szczególności licznej grupy małych i średnich przedsiębiorstw polskich)

- systemowa postępująca eliminacja polskich producentów płynów do papierosów elektronicznych z rynku.

To szczególnie rodzimi producenci z grupy małych i średnich firm dostosowując swoje zakłady produkcyjne do wymogów produkcji akcyzowej ponieśli niewspółmiernie wyższe nakłady finansowe i organizacyjne, w skali działalności swoich przedsiębiorstw, niż międzynarodowe koncerny, i to ich dalsza działalność stoi pod znakiem zapytania.

Ponadto obecnie widoczne „zamieszanie” na rynku, spowodowane wadliwą i nieprecyzyjną definicją płynu do papierosów elektronicznych oraz zabójczo wysoką stawką podatku akcyzowego znajdującą się w Ustawie ma skutek wysoce demoralizujący.

Mamy nadzieję, że zaproponowane modyfikacje spotkają się z pozytywnym przyjęciem przez Ministerstwo i zostaną wprowadzone do kolejnej wersji Ustawy.

Z poważaniem,

Michał Zarudzki