

Anna Ćwiąkała-Matys

Uniwersytet Wrocławski

Iwona Piotrowska

Izba Skarbowa we Wrocławiu

Zmiana opodatkowania obrotu suszem tytoniowym akcyzą próbą ograniczenia szarej strefy w Polsce

JEL Classification: K34

Słowa kluczowe: podatek akcyzowy, obrót suszem tytoniowym, szara strefa, służby celne

Keywords: excise tax, trade in dry tobacco, grey area, customs services

Abstrakt: Jednym z dominujących źródeł dochodu budżetu państwa są wpływy z podatków pośrednich. Największy udział przypada na podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy. Wpływy z podatku akcyzowego osiągane z obrotu wyrobami tytoniowymi narażone są na uszczuplenia wywołane nielegalną produkcją wyrobów tytoniowych oraz obrotem suszem tytoniowym w szarej strefie. Zadaniem państwa jest dokonywanie takich zmian w ustawodawstwie, aby ograniczyć jej rozwój. Natomiast działania służb celnych mają na celu podejmowanie działań operacyjnych i prewencyjnych, które będą chronić finanse państwa przed uszczupleniem spowodowanym nielegalnym lub nieopodatkowanym obrotem suszem tytoniowym.

The change in taxation of trade in dry tobacco into excise — an attempt to reduce grey area in Poland

Abstract: One of the dominant sources of budget income is the income from indirect taxes. The biggest share comes from goods and services tax and from excise tax. Inflows from excise tax on tobacco products trade are exposed to reductions due to illegal production of tobacco products and trade in dry tobacco in grey area. One of the state's duties is to make such changes in legislation to reduce its growth. On the other hand, customs services should undertake operational and preventative actions that will protect state budget from reductions caused by illegal or non-taxed trade in dry tobacco.

Wprowadzenie

O niemal 1 mld zł niższe niż przed rokiem mogą być w 2013 roku wpływy z podatku akcyzowego na wyroby tytoniowe — określa Fundacja Republikańska¹. Do spadku wpływów z tego podatku może dojść po raz pierwszy od ponad 10 lat.

Według opublikowanych danych statystycznych² w dochodach państwa z podatku akcyzowego największy udział mają wyroby zharmonizowane, to jest obrót paliwami silnikowymi, wyrobami tytoniowymi i wyrobami spirytusowymi, których łączny udział w roku 2012 stanowił prawie 84,7%. Wartość dochodów akcyzowych z obrotu powyższymi wyrobami wynosiła w 2012 roku ponad 51 318 mln zł, w tym:

- paliwa silnikowe — 26 126,9 mln zł (43,2%),
- wyroby tytoniowe — 18 578,7 mln zł (30,7%),
- wyroby spirytusowe — 6612,4 mln zł (10,8%).

Pozostałe dochody akcyzowe stanowiły zaledwie udział około 15%, a wartość — około 9,1 mld zł.

Celem artykułu jest przedstawienie efektów (zamierzonych i niezamierzonych) zmian przeprowadzonych w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym suszu tytoniowego od 2010 roku i ich wpływu na dochody państwa.

Według danych Departamentu Podatku Akcyzowego i Ekologicznego planowane dochody budżetu państwa w roku 2012 tylko z tytułu podatku akcyzowego miały wynieść około 62,6 mld zł, w tym z tytułu obrotu wyrobami tytoniowymi — ponad 18,6 mld zł. Udział dochodów tylko z tego tytułu miał stanowić 29,8% ogółu dochodów państwa z podatku akcyzowego. Mimo że z roku na rok faktyczne wpływy do budżetu państwa z podatku akcyzowego są coraz wyższe — w roku 2012 o ponad 4,7 mld zł w stosunku do 2010 — to jednak udział procentowy tych wpływów zmniejszył się o 0,8% w stosunku do roku 2011 (z 31,5% do 30,7%).

Prawdopodobnie w związku z planowanymi zmianami w ustawie o podatku akcyzowym na rok 2013 w ustawie budżetowej zaplanowano dochody z tego tytułu wyższe o prawie 2 mld zł oraz zwiększenie udziału dochodów z akcyzy nałożonych na wyroby tytoniowe do poziomu wyższego niż wykonanie w roku 2011, czyli do 31,6%.

Dane dotyczące planowanych dochodów z podatku akcyzowego i ich realizacji przedstawia tabela 1.

¹ P. Jęczmionka, J. Drost, *Papierosy zdrożeją, a liście tytoniu jeszcze bardziej...*, <http://www.dziennikzachodni.pl/artykul/723173,papierosy-zdrozeja-a-liscie-tytoniu-jeszcze> (dostęp: 22.06.2013).

² *Biuletyn Statystyczny Służby Celnej I-IV kwartał 2012* (Nr 4, 2012), Warszawa kwiecień 2013, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1394761/Biuletyn+I-IV+kwartal_2012, s. 10 (dostęp: 29.06.2013).

Tabela 1. Dochody z podatku akcyzowego za lata 2010–2013 [w mln zł]

[w mln zł]	Dochody z podatku akcyzowego za lata 2010–2013						
	2010		2011		2012		2013
	ustawa budżetowa	wykonanie	ustawa budżetowa	wykonanie	ustawa budżetowa	wykonanie	ustawa budżetowa
Ogółem	53 070,0	55 684,5	58 700,0	57 963,7	62 600,0	60 449,9	64 543,7
Wyroby tytoniowe	15 161,3	17 436,3	17 510,0	18 264,2	18 629,4	18 578,7	20 379,4
udział %	28,6	31,3	29,8	31,5	29,8	30,7	31,6

Według opublikowanych danych statystycznych Ministerstwa Finansów³ w okresie 2011–2012 w ustawie budżetowej zaplanowano udział dochodów z podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych na poziomie 29,8% ogółu dochodów z podatku akcyzowego. Wykonanie dochodów zarówno w latach 2011 i 2012, jak i w roku poprzedzającym było wyższe niż zaplanowano i kształtowało się na poziomie około 31%. W roku 2010 zaplanowano dochody z powyższego tytułu na poziomie 15,1 mld zł, podczas gdy na rok 2013 założono już dochody na poziomie co najmniej 20,3 mld zł. Różnica w wysokości zaplanowanych w ustawie budżetowej dochodów akcyzowych od wyrobów tytoniowych na przestrzeni trzech lat wyniosła ponad 5,2 mld zł, co stanowi wzrost planowanych dochodów o min. 34,4%.

Deregulacja obrotu suszem tytoniowym

W roku 2010, w wyniku wprowadzenia w życie postanowień rozporządzenia Rady EU nr 73/2009 z dnia 19 stycznia 2009 roku, nastąpiła deregulacja obrotu tytoniem w Polsce. Przyczyniło się to do znacznego wzrostu podaży surowca tytoniowego, w szczególności nieprzetworzonych wysuszonych liści tytoniu oraz tytoniu do samodzielnego wytwarzania papierosów⁴.

W okresie od 2010 do końca 2012 roku suchy tytoń, niebędący jeszcze wyrobem tytoniowym, nie był objęty akcyzą. Sytuacja ta sprzyjała rozwojowi szarej

³ *Ibidem*, s. 9, 14; *Biuletyn Statystyczny Służby Celnej I-II kwartał 2013* (Nr 1, 2013), Warszawa wrzesień 2013, <http://www.finance.mf.gov.pl/documents/764034/1394761/Biuletyn+Statystyczny+S%C5%82uzby+Celnej+I-II+kwarta%C5%82+2013>, s. 9 (dostęp: 28.09.2013).

⁴ *Strategia działania Służby Celnej w zakresie zwalczania przemytu i nielegalnego obrotu wyrobami tytoniowymi na lata 2012–2015*, opracowana przez Departament Kontroli Celno-Akcyzowej i Kontroli Gier Ministerstwa Finansów, Warszawa marzec 2012 r., s. 10, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/928139/strategia_2012-2015-przemyt.pdf (dostęp: 22.06.2013).

strefy, gdyż susz tytoniowy wykorzystywano niezgodnie z deklarowanym przeznaczeniem⁵. Na przykład stwierdzono, że zamiast do celów ogrodniczych stosowano go do nielegalnej produkcji papierosów. Powstała sytuacja sprzyjała między innymi produkcji nielegalnych podrabianych wyrobów tytoniowych przez zorganizowane grupy przestępcze i powodowała straty finansowe zarówno w dochodach podatkowych skarbu państwa, jak i w branży tytoniowej w Polsce⁶.

Według opinii Służb Celnych wzrost popularności wyrobów tytoniowych innych niż fabrycznie produkowane papierosy spowodował zmiany w sposobie dystrybucji wszystkich wyrobów tytoniowych. O ile handel papierosami nadal jeszcze w dużym stopniu odbywał się w tradycyjny sposób, to jest na bazarach i targowiskach miejskich, o tyle handel innymi wyrobami, przede wszystkim tytoniem do skrętów, w dużej mierze przeniósł się do Internetu. Do dystrybucji wykorzystuje się przesyłki pocztowe i kurierskie. Obrót za pośrednictwem Internetu wymusił konieczność monitorowania przez służby celne tego zjawiska oraz podjęcia zdecydowanych działań w zakresie e-kontroli, aby znacząco zmniejszyć atrakcyjność tej formy dokonywania nielegalnych transakcji⁷.

Deregulacja obrotu tytoniem w Polsce sprzyjała nielegalnej „produkcji” wyrobów tytoniowych, czyli wykorzystywaniu ciętego tytoniu do wytwarzania skrętów lub papierosów.

W Polsce w latach 2009–2011 właściwe służby ujawniły i zlikwidowały 15 nielegalnych wytwórni papierosów. Stwierdzono przy okazji znaczny poziom zaawansowania technicznego oraz „wydajności” produkcyjnej nielegalnych wytwórni. Ponadto ujawniono i zlikwidowano kilka wytwórni tytoniu do palenia. Poziom techniczny ujawnianych i likwidowanych wytwórni był bardzo zróżnicowany: od małych manufaktur, wytwarzających krajankę tytoniową metodą „chałupniczą” ze zwykłych, nieprzetworzonych liści tytoniowych, po profesjonalne wytwórnie wyposażone w nowoczesne linie technologiczne do wstępnego przetwarzania surowca tytoniowego i produkcji papierosów, o wydajności rzędu kilku milionów sztuk na zmianę. Zaobserwowano także nowe zjawisko produkcji krajanki tytoniowej przeznaczonej do samodzielnego wytwarzania skrętów lub napełniania gilz⁸.

Dane dotyczące efektów działań kontrolnych wydziałów zwalczania przestępczości celnej w okresie 2008–2011 przedstawia tabela 2.

⁵ P. Jęczmionka, J. Drost, *op. cit.*

⁶ J. Lonczak, *Palić się chce, a na liście obowiązuje już akcyza*, <http://www.strefabiznesu.nowiny24.pl/artykul/palic-sie-chce-na-liscie-obowiazuje-juz-akcyza> (dostęp: 22.06.2013).

⁷ *Strategia działania...*, s. 10–11.

⁸ *Ibidem*, s. 12–13.

Tabela 2. Efekty działań kontrolnych organów (ujawnień) zajmujących się zwalczaniem przestępczości celnej w zakresie tytoniu w latach 2008–2011

[w tys. kg]	Ujawnienia nielegalnego tytoniu w latach 2008–2011 — ilość zajętego tytoniu			
	2008	2009	2010	2011
Łącznie w Polsce	24,2*	43,4	134,7	237,7
Służba Celna	24,2	38,4	126,7	114,5

* Brak informacji o ujawnieniach przez inne służby w 2008 r.

Źródło: *Strategia działania...*, s. 10.

Na wzrost liczby ujawnień w 2011 roku wpłynęły działania podejmowane także przez inne służby związane z likwidacją nielegalnych wytwórni papierosów i tytoniu do palenia (np. policję)⁹.

Dane dotyczące efektów działań kontrolnych wydziałów zwalczania przestępczości celnej, komórek dozoru i oddziałów celnych w 2012 roku w zakresie wyrobów tytoniowych przedstawia tabela 3.

Tabela 3. Efekty działań kontrolnych organów zajmujących się zwalczaniem przestępczości celnej w zakresie wyrobów tytoniowych w 2012 roku

Przedmiot czynności kontrolnych	Wyroby tytoniowe			
	papierosy/cygara		tytoń	
Efekt ujawnień	szt	Wartość zł	kg	Wartość zł
		449 194 671	213 915 179	325 537

Źródło: *Biuletyn Statystyczny Służby Celnej I-IV kwartał 2012* (Nr 4 2012), s. 48.

Nowe unormowania dotyczące obrotu liśćmi tytoniowymi

Od 1 stycznia 2013 r., zgodnie z nowymi regulacjami¹⁰, nieprzetworzone liście tytoniowe podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, a ich sprzedaż w Polsce dozwolona jest wyłącznie w opakowaniu oznaczonym banderolą (tj. znakiem akcyzy). W przedstawionej opinii resortu finansów wprowadzenie akcyzy na liście tytoniu miało na celu ograniczenie szarej strefy i zwiększenie wpływów do budżetu państwa. Szacowano, że budżet tracił z tego tytułu około

⁹ *Strategia działania...*, s. 10.

¹⁰ Art. 7 ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej 7.12.2012 r. (Dz.U. z dnia 24.12.2012 r., poz. 1456) zmiana w ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 z późn. zm.).

1 mld zł rocznie¹¹. Natomiast z szacunków Pracodawców RP wynika, że tylko w okresie 2011–2012 straty dla budżetu państwa z tytułu tak zwanej szarej strefy w obszarze wyrobów tytoniowych wyniosły około 10,9 mld zł, w tym z obrotu samym suszem tytoniowym straty z tytułu nieodprowadzonej akcyzy i podatku VAT mogły wynieść około 3,3 mld zł.

Zgodnie z nowymi przepisami liście tytoniowe sprzedawane z przeznaczeniem między innymi do celów ogrodniczych, farmaceutycznych lub jako odświeżacz powietrza, środek bakteriobójczy czy też podściółka dla gołębi podlegają podatkowi akcyzowemu¹². Jedynie obrót liśćmi tytoniowymi luzem jest dozwolony pomiędzy podmiotami prowadzącymi skład podatkowy i tak zwanymi pośredniczącymi podmiotami tytoniowymi. Rolnicy-plantatorzy mogą sprzedawać liście tytoniowe bez konsekwencji podatkowych tylko wtedy, gdy są one wyprodukowane przez danego plantatora i sprzedawane do podmiotów prowadzących składy podatkowe i pośredniczących podmiotów tytoniowych. Stawkę akcyzy na susz tytoniowy ustalono w wysokości 218,40 zł za każdy kilogram¹³. W przypadku stwierdzenia naruszenia obowiązków oznaczania znakami akcyzy suszu tytoniowego ustalono „karną” podwyższoną stawkę akcyzy w wysokości 436,8 zł za 1 kilogram.

Ustawa o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej z 7 grudnia 2012 r. (Dz.U. z dnia 24.12.2012 r., poz. 1456) wprowadziła między innymi zmiany w definicji „wyrobów akcyzowych” oraz wprowadziła definicję „pośredniczącego podmiotu tytoniowego”.

Nowe definicje suszu tytoniowego

Przed wprowadzeniem tych zmian do „wyrobów akcyzowych” kwalifikowano wyroby energetyczne, energię elektryczną, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe oraz susz tytoniowy, określone w Załączniku nr 1 do ustawy, natomiast za „pośredniczący podmiot tytoniowy” uznawano podmiot prowadzący działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży suszu tytoniowego, który pisemnie powiadomił właściwego naczelnika urzędu celnego o tej działalności.

Definicja zawarta w art. 99a ustawy o podatku akcyzowym stanowi, iż za „susz tytoniowy” uznaje się „suchy tytoń niebędący jeszcze wyrobem tytoniowym”. Ustawodawca nie określił jednak, czym jest „suchy” tytoń, gdyż nie wskazał norm lub parametrów fizykochemicznych doprecyzowujących to określenie. Jak wskazuje praktyka, stało się to przedmiotem wielu wątpliwości i co za tym idzie — nadużyć. Na rynku pojawili się „handlowcy” oferujący

¹¹ P. Jęczmionka, J. Drost, *op. cit.*

¹² J. Lonczak, *op. cit.*

¹³ P. Otto, *Mokry susz tytoniowy bez akcyzy? Luka w przepisach*, „Dziennik Gazeta Prawna”, <http://www.finance.mf.gov.pl/documents/766655/3165443/IPTPP3443A-16312-5BJ.pdf>

„mokry” tytoń, którego wilgotność według polskiej normy wynosi nie mniej niż 20%¹⁴.

Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi (sygn. IPTPP3/443A-163/12-5/BJ) dotycząca między innymi przepisu art. 99a ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym posłużyła się wykładnią funkcjonalną (celowościową) i wskazała, że pojęcia „suszy tytoniowy” i „suchy tytoń” stosuje się w ustawie w celu wyraźnego rozróżnienia pewnego etapu przerobu tytoniu, czyli nie jest to już tytoń na etapie uprawy, ale jeszcze nie stał się wyrobem tytoniowym. Zamierzeniem ustawodawcy było, aby za susz tytoniowy uznać każdą część tytoniu, która nie jest połączona z żywą rośliną, niezależnie od stopnia jej przetworzenia. Oznacza to zatem, że za susz tytoniowy przyjmuje się każdą część tytoniu niepołączoną z rośliną, niezależnie od ostatecznego jego przeznaczenia¹⁵. Zatem stopień wilgotności nie ma wpływu na opodatkowanie suszu tytoniowego podatkiem akcyzowym.

W opinii ekspertów z branży tytoniowej pojawiły się na rynku podmioty pośredniczące w nabyciu „mokrego” tytoniu, a także podmioty oferujące usługę suszenia tegoż tytoniu oraz wytworzenia produktu do palenia przy zastrzeżeniu, że jest on przeznaczony wyłącznie do własnego użytku zlecającego tę usługę. Usługa ta oraz produkt tytoniowy nie są objęte akcyzą. Oficjalni producenci papierosów twierdzą, iż zjawisko to stanowi przejaw obejścia przepisów prawa podatkowego i w wielu przypadkach jest przyczyną nadużyć.

Zakres przedmiotowy opodatkowania po zmianach

W związku z dodaniem do ustawy o podatku akcyzowym nowego art. 9b ust. 1 rozszerzono zakres przedmiotowy opodatkowania akcyzą suszu tytoniowego. Obecnie stanowi go:

- nabycie wewnątrzspółnotowe suszu tytoniowego przez inny podmiot niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy;
- sprzedaż suszu tytoniowego innemu podmiotowi niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy;
- import suszu tytoniowego przez inny podmiot niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy;
- zużycie suszu tytoniowego przez pośredniczący podmiot tytoniowy;

¹⁴ M. Pawłowska, *Straty, rosnąca szara strefa i mokry susz bez akcyzy. Nowe prawo zamiast pomóc, wykończy legalną sprzedaż papierosów?*, <http://natemat.pl/72131,straty-rosnaca-szara-strefa-i-mokry-susz-bez-akcyzy-nowe-prawo-zamiast-pomoc> (dostęp: 24.09.2013).

¹⁵ Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi, sygn. IPTPP3/443A-163/12-5/BJ z 2013-03-18, <http://www.finanse.mf.gov.pl/document/766655/3165443/IPTPP3443A-16312-5BJ> (dostęp: 24.09.2013).

- zużycie suszu tytoniowego przez podmiot prowadzący skład podatkowy do innych celów niż produkcja wyrobów tytoniowych;
- nabycie lub posiadanie suszu tytoniowego przez inny podmiot niż podmiot prowadzący skład podatkowy, pośredniczący podmiot tytoniowy lub rolnika, który wyprodukował susz tytoniowy, jeżeli nie została od niego zapłacona akcyza w należnej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał jego sprzedaży.

Obowiązki sprzedawcy suszu tytoniowego

Obowiązkiem sprzedawcy suszu tytoniowego¹⁶ jest ustalenie, czy nabywca suszu jest podmiotem prowadzącym skład podatkowy lub pośredniczącym podmiotem tytoniowym. W związku z tym może zażądać on od nabywcy przedstawienia zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego albo potwierdzenia przyjęcia powiadomienia o zamiarze rozpoczęcia działalności gospodarczej jako pośredniczący podmiot tytoniowy. W przypadku odmowy przedstawienia tegoż zezwolenia sprzedawca może odmówić sprzedaży suszu tytoniowego po cenie nieuwzględniającej akcyzy.

Zgodnie z treścią art. 11a ustawy o podatku akcyzowym obowiązek podatkowy powstaje z dniem:

- nabycia wewnątrzspółnotowego suszu tytoniowego;
- wydania suszu tytoniowego w przypadku dokonania jego sprzedaży;
- zużycia suszu tytoniowego;
- nabycia lub wejścia w posiadanie suszu tytoniowego przez inny podmiot niż podmiot prowadzący skład podatkowy, pośredniczący podmiot tytoniowy lub rolnika, który wyprodukował susz tytoniowy, jeżeli nie została od niego zapłacona akcyza w należnej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży suszu tytoniowego;
- powstania długu celnego, w przypadku importu suszu tytoniowego.

Ponadto (zgodnie ze zmienionym art. 13 ust. 1 pkt 2–2a) obowiązek odprowadzenia podatku spoczywa również na:

- nabywcy lub posiadaczowi suszu tytoniowego niebędącym podmiotem prowadzącym skład podatkowy, pośredniczącym podmiotem tytoniowym lub rolnikiem, który wyprodukował susz tytoniowy, jeżeli nie została od tego suszu zapłacona akcyza w należnej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tego suszu;
- pośredniczącym podmiocie tytoniowym używającym susz tytoniowy;
- podmiocie prowadzącym skład podatkowy używającym susz tytoniowy do innych celów niż produkcja wyrobów tytoniowych.

¹⁶ Art. 9b ust. 4–5.

Stawki akcyzy na wyroby tytoniowe¹⁷ ustalono w następującej wysokości:

— na papierosy — 188,00 zł za każde 1000 sztuk i 31,41% maksymalnej ceny detalicznej;

— na tytoń do palenia — 128,02 zł za każdy kilogram i 31,41% maksymalnej ceny detalicznej, z zastrzeżeniem ust. 10;

— na cygara i cygaretki — 266,90 zł za każde 1000 sztuk.

Obecnie w stosunku do suszu tytoniowego, który podlega opodatkowaniu, w celu umożliwienia sprawowania kontroli nad jego obrotem istnieje obowiązek jego oznaczania znakami akcyzy oraz obrotu tym wyrobem w opakowaniu, a nie luzem. Stawkę akcyzy na susz tytoniowy ustalono w wysokości 218,40 zł za każdy kilogram.

W przypadku nabycia wewnątrzspółnotowego lub importu suszu tytoniowego przez inny podmiot niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy lub też sprzedaży suszu tytoniowego innemu podmiotowi niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy — bez jego oznaczenia znakami akcyzy, stawka akcyzy wynosi 436,80 zł za każdy kilogram. Podwyższoną stawkę akcyzy stosuje się również w przypadku stwierdzenia nabycia lub posiadania suszu tytoniowego nieoznaczonego znakami akcyzy przez inny podmiot niż podmiot prowadzący skład podatkowy, pośredniczący podmiot tytoniowy lub rolnika, który wyprodukował susz tytoniowy, jeżeli nie została od niego zapłacona akcyza w należnej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tego suszu.

Oznakowanie towaru znakami akcyzy

Zgodnie z art. 116 obowiązek oznaczania wyrobów akcyzowych podatkowymi znakami akcyzy co do zasady ciąży na zarejestrowanym pośredniczącym podmiocie tytoniowym. Obowiązek oznaczania suszu tytoniowego podatkowymi znakami akcyzy ma podmiot dokonujący czynności, o których mowa w art. 9b ust. 1 pkt 1–3:

— nabycia wewnątrzspółnotowego suszu tytoniowego przez inny podmiot niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy;

— sprzedaży suszu tytoniowego innemu podmiotowi niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy;

— importu suszu tytoniowego przez inny podmiot niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy.

Ponadto wyroby akcyzowe podlegające obowiązkowi oznaczania znakami akcyzy powinny być prawidłowo oznaczone odpowiednimi podatkowymi znakami akcyzy przed zakończeniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, a w przypadkach, o których mowa w art. 9b ust. 1 pkt 2 oraz w art. 47 ust. 1 pkt 1, 2, 4 lub 5,

¹⁷ Art. 99 ust. 2 pkt 1–3, art. 99a.

odpowiednio przed dokonaniem ich sprzedaży lub przekazaniem do magazynu wyrobów gotowych.

Etapy zostania pośredniczącym podmiotem tytoniowym — obowiązki podmiotu i organu celnego

1. Powiadomienie lub zgłoszenie rejestracyjne (art. 16 ust. 3a)

Podmiot, który zamierza prowadzić działalność gospodarczą jako pośredniczący podmiot tytoniowy, zamiast złożenia zgłoszenia rejestracyjnego jest obowiązany przed dniem rozpoczęcia tej działalności powiadomić o tym pisemnie właściwego naczelnika urzędu celnego.

Powiadomienie powinno zawierać dane dotyczące tego podmiotu i prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, w szczególności imię i nazwisko lub nazwę podmiotu, adres jego siedziby lub zamieszkania, NIP lub REGON albo inny numer identyfikacyjny używany w państwie siedziby lub zamieszkania podmiotu oraz określenie rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej.

2. Potwierdzenie organu celnego (art. 16 ust. 3b)

Właściwy naczelnik urzędu celnego bez zbędnej zwłoki pisemnie potwierdza przyjęcie powiadomienia o zamiarze rozpoczęcia działalności gospodarczej jako pośredniczący podmiot tytoniowy. Potwierdzenie to powinno zawierać dane wskazane w powiadomieniu podmiotu oraz oznaczenie organu potwierdzającego.

3. Publikacja listy pośredniczących podmiotów tytoniowych (art. 16 ust. 3c)

Minister właściwy do spraw finansów publicznych lub upoważniony przez niego organ publikuje bez zbędnej zwłoki w Biuletynie Informacji Publicznej aktualną listę pośredniczących podmiotów tytoniowych¹⁸. Lista obejmuje następujące dane podmiotu: imię i nazwisko lub nazwę oraz adres siedziby lub zamieszkania, NIP lub REGON oraz określenie rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej.

Analogicznie w Biuletynie Informacji Publicznej publikowana jest również aktualna lista pośredniczących podmiotów tytoniowych wykreślonych wskutek na przykład wydanej decyzji organu celnego (zgodnie z art. 16 ust. 4).

4. Zmiany i zaprzestanie prowadzenia działalności (art. 16 ust. 4a)

W przypadku gdy dane zawarte w zgłoszeniu rejestracyjnym lub pisemnym powiadomieniu o zamiarze rozpoczęcia działalności gospodarczej jako pośredniczący podmiot tytoniowy ulegną zmianie, podmiot jest obowiązany zgłosić to właściwemu naczelnikowi urzędu celnego w terminie siedmiu dni, licząc od dnia, w którym nastąpiła zmiana. Ten sam termin obowiązuje również pośredniczący podmiot tytoniowy w przypadku zgłoszenia zaprzestania prowadzenia działalności gospodarczej w tym charakterze.

¹⁸ Lista pośredniczących podmiotów tytoniowych wg stanu na dzień 27.09.2013 r., http://www.mf.gov.pl/documents/764034/2307832/20130927_podmioty_tytoniowe.pdf (dostęp: 28.09.2013).

5. Decyzja o wykreśleniu z listy pośredniczących podmiotów tytoniowych (art. 16a ust. 1–4)

W przypadku stwierdzenia uchybień polegających na sprzedaży przez pośredniczący podmiot tytoniowy suszu tytoniowego nieoznaczonego znakami akcyzy innemu podmiotowi niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy, właściwy naczelnik urzędu celnego wydaje z urzędu decyzję o utracie ważności wydanego wcześniej temu pośredniczącemu podmiotowi tytoniowemu pisemnego potwierdzenia przyjęcia powiadomienia o zamiarze rozpoczęcia działalności gospodarczej jako pośredniczący podmiot tytoniowy oraz o skreśleniu go z listy pośredniczących podmiotów tytoniowych.

Pisemne potwierdzenie przyjęcia powiadomienia o zamiarze rozpoczęcia działalności gospodarczej jako pośredniczący podmiot tytoniowy traci ważność z dniem wydania decyzji o utracie ważności. Właściwy naczelnik urzędu celnego po wydaniu przedmiotowej decyzji wykreśla pośredniczący podmiot tytoniowy z listy oraz zamieszcza w Biuletynie Informacji Publicznej informację o utracie ważności wydanego wcześniej temu pośredniczącemu podmiotowi tytoniowemu pisemnego potwierdzenia przyjęcia powiadomienia o zamiarze rozpoczęcia działalności gospodarczej jako pośredniczący podmiot tytoniowy¹⁹.

Powyższe rozwiązanie ma zapewnić jak najszybsze zapobieżenie nielegalnemu obrotowi suszem tytoniowym (tj. suszem nieoznaczonym znakami akcyzy w sytuacji, gdy istnieje obowiązek oznaczenia). W razie stwierdzenia takiego obrotu organ podatkowy podejmie postępowanie podatkowe wobec podatnika, a wydana decyzja wywoła odpowiednie skutki jeszcze przed jej doręczeniem.

Ewentualne ponowne wydanie podmiotowi, wobec którego została wydana decyzja, pisemnego potwierdzenia przyjęcia powiadomienia o zamiarze rozpoczęcia prowadzenia działalności gospodarczej jako pośredniczący podmiot tytoniowy oraz umieszczenie go na liście możliwe jest dopiero po upływie trzech lat od doręczenia decyzji.

6. Składanie deklaracji podatkowych (art. 24a)

Podatnik jest obowiązany, bez wezwania organu podatkowego, składać właściwemu naczelnikowi urzędu celnego deklaracje podatkowe według ustalonego wzoru oraz obliczać i wpłacać akcyzę na rachunek właściwej izby celnej, za miesięczne okresy rozliczeniowe, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Podsumowanie

Wprowadzając nowe rozwiązania dotyczące opodatkowania suszu tytoniowego, rząd miał zamiar utrudnić dostęp do niego jako taniego surowca do produkcji

¹⁹ Lista wykreślonych pośredniczących podmiotów tytoniowych według stanu na dzień 27.09.2013 r., http://www.mf.gov.pl/documents/764034/4106489/20130927_podmioty_tytoniowe_wykreslone.pdf (dostęp: 28.09.2013).

papierosów w szarej strefie. Do końca 2012 roku liść tytoniu stawał się towarem akcyzowym dopiero, gdy został pocięty. W całości nie podlegał akcyzie i mógł być sprzedawany w sklepie, jak każdy inny produkt. Branża tytoniowa informowała, że łatwość obrotu liśćmi tytoniowymi doprowadziła do powstania szarej strefy w postaci tysięcy „wytwórców” papierosów i tytoniu do palenia przeznaczonych na sprzedaż. Problem tysięcy nielegalnych przetwórców tytoniu — w opinii przedstawicieli branży tytoniowej — dorównał w swojej szkodliwości przemysłowi. W uzasadnieniu wskazywali oni, że w Polsce legalna i opodatkowana sprzedaż tytoniu do palenia wynosi blisko 200 ton miesięcznie. Tymczasem w ciągu miesiąca sprzedaje się miliard gilz, do których wypełnienia potrzebne jest około 1000 ton tytoniu, co oznacza, że 800 ton pochodzi z nielegalnego źródła. Przedstawiciele branży szacowali, że szara strefa oparta na liściu tytoniowym może stanowić ponad 20% całego rynku²⁰.

W uzasadnieniu do projektu zmian w zakresie opodatkowania suszu tytoniowego podkreślono, że przepisy unijne nie regulują kwestii opodatkowania akcyzą suszu tytoniowego. Opodatkowanie akcyzą suszu tytoniowego na zasadach obowiązujących w przepisach od 1 stycznia 2013 r. nie narusza przepisów tak zwanej dyrektywy horyzontalnej (dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r.). W art. 1 ust. 3 lit. a przepisy tej dyrektywy zezwalają na nakładanie podatków na produkty inne niż wyroby akcyzowe.

Dane dotyczące efektów działań kontrolnych wydziałów zwalczania przestępczości celnej, komórek dozoru i oddziałów celnych w I–II kwartale 2012 i 2013 roku w zakresie wyrobów tytoniowych przedstawia poniższa tabela 4.

Tabela 4. Efekty działań kontrolnych organów zajmujących się zwalczaniem przestępczości celnej w zakresie wyrobów tytoniowych w I–II kwartale 2012 i 2013 roku

Przedmiot czynności kontrolnych	Wyroby tytoniowe			
	papierosy/cygara		tytoń	
Efekt ujawnień:	szt	wartość zł	kg	wartość zł
I–II kw. 2012	71 403 593	24 813 532	743	353 226
I–II kw. 2013	203 234 045	107 475 410	299 621	130 620 804

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Biuletyn Statystyczny Służby Celnej I–II kwartał 2013* (Nr 1 2013), Warszawa wrzesień 2013, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/764034/1394761/Biuletyn+Statystyczny>, s. 108 (dostęp: 28.09.2013); <http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1394761/biuletyn+I-II++2012>, s. 53 (dostęp: 29.09.2013).

Porównując działania podejmowane przez wymienione służby w I–II kwartale 2012 roku i I–II kwartale 2013, można stwierdzić, że efektywność tych

²⁰ H. Wójcik, *Czy akcyza na liście tytoniowe powstrzyma szarą strefę?*, „Wiadomości Handlowe”, Nr 2 (122), luty 2013, – <http://wiadomoscihandlowe.pl/2013/02/czy-akcyza-na-liscie-tytoniowe-powstrzyma-szara-strefe-2/> (dostęp: 22.06.2013).

działań w zakresie ujawnień nielegalnego tytoniu znacząco wzrosła, a jednocześnie wzrosła wielkość szarej strefy.

Departament Kontroli Celno-Akcyzowej i Kontroli Gier Ministerstwa Finansów opracował *Strategię działania służby Celnej w zakresie zwalczania przemytu i nielegalnego obrotu wyrobami tytoniowymi na lata 2012–2015*, w której w jednym z celów strategicznych zapisano: ograniczenie podaży na rynku krajowym wyrobów tytoniowych pochodzących z nielegalnych źródeł ze szczególnym uwzględnieniem wytwarzania tych wyrobów w „szarej strefie”²¹.

We wspomnianej *Strategii działania Służb Celnych na lata 2012–2015* wyznaczono także kilka celów pośrednich, które mają wspierać realizację celu strategicznego. Zdefiniowano je jako: „ograniczenie nielegalnej produkcji wyrobów tytoniowych na terytorium Polski oraz wdrożenie rozwiązań organizacyjnych, mających wpływ na wzrost skuteczności działań Służby Celnej”.

W Strategii określono wiele działań służących realizacji powyższego celu, na które składają się przede wszystkim²²:

- zwiększenie skuteczności kontroli na bazarach i targowiskach miejskich w celu ograniczenia dostępności wyrobów pochodzących z nielegalnych źródeł dla potencjalnych klientów;

- dyscyplinowanie prowadzących bazy i targowiska w celu wprowadzenia regulaminowych sankcji za działania nielegalne dla sprzedawców;

- dalsze rozwijanie i doskonalenie współpracy z administracjami celnymi i innymi instytucjami państw UE zwalczającymi nielegalny obrót wyrobami tytoniowymi;

- opracowanie i wdrożenie przepisów prawnych, umożliwiających Służbie Celnej kontrolowanie obrotu surowcem tytoniowym;

- prowadzenie monitoringu aktualnej sytuacji związanej z przemysłem, nielegalną produkcją i obrotem wyrobami tytoniowymi;

- zwiększenie skuteczności wykorzystania informacji zewnętrznej pochodzącej od obywateli oraz otrzymanej w ramach współpracy z innymi służbami i instytucjami;

- intensyfikacja stosowania uprawnień określonych w przepisach art. 75b. i 75c. ustawy o Służbie Celnej w kierunku uzupełnienia pozyskanych informacji o dane umożliwiające całościowe działania realizacyjne.

Ponadto przewidziano wiele innych działań wychodzących poza struktury służb celnych, takich jak:

- rozwijanie współpracy z Ministerstwem Rolnictwa i Rozwoju Wsi oraz Ministerstwem Zdrowia, poparcie dla inicjatyw legislacyjnych mających na celu przywrócenie regulacji i kontroli nad uprawą i skupem tytoniu, a także objęcie liści tytoniu regulacjami właściwymi dla wyrobów akcyzowych;

²¹ *Strategia działania...*

²² *Strategia działania...*

— rozwijanie współpracy z sektorem tytoniowym (Krajowym Stowarzyszeniem Przemysłu Tytoniowego — KSPT, poszczególnymi koncernami tytoniowymi, organizacjami/zrzeszeniami producentów tytoniu) w zakresie wymiany informacji, między innymi zapewnienia Służbie Celnej natychmiastowego dostępu do wyników badań rynkowych dokonywanych przez koncerny, dotyczących na przykład konsumpcji wyrobów tytoniowych i skali szarej strefy; nawiązanie stałej współpracy z ośrodkami badania rynku w celu monitorowania zjawisk nielegalnego obrotu wyrobami tytoniowymi w „szarej strefie”.

Bibliografia

- Biuletyn Statystyczny Służby Celnej I– IV kwartał 2012* (Nr 4 2012), Warszawa kwiecień 2013, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1394761/Biuletyn+I-IV+kwartał_2012 (dostęp: 29.06.2013).
- Biuletyn Statystyczny Służby Celnej I– II kwartał 2012* (Nr 1 2013), Warszawa wrzesień 2013, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/764034/1394761/Biuletyn+Statystyczny+S%C5%82uzby+Celnej+I-II+kwarta%C5%82+2013> (dostęp: 28.09.2013).
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi* sygn. IPTPP3/443a-163/12-5/bj z 2013-03-18, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/3165443/IPTPP3443A-16312-5BJ.pdf> (dostęp: 24.09.2013).
- Jęczmionka P., Drost J., *Papierosy zdrożęją, a liście tytoniu jeszcze bardziej...*, <http://www.dziennikzachodni.pl/artykul/723173.papierosy-zdrozaja-a-liscie-tytoniu-jeszcze> (dostęp: 28.09.2013).
- Lista pośredniczących podmiotów tytoniowych wg stanu na dzień 27-09-2013 r.*, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/2307832/20130927_podmioty_tytoniowe.pdf (dostęp: 28.09.2013).
- Lista wykreślonych pośredniczących podmiotów tytoniowych według stanu na dzień 27-09-2013 r.*, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/4106489/20130927_podmioty_tytoniowe_wykreślone.pdf (dostęp: 28.06.2013).
- Lonczak J., *Palić się chce, a na liście obowiązuje już akcyza*, <http://www.strefabiznesu.nowiny24.pl/artykul/palic-sie-chce-na-liscie-obowiazuje-juz-akcyza> (dostęp: 22.06.2013).
- Nielegalny obrót wyrobami tytoniowymi w Polsce w latach 2011–2012*, Warszawa wrzesień 2013, <http://finanse.mf.gov.pl/documents/764034/6107396/Opracowanie+tytoniowe+2011-2012-biuletyn+zatwierdzony.pdf> (dostęp: 22.06.2013).
- Otto P., *Mokry susz tytoniowy bez akcyzy? Luka w przepisach*, „Dziennik Gazeta Prawna”, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/3165443/IPTPP3443A-16312-BJ.pdf> (dostęp: 24.09.2013).
- Pawłowska M., *Straty. Rosnąca szara strefa i mokry susz bez akcyzy. Nowe prawo zamiast pomóc, wykończy legalną sprzedaż papierosów?*, <http://natemat.pl/72131,rrtraty-rosnaca-szara-strefa-i-mokry-susz-bez-akcyzy-nowe-prawo-zamiast-pomoc> (dostęp: 24.09.2013).
- Strategia działania Służby Celnej w zakresie zwalczania przemytu i nielegalnego obrotu wyrobami tytoniowymi na lata 2012–2015*, Departament Kontroli Celno-Akcyzowej i Kontroli Gier Ministerstwa Finansów, Warszawa marzec 2012 r., http://www.mf.gov.pl/documents/764034/928139/strategia_2012-2015_przemyt.pdf (dostęp: 22.06.2013).
- Ustawa o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej 7.12.2012 (Dz.U. z dnia 24.12.2012 r., poz. 1456).
- Wójcik H., *Czy akcyza na liście tytoniowe powstrzyma szarą strefę?*, „Wiadomości Handlowe” 2013, nr 2 (122), luty, <http://wiadomoscihandlowe.pl/2013/02/czy-akcyza-na-liscie-tytoniowe-powstrzyma-szara-strefe-2/> (dostęp: 22.06.2013).