

Radosław PIWOWARSKI\*

 <https://orcid.org/0000-0001-7826-2527>

## LUKA PODATKOWA W PODATKU AKCYZOWYM OD WYROBÓW TYTONIOWYCH W POLSCE W 2019 ROKU

### Abstrakt

**Przedmiot badań:** Przedmiot badań stanowi podatek akcyzowy od wyrobów tytoniowych w Polsce. Znaczenie fiskalne tego podatku skłania do analizy jego stosowania, a zatem oszacowania wysokości luki podatkowej w tym obszarze.

**Cel badawczy:** Celem artykułu jest oszacowanie wielkości luki podatkowej w podatku akcyzowym od wyrobów tytoniowych w Polsce w roku 2019.

**Metoda badawcza:** Wielkość luki podatkowej szacowana jest w oparciu o dane ankietowe zgromadzone w raportach: Głównego Urzędu Statystycznego (GUS) oraz Głównego Inspektoratu Sanitarnego (GIS). Jest to jedna z alternatywnych metod w stosunku do najczęściej używanej metody *top-down*.

**Wyniki:** Z przeprowadzonych szacunków wynika, że luka podatkowa w podatku akcyzowym od wyrobów tytoniowych w Polsce w 2019 r. wyniosła niecałe 2,5 mld zł (11,8% dochodów podatkowych z akcyzy od wyrobów tytoniowych).

**Słowa kluczowe:** luka podatkowa, akcyza na papierosy, podatek akcyzowy od wyrobów tytoniowych.

**Klasyfikacja JEL:** H2, H26

## 1. Wstęp

Po okresie pandemii COVID-19 wiele rządów będzie musiało poszukiwać dodatkowych źródeł dochodów podatkowych, aby poradzić sobie z problemami gospodarczymi. Według S. Cnossena preferowanym ich źródłem powinien być podatek akcyzowy, gdyż posiada duży potencjał fiskalny. Pozwala również na korekcję alokacji zasobów oraz relatywnie łatwo jest nim administrować<sup>1</sup>. Będzie

---

\* Dr, Uniwersytet Łódzki, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny, Katedra Funkcjonowania Gospodarki; e-mail: [radoslaw.piwowarski@uni.lodz.pl](mailto:radoslaw.piwowarski@uni.lodz.pl)

<sup>1</sup> S. Cnossen, *Excise Taxation for Domestic Resource Mobilization*, CESifo Working Paper 2020/8442, s. 2.

to wymagać zmiany polityki podatkowej, np. korekcję stosownych zwolnień lub uszczelnienia systemu podatkowego pod kątem uchylania się od opodatkowania. W pierwszym przypadku zmniejszeniu musi ulec luka polityki podatkowej (ang. *policy gap*)<sup>2</sup> w podatku akcyzowym, której wielkość najczęściej łączy się z wydatkami podatkowymi (ang. *tax expenditures*). Wedle szacunków MF wydatki podatkowe w akcyzie w 2009 r. wyniosły 0,13% PKB (2,89% dochodów z akcyzy)<sup>3</sup>. Bardzo podobne wartości wydatków podatkowych dla lat 2009–2012 oszacowali R. Dziemianowicz, A. Wyszkowski i R. Budlewska. Wielkości luki polityki podatkowej wyniosły w każdym z tych lat 0,1% PKB<sup>4</sup>. Natomiast według E. Sygut szacunki kosztów wyłączeń (zwolnień) w podatku akcyzowym w latach 2012–2016 wynosiły odpowiednio w procentach dochodów z akcyzy: 2012 – 8,64; 2013 – 5,59; 2014 – 5,49; 2015 – 6,27 i 2016 – 8,06; średnio 6,81% rocznie<sup>5</sup>. Na podstawie powyższych danych wydaje się, że wielkość luki polityki podatkowej jest relatywnie niewielka, a w niektórych obszarach wyłączenia wynikają z procesów harmonizacji podatku akcyzowego na szczeblu UE. Mimo to nawet niewielkie zwiększenie dochodów budżetowych będzie korzystne dla budżetu. W drugim przypadku zmniejszeniu powinna ulec luka podatkowa. Według wiedzy autora, jak do tej pory nie podjęto prób szacunków jej wielkości dla Polski, dlatego głównym motywem podjęcia tematu niniejszego opracowania jest uzupełnienie badań w tym obszarze. Oszacowanie dodatniej wielkości luki podatkowej pozwoli na potwierdzenie sugestii S. Cnossena dotyczącej istnienia przestrzeni do zwiększenia wpływów budżetowych w tym obszarze.

Celem artykułu jest oszacowanie wielkości luki podatkowej w podatku akcyzowym od wyrobów tytoniowych w Polsce w roku 2019. Wielkość luki podatkowej szacowana jest w oparciu o dane ankietowe<sup>6</sup> zgromadzone w raportach

<sup>2</sup> Luka polityki podatkowej obliczana jest jako różnica pomiędzy teoretyczną wielkością dochodów przy braku preferencyjnych stawek i ulg podatkowych oraz przy 100 procentowej ściągłości a wielkością uzyskiwanych dochodów. Choć wielkości ubytku dochodów podatkowych z powodu prowadzonej polityki nie traktuje się jako części luki podatkowej, w literaturze przedstawia się ich estymacje, por. **Komisja Europejska**, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report*, EC, 2020, s. 52–53.

<sup>3</sup> **Ministerstwo Finansów**, *Tax Expenditures in Poland*, Warszawa 2010, s. 19.

<sup>4</sup> **R. Dziemianowicz, A. Wyszkowski, R. Budlewska**, *Tax Expenditures. Spending through the Polish Tax System*, *Ekonomia XXI Wieku* 2014/4 (4), s. 99.

<sup>5</sup> **E. Sygut**, *Tax exemptions in excise duty in the context of fiscal efficiency*, e-Finanse: Financial Internet Quarterly, University of Information Technology and Management 2018/14/2, Rzeszów, s. 55.

<sup>6</sup> Metoda ta określana jest po angielsku jako *survey techniques*, czemu odpowiada polskie określenie badań ankietowych. Por. **M. Thackray, M. Alexova**, *An Analytical Framework for*

Głównego Urzędu Statystycznego (GUS) oraz Głównego Inspektoratu Sanitarnego (GIS). Jest to jedna z alternatywnych metod w stosunku do najczęściej używanej metody *top-down*. Podobne metody szacunku luki podatkowej stosuje się w Kanadzie i Wielkiej Brytanii.

## 2. Dochody z podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych

Konstrukcja podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych jest złożona, gdyż stanowi połączenie podatku kwotowego i podatku *ad valorem*. Kwota należnego podatku w dużej mierze zależy od maksymalnej ceny detalicznej wydrukowanej na opakowaniu jednostkowym, jednak nie może być niższa od stawki minimalnej. Wielkość minimalnego podatku akcyzowego jest obliczana jako suma ustalonej stałej kwoty od 1000 sztuk papierosów (367,36 zł w 2022 r.), plus procentowa stawka (32,05% w 2022 r.) od maksymalnej ceny detalicznej. Maksymalna cena detaliczna nie może być aktualnie niższa od 105% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży papierosów w poprzednim roku<sup>7</sup>. Cena ta jest ogłaszana w rozporządzeniu ministra finansów. Tak skonstruowany podatek ma na celu zabezpieczenie dochodów budżetu państwa przed negatywnymi skutkami obniżania cen papierosów przez producentów. Podnoszenie kwotowej stawki podatku będzie skutkowało wzrostem ceny najtańszych papierosów, zwiększanie stawki procentowej będzie natomiast niekorzystne dla tzw. segmentu papierosów premium.

Podatek akcyzowy ma istotne znaczenie fiskalne. Stanowi drugie co do wielkości źródło dochodów państwa. W 2020 r. dochody z akcyzy wyniosły 71,8 mld zł, co stanowiło 17,1% wykonanych dochodów budżetowych.

TABELA 1: *Struktura dochodów z podatku akcyzowego w Polsce latach 2019–2020*

Dochody z podatku akcyzowego	2020		2019	
	w mln zł	w %	w mln zł	w %
1	2	3	4	5
Ogółem	71 787,2	100	72 396,1	100
Paliwa silnikowe	32 572,8	45,4	33 891,2	46,8
Gaz do napędów silników spalinowych	891,8	1,2	1 048,6	1,4

*Excise Gap Estimation: Excise Gaps in Tax Administration*, Technical Notes and Manual, MFW 2017, s. 3–6.

<sup>7</sup> Art. 99, Dz.U. z 2009 r., nr 3, poz. 11 Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym.

TABELA 1 (cd.)

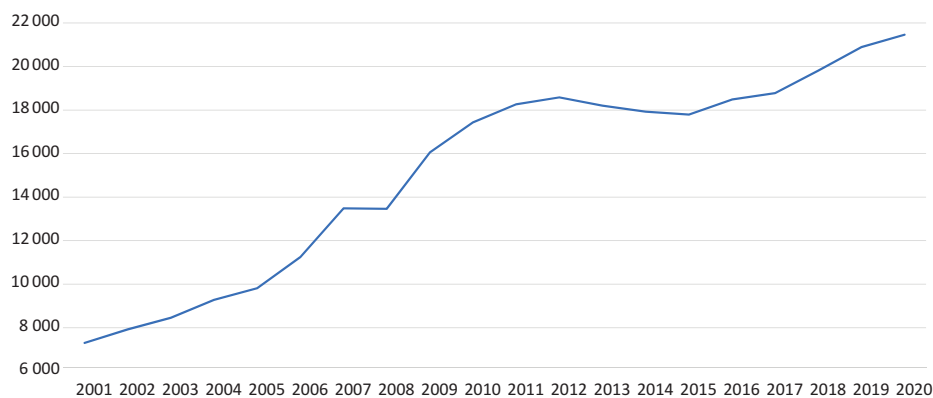
1	2	3	4	5
Oleje smarowe	318,7	0,4	132,7	0,2
Olej opałowy	189,6	0,3	216,3	0,3
Wyroby węglowe	64,6	0,1	70,8	0,1
Gaz nie do napędów silników spalinowych	146,5	0,2	146,6	0,2
Alkohol (wyroby spirytusowe)	9 424,1	13,1	8 347,5	11,5
Piwo	3 527,9	4,9	3 350,3	4,6
Wino	427	0,6	392,2	0,5
Wyroby tytoniowe	21 459,9	29,9	20 892,6	28,9
Susz tytoniowy	1,2	0,0	0,8	0,0
Samochody	2 310,5	3,2	3 035,8	4,2
Energia elektryczna	437,0	0,6	749,9	1,0

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Z danych zawartych w tabeli 1 wynika, że podatek akcyzowy od wyrobów tytoniowych stanowi istotną część dochodów z akcyzy (prawie 29% w roku 2019 i prawie 30% w roku 2020). Dochody z jego tytułu wyniosły w 2019 r. prawie 20,9 mld i wzrosły do prawie 21,5 mld zł w 2020 r. Zmniejszenie dochodów z akcyzy od wyrobów tytoniowych będzie negatywnie wpływać na finanse publiczne, natomiast każde ograniczenie luki podatkowej w tym obszarze może istotnie poprawić sytuację budżetową. Podatkiem akcyzowym obciążony jest również susz tytoniowy, jednak jego znaczenie jest praktycznie nieistotne.

Od 2001 r. dochodów z akcyzy od wyrobów tytoniowych rosną. Jedynie pomiędzy latami 2007–2008 odnotowano stałe dochody, a pomiędzy latami 2012–2015 niewielki spadek dochodów z tego tytułu. W świetle raportów Ernst & Young i PWC minimalne stawki akcyzy na papierosy nieprzerwanie rosły do roku 2014<sup>8</sup>. Obserwowany spadek dochodów budżetowych z akcyzy od wyrobów tytoniowych w latach 2012–2015 tłumaczono osiągnięciem zbyt wysokiego poziomu opodatkowania papierosów. Skutkiem tego miała być rosnąca

<sup>8</sup> **Ernst & Young**, *Analiza krajowej struktury opodatkowania papierosów akcyzą*, Raport Ernst & Young, Maj 2012, s. 30, [https://www.bcc.org/uploads/media/bud\\_BCC\\_raport\\_papierosowy\\_maj\\_final.pdf](https://www.bcc.org/uploads/media/bud_BCC_raport_papierosowy_maj_final.pdf); stan na 14.03.2022 r.; **PWC**, *Akcyza na papierosy. Wyższa stawka – niższe wpływy*, s. 10, [https://www.pwc.pl/pl/publikacje/assets/raport\\_pwc\\_akcyza\\_na\\_papierosy\\_wyzsza\\_stawka\\_nizsze\\_wplywy.pdf](https://www.pwc.pl/pl/publikacje/assets/raport_pwc_akcyza_na_papierosy_wyzsza_stawka_nizsze_wplywy.pdf); stan na 14.03.2022 r.

WYKRES 1: *Dochody z podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych w Polsce w latach 2001–2020 w mln zł*

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

nielegalna konsumpcja, która ograniczała wpływy budżetowe<sup>9</sup>. W połączeniu z osiągnięciem w 2014 r. wszystkich minimów wynikających z regulacji unijnych na pewien okres polityka podatkowa uległa zmianie i zamrożono stawki akcyzy na wyroby tytoniowe<sup>10</sup>. Od 2016 r. obserwuje się ponowny wzrost dochodów z akcyzy na papierosy. Wydaje się, że jest to związane ze spadkiem ich relatywnej ceny. Dopiero od 2022 r. wprowadzono 105% stawkę przy obliczaniu maksymalnej ceny detalicznej w odniesieniu do średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży papierosów w poprzednim roku. Wcześniej obowiązująca 100% stawka powodowała, że przy wyższej inflacji relatywna cena najtańszych papierosów spadała. Legalne papierosy stawały się zatem „bardziej dostępne” nawet dla osób o niższych dochodach. Spadek relatywnej ceny papierosów zwiększał popyt na nie, co wydaje się znajdować odbicie w rosnących dochodach budżetowych z tego tytułu. Potwierdzeniem tego są szacunki wielkości szarej strefy na wyroby tytoniowe, której wielkość od 2015 r. systematycznie spada<sup>11</sup>. Znajduje to odbicie w zwiększonej legalnej konsumpcji papierosów.

<sup>9</sup> *Ibidem*, s. 6.

<sup>10</sup> Podwyżki podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych zaczęto wprowadzać od 2019 r., **J. Hagemeyer i in.**, *Wpływ produkcji wyrobów tytoniowych na polską gospodarkę*, CASE, Warszawa 2020, s. 62.

<sup>11</sup> **J. Fundowicz i in.**, *Szara strefa*, Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, Warszawa, Marzec 2021, *Szara Strefa 2021*, [https://polskabezgotowkowa.pl/sites/all/themes/awesomeit/files/dane/IPAG\\_Szara\\_Strefa\\_2021.pdf](https://polskabezgotowkowa.pl/sites/all/themes/awesomeit/files/dane/IPAG_Szara_Strefa_2021.pdf); stan na 18.03.2022 r., s. 30.

Poza tym rosnące dochody mogły być również rezultatem uszczelniania systemu podatkowego<sup>12</sup>. Wysokość dochodów budżetowych z podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych wyniosła w 2019 r. niecałe 20,9 mld zł.

### 3. Luka podatkowa w podatku akcyzowym od wyrobów tytoniowych w Polsce – przegląd badań

Luka podatkowa najczęściej definiowana jest jako różnica pomiędzy kwotą podatków, które powinny być zapłacone a kwotą faktycznie zapłaconych podatków<sup>13</sup>. Powstaje w fazie stosowania podatku (ang. *compliance gap*) i jest rezultatem braku wywiązywania się podatników z obowiązku podatkowego<sup>14</sup>.

Obliczanie luki podatkowej dla podatku akcyzowego nie jest proste. Wynika to z charakteru tego podatku oraz ograniczonej dostępności danych mogących precyzyjnie odwzorować rzeczywistą bazę podatkową. Pozyskanie takiej bazy, która musi być niezależna od bazy płatników tego podatku, wymagane jest przy zastosowaniu metody *top-down*. Im bardziej szczegółowa i strukturalnie dopasowana do rzeczywistej baza, tym lepiej. W przypadku innych metod, np. *bottom-up*, do oszacowania luki podatkowej wymagane jest pozyskanie od podatników informacji na temat ich uchylania się od opodatkowania<sup>15</sup>. Uzyskanie takiej informacji może być bardzo trudne lub wręcz niemożliwe. Wedle wiedzy autora, jak do tej pory nie przeprowadzono szacunków luki podatkowej podatku akcyzowego dla Polski. Brak jest również szacunków luki podatkowej dla podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych. W literaturze przedmiotu można jednak znaleźć opracowania prezentujące wielkość nielegalnej konsumpcji (szarej strefy) papierosów. Raporty CASE oraz Instytutu Prognoz i Analiz Gospodarczych<sup>16</sup>

<sup>12</sup> Przykładowo, wprowadzony w maju 2019 r. System Śledzenia Wyrobów Tytoniowych Track & Trace, NIK, *Wystąpienie pokontrolne, zmienione zgodnie z treścią uchwały nr 25/2021 Kolegium Najwyższej Izby Kontroli z dnia 19 maja 2021 r., P/21/001 Wykonanie budżetu państwa w 2020 r. w części 77 – Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa*, Warszawa 2021, s. 11.

<sup>13</sup> Komisja Europejska, *The Concept of Tax Gaps, Report on VAT Gap Estimations*, FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041), Brussels, March 2016; G. Poniatowski, M. Bonch-Osmolovskiy, A. Śmietanka, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report*, CASE Reports 2020/503; P. Arak i in., *Efekty uszczelniania systemu podatkowego w Polsce w latach 2016–2018*, Polski Instytut Ekonomiczny, Policy Paper 2019/1.

<sup>14</sup> Por. T. Tratkiewicz, *Luka w VAT – sposoby przeciwdziałania w Polsce i Unii Europejskiej*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, nr 294, Katowice 2016, s. 186.

<sup>15</sup> M. Thackray, M. Alexova, *An Analytical Framework...*, s. 3–6.

<sup>16</sup> J. Fundowicz i in., *Szara strefa 2021*; J. Hagemeyer i in., *Wpływ produkcji...*

prezentują takie szacunki, bazując na danych firmy badawczej Almares. Badanie firmy Almares polega na zbieraniu pustych opakowań po papierosach z ulic oraz publicznych koszy. Na podstawie zebranych opakowań szacuje się wielkość szarej strefy, opierając się na udziale opakowań papierosów pochodzących z przemytu czy nielegalnej produkcji. W 2019 r. badaniem objęto 70 miast, 40 dużych i 30 małych. Próba wyniosła 17 000 paczek w podziale na podpróby proporcjonalne do liczby mieszkańców miejscowości<sup>17</sup>. Ograniczeniami tego badania są: brak pokrycia próbą miejsc pracy i zamieszkania oraz brak informacji o podrabianych produktach firm tytoniowych nieuczestniczących w badaniu. Autorzy badania wskazują również, że jest ono bardziej zaprojektowane na pokazanie trendów zmian wielkości szarej strefy niż jej wielkości w danym momencie. Pomimo tych niedoskonałości w raporcie CASE dokonano szacunku utraconych wpływów finansów publicznych z powodu nielegalnej konsumpcji papierosów w 2019 r. w kwocie 2,65 mld zł<sup>18</sup>. Szacunku wielkości szarej strefy z tytułu nielegalnego przemytu papierosów dokonał również GUS. W świetle opracowania GUS<sup>19</sup> wielkość przemytu papierosów w 2018 r. wyniosła 0,03% PKB, czyli wartościowo ponad 636 mln zł. Wartość ta jest znacznie niższa od szacunków na podstawie zebranych opakowań. W opracowaniu GUS nie podaje się szacunków ubytku dochodów budżetowych z tytułu przemytu papierosów.

#### 4. Luka podatkowa w podatku akcyzowym od wyrobów tytoniowych w Polsce – szacunki

Przeprowadzone poniżej szacunki wielkości luki podatkowej w podatku akcyzowym od wyrobów tytoniowych w Polsce w roku 2019 oparte są o alternatywną metodę do najczęściej stosowanej metody *top-down*<sup>20</sup>. Stosowana poniżej metoda opiera się na badaniach ankietowych. Otrzymane wyniki mogą zastępować lub uzupełniać te uzyskane przy zastosowaniu metody *top-down*. W obydwu metodach głównym celem jest jak najlepsze odwzorowanie rzeczywistej bazy podatkowej. Posiadając taką bazę, można obliczyć potencjalne dochody budżetowe

<sup>17</sup> Slajd 1, <http://www.kspt.org.pl/img/zdjecia/Poland%20Q4%202019%20EPS%20Report.pdf>; stan na 22.03.2022 r.

<sup>18</sup> Utraconych wpływów nie nazywa się jednak luką podatkową, **J. Hagemeyer i in.**, *Wpływ produkcji...*, s. 60.

<sup>19</sup> **GUS**, *Rachunki narodowe według sektorów instytucjonalnych w latach 2015–2018*, Warszawa 2020, s. 98.

<sup>20</sup> Szczegóły dotyczące stosowanych metod można znaleźć w: **M. Thackray, M. Alexova**, *An Analytical Framework...*, s. 3–6.



z tytułu podatku, a następnie odnieść je do rzeczywistych wpływów. Zapisując w formie równania, będzie to:

Luka podatkowa = potencjalne dochody podatkowe – rzeczywiste dochody podatkowe

Potencjalne dochody podatkowe dla podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych obliczane są na podstawie badań GUS<sup>21</sup> oraz badań Kantar dla Głównego Inspektoratu Sanitarnego<sup>22</sup> przeprowadzonych w 2019 r. Podobne jakościowo badania wykorzystuje się w szacunkach luki podatkowej akcyzy od wyrobów tytoniowych w Kanadzie i Wielkiej Brytanii<sup>23</sup>. Potencjalne dochody podatkowe oblicza się, wykorzystując dane dotyczące ilości osób palących, intensywności palenia, liczby ludności w wieku 15+<sup>24</sup> oraz liczby dni, w których się pali. Dodatkowo stosuje się również tzw. mnożnik podnoszący wielkość konsumpcji papierosów (ang. *uplift factor for underreporting of cigarette consumption*). Wynika to z faktu zniżania przez osoby ankietowane deklarowanej wielkości konsumpcji<sup>25</sup>.

Bazując na powyższym schemacie, oblicza się wielkości potencjalnych wpływów z podatku akcyzowego na wyroby tytoniowe w Polsce w roku 2019. Populacja palących dzielona jest na dwie grupy. Pierwszą stanowią osoby palące okazjonalnie, a drugą palący codziennie. W przypadku pierwszej grupy przyjmuje się założenie, że osoba paląca okazjonalnie będzie wypalać około 1 paczki papierosów tygodniowo. Zaokrąglając, będzie to 50 paczek papierosów w skali roku. W przypadku drugiej grupy, liczba wypalanych paczek papierosów zależy do codziennej intensywności palenia. W zależności od podgrupy w grupie drugiej przyjmuje się wielkości od 1/4 do 3 paczek dziennie. Na podstawie tych danych oblicza się liczbę paczek papierosów wypalanych w ciągu roku na osobę w zależności od podgrupy. W kolejnym kroku szacuje się liczbę osób palących w grupach i podgrupach na podstawie ich udziałów w populacji 15+. Do obliczeń przyjmuje się za GUS, że populacja 15+ w 2019 r. w Polsce wyniosła 32 629 161 osób. W kolejnym kroku oblicza się całkowitą liczbę wypalonych paczek papierosów, mnożąc ich wielkość na osobę przez liczbę osób palących. Wielkość

<sup>21</sup> GUS, *Stan zdrowia ludności Polski w 2019 r.*, Warszawa 2021.

<sup>22</sup> GIS, *Raport z ogólnopolskiego badania ankietowego na temat postaw wobec palenia tytoniu*, Październik 2019.

<sup>23</sup> Canada Revenue Agency, *Tax Gap for Federal Excise Duty on Cigarettes*, 2017; HM Revenue & Customs, *Measuring tax gaps 2018 edition. Methodological Annex*, 14 June 2018.

<sup>24</sup> W przypadku Wielkiej Brytanii jest to 16+.

<sup>25</sup> Dla Kanady zastosowano mnożnik wynoszący 1,35. Canada Revenue Agency, *Tax Gap...*, s. 15.



ta stanowi bazę do obliczenia potencjalnych dochodów z podatku akcyzowego na wyroby tytoniowe.

Punktem wyjścia dla obliczeń potencjalnych dochodów budżetowych jest minimalna wielkość akcyzy przypadającej na paczkę papierosów w 2019 r. Bazowanie na tej wielkości jest uzasadnione, gdyż w zbliżonym okresie szacowano, że od 70% legalnie sprzedawanych paczek papierosów odprowadzana jest właśnie minimalna kwota podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych<sup>26</sup>. Z tego względu obliczone potencjalne dochody stanowią sumę ważonych iloczynów (wagi 0,3 i 0,7) ilości wypalonych paczek papierosów pomnożonych przez odpowiednie kwoty akcyzy. Przyjmuje się, że minimalna kwota akcyzy od wyrobów tytoniowych wyniosła 8,54 zł na paczkę w 2019 r., a podwyższona kwota akcyzy odpowiednio 9,95 zł<sup>27</sup>.

Według raportu GUS<sup>28</sup> odsetek palących ogółem w populacji 15+ wyniósł 19,9%. Palący okazjonalnie i codziennie stanowili odpowiednio 2,8% (913 617 osób) i 17,1% (5 579 587 osób) populacji. Strukturę grupy palących codziennie prezentuje tabela 2.

TABELA 2: *Struktura palących codziennie wg raportu GUS*

Liczba wypalanych paczek papierosów (dziennie/rocznie)	0,25/ 91,25	0,5/ 182,5	0,75/ 273,75	1/ 365	1,5/ 547,5	2/ 730	3/ 1095
Udział palących codziennie w danej podgrupie (w %)	4,2	11,9	25,7	13,6	40,7	2,5	1,3

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS.

Według raportu GIS<sup>29</sup> odsetek palących ogółem w populacji 15+ wyniósł 22%. Palący okazjonalnie i codziennie stanowili odpowiednio 1% (326 292 osób) i 21% (6 852 124 osób) populacji. Strukturę grupy palących codziennie prezentuje tabela 3.

<sup>26</sup> Na podstawie opinii J. Fundowicza z forum akcyzowego Ministerstwa Finansów: **Ministerstwo Finansów**, *Forum akcyzowe. Rekomendacje forum akcyzowego dotyczące papierosów tradycyjnych*, Warszawa, 15 grudnia 2021.

<sup>27</sup> Wielkość ta została obliczona na podstawie cenników papierosów w 2019 r. Przyjęto, że uśredniona cena za paczkę „lepszych” papierosów wyniosła 18 zł.

<sup>28</sup> **GUS**, *Stan zdrowia...*, s. 56–57.

<sup>29</sup> **GIS**, *Raport z ogólnopolskiego badania ankietowego...*, s. 6, 11, 28.

TABELA 3: *Struktura palących codziennie wg raportu GIS*

Liczba wypalanych paczek papierosów (dziennie/rocznie)	0,5/ 182,5	1/ 365	1,5/ 547,5	2/ 730
Udział palących codziennie w danej podgrupie (w %)	14	40	45	1

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GIS.

Liczba osób palących okazjonalnie i codziennie oraz ich struktura są różne w raportach GUS i GIS. Obliczając bazę podatkową dla potencjalnych dochodów z podatku akcyzowego, najbezpieczniej jest skorzystać ze średniej. Uśrednienie wielkości bazy podatkowej obliczonej na podstawie wyników dwóch badań powoduje, że prawdopodobieństwo pomyłki jest niższe. Obliczone wielkości bazy podatkowej oraz potencjalnych dochodów budżetowych prezentuje tabela 4.

TABELA 4: *Baza podatkowa oraz potencjalne dochody w podatku akcyzowym od wyrobów tytoniowych w Polsce w 2019 r.*

	Raport GUS	Raport GIS	Średnia
Potencjalna ilość wypalonych paczek papierosów (baza podatkowa) w szt.	2 282 320 857	2 930 008 928	2 606 164 892
Potencjalne dochody budżetowe w podatku akcyzowym od wyrobów tytoniowych w zł	20 456 441 839	26 261 670 018	23 359 055 928

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS i GIS.

Rzeczywiste dochody budżetowe z podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych w 2019 r. wyniosły 20 892 600 zł. Odnosząc tę wielkość do potencjalnych dochodów, oszacowana luka podatkowa w podatku akcyzowym od wyrobów tytoniowych w Polsce w 2019 r. stanowiła niecałe 2,5 mld zł<sup>30</sup> (dokładnie

<sup>30</sup> Rok 2019 jest jedynym, w którym ukazały się jednocześnie dwa raporty na temat palenia tytoniu w Polsce. W roku 2017 opublikowano raport firmy Kantar dla GIS na ten sam temat, a w 2016 r. wydano raport GUS z badania za rok 2014. Por. GIS, *Raport z ogólnopolskiego badania ankietowego...*; GUS, *Stan zdrowia...* Na podstawie pojedynczych raportów obliczono wielkości luki podatkowej w roku 2014 i 2017, które wyniosły odpowiednio 5,2 mld zł i 10,2 mld zł. Wyników tych nie można jednak porównywać z rokiem 2019, gdyż obliczana w nim baza podatkowa stanowi średnią z dwóch raportów. Ze względu na odmienną strukturę palących w raportach Kantar i GUS porównywanie wielkości z 2014 i 2017 r. również jest

2 466 455 928 zł). Było to 11,8% dochodów podatkowych z akcyzy od wyrobów tytoniowych. Wielkość ta jest zbliżona do szacunku utraconych wpływów finansów publicznych z powodu nielegalnej konsumpcji papierosów w raporcie CASE<sup>31</sup>, który wyniósł 2,65 mld zł w 2019 r. Mimo to wydaje się, że oszacowana wielkość luki podatkowej może być zaniżona. W przeprowadzonych szacunkach nie zastosowano mnożnika podnoszącego wielkość konsumpcji. Wedle wiedzy autora nie prowadzi się takich szacunków dla Polski. Przyjęcie natomiast wielkości obliczonych dla Kanady mogłoby wypaczyć wyniki.

## 5. Zakończenie

Celem artykułu było oszacowanie wielkości luki podatkowej w podatku akcyzowym od wyrobów tytoniowych w Polsce w roku 2019. Stosując analogiczną metodę szacunku luki podatkowej jak w Kanadzie i Wielkiej Brytanii, dokonano obliczeń dla Polski w oparciu o dane ankietowe zgromadzone w raportach Głównego Urzędu Statystycznego (GUS) oraz Głównego Inspektoratu Sanitarnego (GIS). Z przeprowadzonych szacunków wynika, że luka podatkowa w podatku akcyzowym od wyrobów tytoniowych w Polsce w 2019 r. wyniosła niecałe 2,5 mld zł (11,8% dochodów podatkowych z akcyzy od wyrobów tytoniowych).

## Bibliografia

### Opracowania

- Arak P., Kutwa K., Sarnowski J., Selera P.**, *Efekty uszczelniania systemu podatkowego w Polsce w latach 2016–2018*, Polski Instytut Ekonomiczny, Policy Paper 2019/1, s. 1–14.
- Canada Revenue Agency**, *Tax Gap for Federal Excise Duty on Cigarettes*, June 2017, s. 1–43.
- Cnossen S.**, *Excise Taxation for Domestic Resource Mobilization*, CESifo Working Paper 2020/8442, s. 1–33.
- Dziemianowicz R., Wyszkowski A., Budlewska R.**, *Tax Expenditures. Spending through the Polish Tax System*, *Ekonomia XXI Wieku* 2014/4 (4), s. 92–107.
- Ernst & Young**, *Analiza krajowej struktury opodatkowania papierosów akcyzą*, Raport Ernst & Young, Maj 2012, [https://www.bcc.org.pl/uploads/media/bud\\_BCC\\_raport\\_papierosowy\\_maj\\_final.pdf](https://www.bcc.org.pl/uploads/media/bud_BCC_raport_papierosowy_maj_final.pdf); stan na 14.03.2022 r.

---

nieuprawnione. Z tych powodów zdecydowano się przedstawić szacunki wyłącznie dla roku 2019, zwłaszcza że brak jest w literaturze przedmiotu szacunków luki podatkowej w akcyzie od wyrobów tytoniowych nawet dla pojedynczych okresów.

<sup>31</sup> **J. Hagemeyer i in.**, *Wpływ produkcji...*, s. 60.

- Fundowicz J., Lapiński K., Wyżnikiewicz B., Wyżnikiewicz D.,** *Szara strefa 2021*, Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, Warszawa, Marzec 2021, Szara Strefa 2021, [https://polskabezgotowkwa.pl/sites/all/themes/awesomeit/files/dane/IPAG\\_Szara\\_Strefa\\_2021.pdf](https://polskabezgotowkwa.pl/sites/all/themes/awesomeit/files/dane/IPAG_Szara_Strefa_2021.pdf); stan na 18.03.2022 r.
- GIS,** *Raport z ogólnopolskiego badania ankietowego na temat postaw wobec palenia tytoniu*, Październik 2017, s. 1–50.
- GIS,** *Raport z ogólnopolskiego badania ankietowego na temat postaw wobec palenia tytoniu*, Październik 2019, s. 1–50.
- GUS,** *Rachunki narodowe według sektorów instytucjonalnych w latach 2015–2018*, Warszawa, 2020, s. 1–116.
- GUS,** *Stan zdrowia ludności Polski w 2014 r.*, Warszawa 2016, s. 1–184.
- GUS,** *Stan zdrowia ludności Polski w 2019 r.*, Warszawa 2021, s. 1–141.
- Hagemejer J., Malinowska A., Poniatowski G., Śmietanka A.,** *Wpływ produkcji wyrobów tytoniowych na polską gospodarkę*, CASE, Warszawa 2020, s. 1–90.
- HM Revenue & Customs,** *Measuring tax gaps 2018 edition. Methodological Annex*, 14 June 2018, s. 1–59.
- Komisja Europejska,** *The Concept of Tax Gaps, Report on VAT Gap Estimations, FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041)*, Brussels, March 2016, s. 1–71.
- Komisja Europejska,** *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report*, EC, 2020, s. 1–99.
- Ministerstwo Finansów,** *Forum akcyzowe. Rekomendacje forum akcyzowego dotyczące papierosów tradycyjnych*, Warszawa, 15 grudnia 2021, s. 1–20.
- Ministerstwo Finansów,** *Tax Expenditures in Poland*, Warszawa 2010.
- NIK,** *Wystąpienie pokontrolne, zmienione zgodnie z treścią uchwały nr 25/2021 Kolegium Najwyższej Izby Kontroli z dnia 19 maja 2021 r., P/21/001 Wykonanie budżetu państwa w 2020 r. w części 77 – Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa*, Warszawa 2021, s. 1–33.
- Poniatowski G., Bonch-Osmolovskiy M., Śmietanka A.,** *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report, CASE Reports No. 503 (2020)*, s. 1–100.
- PWC,** *Akcyza na papierosy. Wyższa stawka – niższe wpływy*, [https://www.pwc.pl/pl/publikacje/assets/raport\\_pwc\\_akcyza\\_na\\_papierosy\\_wyzsza\\_stawka\\_nizsze\\_wplywy.pdf](https://www.pwc.pl/pl/publikacje/assets/raport_pwc_akcyza_na_papierosy_wyzsza_stawka_nizsze_wplywy.pdf); stan na 14.03.2022 r., s. 1–11.
- Sygut E.,** *Tax exemptions in excise duty in the context of fiscal efficiency*, e-Finanse: Financial Internet Quarterly, University of Information Technology and Management, Rzeszów 2018/14/2, s. 47–57.
- Thackray M., Alexova M.,** *An Analytical Framework for Excise Gap Estimation: Excise Gaps in Tax Administration*, Technical Notes and Manual, MFW 2017, s. 1–48.
- Tratkiewicz T.,** *Luka w VAT – sposoby przeciwdziałania w Polsce i Unii Europejskiej*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2016/294, s. 185–196.

### Strony internetowe

- PAP,** wywiad z wiceministrem finansów Piotrem Walczakiem, Luka w akcyzie nie była tak duża, jak w VAT, efekty uszczelnienia nie są tak widoczne – Polska Agencja Prasowa – 6 listopada 2018 r. Wydawca treści [https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dla-mediow/wywiady/piotr-walczak/-/asset\\_publisher/P3qp/content/luka-w-akcyzie-nie-byla-tak-duzak-w-vat-efekty-uszczelnienia-nie-sa-tak-widoczne-polska-agencja-prasowa-6-listopada-2018-r/pop\\_up?\\_101\\_INSTANCE\\_P3qp\\_viewMode=print](https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dla-mediow/wywiady/piotr-walczak/-/asset_publisher/P3qp/content/luka-w-akcyzie-nie-byla-tak-duzak-w-vat-efekty-uszczelnienia-nie-sa-tak-widoczne-polska-agencja-prasowa-6-listopada-2018-r/pop_up?_101_INSTANCE_P3qp_viewMode=print); stan na 18.03.2022 r.

---

Radosław PIWOWARSKI

## THE TAX GAP IN THE EXCISE DUTY ON TOBACCO PRODUCTS IN POLAND IN 2019

### Abstract

**Background:** The subject of the research is the excise tax on tobacco products in Poland. The fiscal significance of this tax prompts us to analyze its compliance, and thus estimate the tax gap in this area.

**Research purpose:** The aim of the article is to estimate the tax gap in the excise duty on tobacco products in Poland in 2019.

**Methods:** The tax gap estimations are based on survey data collected in the reports of the Polish Central Statistical Office (GUS) and the Polish Chief Sanitary Inspectorate (GIS). This method is an alternative to the most frequently used *top-down* methodology.

**Conclusions:** The estimates show that the tax gap in the excise duty on tobacco products in Poland in 2019 amounted to slightly less than 2.5 billion PLN (11.8 percent of revenue from the excise duty on tobacco products).

**Keywords:** tax gap, excise duty on cigarettes, excise duty on tobacco products.