

**Data:** Wednesday, 27 January 2021

**Od:** Sławomir Boruc  
Krzysztof Flis

**Dotyczy:** **Przedłużenia ważności znaków akcyzy**

Przedstawiamy poniżej opinię dotyczącą planowanej zmiany przepisów przedłużającej ważność banderol podatkowych na wyroby tytoniowe. Informacja o takiej zmianie pojawiła się ostatnio w przestrzeni publicznej.

Zgodnie z pojawiającymi się informacjami medialnymi rząd rozważa możliwość jednorazowej zmiany art. 136 ust. 6 ustawy z dnia 8 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 722, ze zm.). Wskazany przepis określa zasadę, zgodnie z którą znaki akcyzy naniesione na opakowania jednostkowe wyrobów tytoniowych lub na wyroby tytoniowe w danym roku kalendarzowym zachowują ważność do ostatniego dnia lutego następnego roku kalendarzowego. Planowana zmiana miałaby polegać na wydłużeniu ważności banderol nałożonych na opakowania jednostkowe papierosów i tytoniu do palenia w 2020 r. nawet do końca lutego 2022 r.

Uzasadnieniem tej zmiany miałaby być sytuacja sprzedawców wskazanych wyrobów spowodowana przez pandemię SARS-COV.2, która utrudniła zbycie zapasów na rynku (w szczególności detalicznej). Według pojawiających się informacji, zmiana, o której mowa miałaby zostać wprowadzona jako poprawka do procedowanego już w Sejmie projektu ustawy, zmieniającego m.in. obowiązującą ustawę akcyzową, a więc z pominięciem normalnego trybu legislacyjnego, w tym m.in. konsultacji publicznych.

W naszej opinii planowana zmiana przepisów w zakresie ważności banderol na wyroby tytoniowe (a w szczególności tryb jej przeprowadzenia) może naruszać kilka zasad konstytucyjnych sformułowanych przez Trybunał Konstytucyjny [dalej również "TK"] w jego orzeczeniach.

Co do zasady, TK sformułował tezę, że zasadność rozwiązań wprowadzanych przez ustawodawcę w zakresie podatków pozostaje poza obszarem zainteresowania TK. Natomiast, Trybunał może jednak ingerować w sferę stanowienia prawa podatkowego, jeżeli unormowania ustawowe w sposób oczywisty godzą w normy, zasady lub wartości konstytucyjne (zob. wyrok TK z 18.11.2014 r., sygn. akt K 23/12).

Poniżej przedstawiamy naszą opinię w tym zakresie, odnoszącą się do zasad tworzenia prawa podatkowego, sformułowanych przez TK, które mogą zostać naruszone przez planowaną zmianę w zakresie terminu ważności banderoli, wraz ze wskazaniem przykładowych orzeczeń TK, które do tych zasad się odnoszą, a także z powiązaniem tych zasad z argumentami wskazanymi przez JTI.

### 1. Zasada proporcjonalności opodatkowania

Zasadę tę należy rozumieć nie tylko jako ustanowienie nieproporcjonalnego, niesprawiedliwego lub niepotrzebnie nadmiernego obciążenia, ale również jako ogólnie sformułowany zakaz nadmiernej ingerencji

ustawodawcy, tzn. sytuację, kiedy dana regulacja jest nieuzasadniona, nieracjonalna i bezcelowa (wyrok TK z 31.01.2013 r., sygn. akt K 14/11, wyrok TK z 11.02.2014 r., sygn. akt P 24/12).

Tezę, że wskazana regulacja jest nieuzasadniona i bezcelowa wspierają następujące argumenty:

- Wyroby tytoniowe należą do kategorii produktów szybkozbywalnych. Ich rotacja na półkach sklepowych jest szybka i trwa maksymalnie kilka tygodni.
- Punkty sprzedaży detalicznej w znakomitej większości pozostawały otwarte w trakcie trwania całego okresu pandemii.
- Gdyby nawet uwzględnić przejściowe problemy w marcu i kwietniu 2020 r., produkty tytoniowe, które w tamtym czasie się nie sprzedawały, powinny zostać wyprzedane w kolejnych miesiącach. Z otrzymanych przez nas informacji wynika, że całoroczny wolumen sprzedaży papierosów w 2020 r. był mniejszy o ok. 4% w porównaniu do 2019 r. (uwzględniając 30% spadki w marcu i kwietniu), natomiast sprzedaż tytoniu do palenia wzrosła o 16,7%.
- Dostawy wyrobów tytoniowych do punktów detalicznych są robione na bieżąco i każdy sklep monitoruje stan swoich zapasów. Trudno zatem obronić argument, że przedsiębiorcy ze względu na pandemię zostali z zapasami wyrobów tytoniowych z 2020 r.
- Warto także podkreślić, że dla przedsiębiorców działających w sektorze usług hotelowych i gastronomicznych, którzy znacznie bardziej zostali dotknięci wprowadzonymi restrykcjami, wyroby tytoniowe stanowią zupełnie marginalne źródło dochodu. Jest to działalność poboczna odpowiadająca zaledwie za promil obrotu, więc wydłużenie ważności znaków akcyzy nie może stanowić realnej pomocy dla tych przedsiębiorców, a jednocześnie być podstawą do tak znaczącej ingerencji w polski system akcyzowy.

## **2. Zasada równości opodatkowania**

Zasadę tę ilustruje najlepiej krótki fragment wyroku TK z 12.12.1994 r., sygn. akt K 3/94: "(...) z zasady równości wynika nakaz jednakowego traktowania wszystkich ludzi (podmiotów) w obrębie określonej klasy (kategorii), zaś wszystkie podmioty charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być potraktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. (...)"

Zasada ta może zostać naruszona poprzez planowaną zmianę, ponieważ może ona faworyzować te podmioty, które prowadziły niewłaściwą gospodarkę magazynową i planowanie produkcji, i w konsekwencji pozostały z dużymi zapasami papierosów i tytoniu do palenia z banderolami z 2020 r. w stosunku do podmiotów, które na bieżąco reagowały na zmiany na rynku. Uwaga ta dotyczy zarówno producentów, jak również dystrybutorów oraz detalistów. Innymi słowy, zmiana wprowadzona już po okresie kiedy możliwa jest korekta planów dotyczących sprzedaży wyrobów oznaczonych znakami z rokiem 2020 r. (a więc po zakończeniu tego roku) premiuje tych, którzy w ciągu roku nie reagowali odpowiednio na zmieniające się warunki. Ich premia polega na tym, że dostaną możliwość sprzedawania wyrobów z niższą minimalną akcyzą (tzn. 454,25 zł za 1.000 sztuk papierosów). Natomiast podmioty, które wyprzedają swoje zapasy będą wprowadzać na rynek papierosy z minimalną akcyzą w wysokości 467,73 zł za 1.000 sztuk papierosów.

## **3. Zasada ochrony stanu finansów publicznych**

Trybunał niejednokrotnie podkreślał w swoich orzeczeniach, że dbałość o stan finansów publicznych jest wartością konstytucyjną, która chroni zdolność państwa do realizacji jego konstytucyjnych obowiązków wobec

obywateli. Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie, m.in. w wyroku Trybunału z 18 listopada 2014 r. (sygn. K 23/12), a także w wyroku TK z 19 lipca 2007 r. (sygn. K 11/06).

Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym. Obejmuje to również podwyżki podatków, przy zachowaniu zasady proporcjonalności.

Planowana zmiana w sposób oczywisty narusza wskazaną zasadę, ponieważ nie tylko spowoduje, że będą mogły zostać wyprzedane wyroby z niższą maksymalną ceną detaliczną (tą z 2020 r.), ale także wpłynie na wysokość przyszłych wpływów z akcyzy, ponieważ obniży wzrost średniej ceny ważonej (WAP) co przełoży się na niższe opodatkowanie akcyzą w kolejnych latach. Naruszenie zasady ochrony stanu finansów publicznych jest w tym przypadku tym bardziej oczywiste, że z powodu pandemii planowany deficyt budżetu Państwa zarówno w 2020 r. jak również w 2021 r. są wielokrotnie wyższe niż pierwotnie planowane. Dodatkowo, jak wskazano w pkt. 1 odnoszącym się do zasady proporcjonalności, analiza sytuacji rynkowej nie uzasadnia konieczności pomocy sprzedawcom wyrobów tytoniowych (4% spadek wolumenu sprzedaży papierosów i 16,7% wzrost sprzedaży tytoniu do palenia).

#### **4. Proces tworzenia prawa podatkowego**

Kontrola zgodności przepisów prawa podatkowego z Konstytucją – jak wynika z orzecznictwa TK – obejmuje nie tylko zagadnienie dochowania wymogów dotyczących uchwalania regulacji podatkowych w odpowiednich rangach aktach normatywnych, ale również prawidłowość trybu prawodawczego.

W tym zakresie Trybunał różnicuje znaczenie naruszenia istotnych elementów procedury prawodawczej od naruszeń o mniejszym ciężarze gatunkowych. Naruszenie istotnych elementów procedury prawodawczej stanowi podstawę do stwierdzenia niekonstytucyjności aktu normatywnego; natomiast naruszenie regulacji dotyczących spraw mniej istotnych dla procesu legislacyjnego nie może stanowić takiej podstawy (np. wyroki TK z 24.03.2004 r., sygn. akt K 37/03 oraz z 28.11.2007 r., sygn. akt K 39/07).

Jednakże, do istotnych naruszeń procedury tworzenia prawa podatkowego TK zalicza np.:

- zgłoszenie poprawki w takim momencie procedury, że nie zostanie ona objęta stadium co najmniej dwóch czytań, oraz
- niepoddanie tekstu obowiązkowym, wynikającym z Konstytucji, konsultacjom.

Jeżeli, jak wynika to z pojawiających się informacji, poprawka mająca na celu wydłużenie ważności banderoli tytoniowych ma być dopiero złożona w trakcie prac w Komisji Finansów Publicznych, co oznaczałoby, że **nie zostanie ona poddana konsultacjom publicznym, to taki sposób uchwalenia zmiany byłby ewidentnie niezgodny z prawidłowym procesem tworzenia prawa podatkowego w rozumieniu orzecznictwa TK.**

Dodatkowo należy w tym miejscu dodać, że zgodnie z art. 123 ust. 1 Konstytucji projekty ustaw podatkowych nie mogą być uznane przez Radę Ministrów za pilne w rozumieniu tego przepisu. W tych okolicznościach, próba wprowadzenia planowanej zmiany w formie poprawki może stanowić obejście wskazanej regulacji.

#### **5. Zasada ochrony interesów w toku**

TK wielokrotnie wskazywał, że zasada ochrony interesów w toku znajduje uzasadnienie w koncepcji państwa prawnego oraz w zasadzie zaufania obywateli do państwa i pewności prawa. Zasada ochrony interesów w toku nakazuje chronić zaufanie obywatela, który – zakładając stabilność wcześniejszych przepisów – zaplanował pewne posunięcia ekonomiczne i przystąpił do ich realizacji. Zmiana przepisów prawa określających warunki

realizacji zaplanowanych posunięć ekonomicznych nie może naruszać interesów w toku osób, które podjęły pewne działania na gruncie wcześniejszych przepisów. Zasada ochrony interesów w toku jest również czasami określana mianem zasady lojalności państwa wobec obywatela.

Do zasady tej odnoszą się m.in. wyroki TK z 26 kwietnia 1994, sygn. akt W 11/93 oraz z dnia 10 lutego 2015 r., sygn. akt P 10/11 (i szereg innych wyroków).

Planowana zmiana ewidentnie narusza wskazaną zasadę, ponieważ **umożliwia osiągnięcie przewagi konkurencyjnej na rynku** podmiotom, które świadomie (czy też przez swoją nieudolność) niewłaściwie zaplanowały sprzedaż w 2020 r. i pozostały z niesprzedanymi zapasami. Jednocześnie, stawia w gorszej sytuacji podmioty, które planując prawidłowo procesy ekonomiczne wyzbyły się zapasów w terminie wynikającym z obowiązujących przepisów i po 28 lutego 2021 r. mogą jedynie dokonywać sprzedaży wyrobów objętych wyższą minimalną akcyzą. Co więcej, podmioty te w ramach premii za swoją właściwą ocenę warunków rynkowych otrzymują karę w postaci nieuczciwej konkurencji podmiotów gorzej sobie radzących z wyzwaniami w trudnym okresie.

#### **6. Zasada ustanowienia vacatio legis**

Wprawdzie w swoim orzecznictwie, TK nie sformułował precyzyjnych ram w jakich powinno mieścić się vacatio legis dla aktów prawa podatkowego, niemniej jednak TK sformułował zasadę, która jest niezwykle aktualna dla analizowanej sytuacji. Otóż TK wskazał, że wymóg zachowania odpowiedniej vacatio legis należy odnosić nie do ochrony adresata normy prawnej przed pogorszeniem się jego sytuacji, ale do możliwości zapoznania się przezeń z nowym przepisem oraz do możliwości adaptacji do nowej regulacji prawnej, a okres tej adaptacji może być różny (np. wyrok TK z 25.03.2003 r., sygn. akt U 10/01).

Innymi słowy, wskazana zasada nakazuje pozostawienie podmiotom dotkniętym nową regulacją odpowiedniego czasu do tego przygotować się do nowej sytuacji prawnej. W przypadku planowanej zmiany w ogóle nie ma takiej możliwości, ponieważ okres kiedy można było nakładać banderole z 2020 r. już się zakończył. Nie ma więc żadnej możliwości aby producenci wyrobów tytoniowych do tej regulacji zdolali się adaptować. Jak wskazano wcześniej, jedynie te podmioty, które wykazały nieudolność w zakresie planowania produkcji i sprzedaży de facto mogą "zaadaptować się do nowej sytuacji". W konsekwencji, wskazana regulacja nie tylko narusza zasadę ustanowienia vacatio legis, ale wręcz narusza inną powszechną zasadę tworzenia prawa (nie tylko daninowego), a mianowicie zasadę *lex retro non agit*, ponieważ **reguluje kwestię odnoszące się do 2020 r. w roku 2021**. Wniosek ten jest uzasadniony nie tylko w sytuacji gdy planowana zmiana zostanie uchwalona po 28 lutego 2021 r., ale także jeżeli stanie się to przed tym terminem, ponieważ nie ma już możliwości, aby zmianę uchwalić przed zakończeniem roku 2020, którego de facto ona dotyczy.

Przedstawiona powyżej opinia niezwykle skrótowo odnosi się do poruszonych zagadnień. Niemniej jednak, precyzyjnie sygnalizuje ona jakie zasady sformułowane w orzecznictwie TK w odniesieniu do procesu tworzenia prawa podatkowego mogą zostać naruszone poprzez fakt zaimplementowania planowanej zmiany, a w szczególności sposób jej procedowania.

Mamy nadzieję, że przedstawiona opinia będzie pomocna.

Z poważaniem



Sławomir Boruc  
Partner

+48 22 445 34 07  
slawomir.boruc@bakermckenzie.com



Krzysztof Flis  
Doradca podatkowy

+48 22 445 31 88  
krzysztof.flis@bakermckenzie.com