

Warszawa, 26.10.2021 r.

Stanowisko Business Centre Club ws. projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (druk 1673)

W związku z rządowym projektem ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (druk 1673), zwracamy się z uprzejmą prośbą o pilne spotkanie w celu wskazania i wyjaśnienia specyfiki proponowanych zmian, które dążą do faworyzowania wybranego podmiotu na rynku i konkretnej kategorii wyrobów tytoniowych. W przekonaniu Business Centre Club propozycje zawarte w przedmiotowym projekcie ustawy doprowadzą do zaburzenia zasad uczciwej konkurencji na rynku wyrobów tytoniowych.

Nasz szczególny niepokój wzbudza propozycja podniesienia od 2022 r. minimalnej stawki akcyzy z obecnych 100% do 105%. Pragniemy zwrócić uwagę, że zaproponowany mechanizm oznacza, że w 2022 r. z podwyżki akcyzy zostaną wyłączone papierosy segmentu premium, który w 85% należy do jednej firmy tytoniowej.

Należy zwrócić także uwagę na fakt, że minimalna stawka akcyzy na poziomie 105% byłaby wyjątkiem w skali Unii Europejskiej, gdzie średnia wysokość minimalnej akcyzy na papierosy wynosi **98%**.

Jak wskazuje główny wniosek załączonej do niniejszego pisma opinii renomowanej kancelarii Baker McKenzie, „Propozycja podniesienia minimalnej stawki akcyzy **ma charakter środka selektywnego, który uprzywilejowuje jednego z producentów**, przez co jest dyskryminujący dla pozostałych uczestników rynku i jednocześnie **nie istnieje przekonujące uzasadnienie konieczności zastosowania takiego środka.**”

Wysokość minimalnej stawki podatku akcyzowego w odniesieniu do średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży papierosów z poprzedniego roku

| | | | |
|-----------------------|-----|---------------------------------|-------------|
| Grecja | 86% | Słowenia | 100% |
| Luksemburg | 91% | Niemcy | 100% |
| Węgry | 93% | <u>Polska (aktualna stawka)</u> | <u>100%</u> |
| Hiszpania | 94% | Bułgaria | 100% |
| Cypr | 94% | Holandia | 101% |
| Czechy | 96% | Łotwa | 101% |
| Estonia | 97% | Chorwacja | 101% |
| Malta | 97% | Francja | 102% |
| Rumunia | 97% | Słowacja | 102% |
| Austria | 98% | Portugalia | 102% |
| Irlandia | 98% | Finlandia | 103% |
| Litwa | 99% | <u>Belgia</u> | <u>105%</u> |
| Średnia unijna | | | 98% |

Źródło: Na podstawie danych Komisji Europejskiej

Wspomniana opinia prawna wskazuje jednocześnie, że podwyżka minimalnej stawki akcyzy może budzić wątpliwości odnośnie do jej zgodności z szeregiem regulacji zawartych w Dyrektywie 2011/64.¹

Dodatkowo, zgodnie z art. 107 ust. 1 TSUE wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która **zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom** lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi.

Branża tytoniowa przedstawiła **alternatywne rozwiązania**, które według analiz przyniosą większe wpływy do budżetu państwa niż zakłada to scenariusz rządowy, ponieważ będą obciążały wszystkie kategorie wyrobów tytoniowych, nie zaburzając w ten sposób warunków uczciwej konkurencji przedsiębiorstw. Nie znajdujemy uzasadnienia, dla którego Ministerstwo Finansów proponuje zastosowanie bardzo specyficznego mechanizmu, który wyłącza z podwyżki kategorię wyrobów zdominowaną przez jednego producenta, podczas gdy historycznie nigdy podwyżki akcyzy nie odbywały się w podobny sposób z zastosowaniem zmiany mechanizmu minimalnej stawki akcyzy.

Jeżeli troską Ministerstwa Finansów jest chęć podniesienia akcyzy na najtańsze wyroby tytoniowe, to dokładnie taki sam efekt zostanie osiągnięty poprzez tradycyjne podniesienie kwotowej stawki akcyzy na wyroby tytoniowe.

| kwoty w zł | | 2021 | 2022 | 2022 | 2022 |
|---------------------------------|------------------|---------------------|----------------------------------|------------------------------------|-------------------------------------|
| Obszar | Składnik | Obowiązujące stawki | Propozycja rządowa | Alternatywa 1: +7% stawki kwotowej | Alternatywa 2: +10% stawki kwotowej |
| Główne założenia | Papierosy | | akcyza minimalna ze 100% na 105% | stawka kwotowa +7% | stawka kwotowa +10% |
| | Ad valorem | 32,05% | 32,05% | 32,05% | 32,05% |
| | Stawka kwotowa | 228,1 | 228,1 | 244,1 | 250,9 |
| Papierosy | Akcyza minimalna | 467,7 | 487,7 | 480,4 | 487,3 |
| | | 100% średniej ceny | 105% średniej ceny | 100% średniej ceny | 100% średniej ceny |
| Akcyza (wpływy w mld zł) | | | | | |
| | Papierosy | 21,1 | 21,4 | 21,5 | 22,0 |
| | Zmiana vs 2021 | | 0,2 | 0,4 | 0,8 |

Stawki akcyzy ustalone zgodnie z aktualną propozycją Ministerstwa Finansów, zakładającą wyłącznie wzrost minimum akcyzowego do 105% - od 1 stycznia 2022 roku - przyniosą do budżetu państwa około **21,4 mld złotych wpływów z podatku akcyzowego od papierosów, jednak podwyżką akcyzy w sposób wybiórczy zostanie objęty tylko segment tańszych papierosów**. Segment papierosów premium, który zdominowany jest przez jeden podmiot tytoniowy, pozostaje poza tą zmianą akcyzową.

¹ Dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz. Urz. L 176/24 z 5.07.2011).

Apelujemy zatem o utrzymanie obecnego minimum akcyzowego na tradycyjne papierosy na poziomie 100%, a jako alternatywę wskazujemy 7% podwyżkę stawki kwotowej od 1 stycznia 2022 roku. Ten scenariusz przyniesie **100 mln zł** więcej wpływów budżetowych w 2022 r. niż propozycja rządowa.

Drugi alternatywny scenariusz zakłada podwyżkę taką samą jak na alkohol, czyli 10% w 2022 r. Według tego scenariusza do budżetu państwa z akcyzy od papierosów trafi w przyszłym roku 22 mld zł, czyli o 600 mln zł więcej niż zakłada scenariusz rządowy. W przypadku tego rozwiązania, branża tytoniowa apeluje, aby podwyżki akcyzy w kolejnych latach, były takie same jak dla branży alkoholowej, czyli 5% stawki kwotowej.

Analizując powyższe 3 scenariusze, konkluzja jest jedna – obecna propozycja rządowa jest najmniej korzystna z punktu widzenia wpływów do budżetu państwa i faworyzuje tylko segment papierosów premium, zdominowany przez jedną firmę tytoniową.

W związku z powyższym apelujemy także o **zmodyfikowanie zaproponowanej „mapy akcyzowej”, która powinna zakładać 5% podwyżki stawki kwotowej w latach 2023-2027**, tak jak dla branży alkoholowej. Wprowadzenie kalendarza podwyżek stawek akcyzy jest pożądane przez branżę tytoniową, ale jej przedstawiciele apelowali o racjonalne podwyżki nieprzekraczające poziomu inflacji. Według uczestników Forum Akcyzowego, ciała opiniodawczo-doradczego Ministra Finansów, mapa akcyzowa powinna zakładać maksymalnie 5 proc. podwyżki, tak aby nie powtórzyć bardzo negatywnych doświadczeń polskiego rynku tytoniowego z lat 2011-2014, kiedy coroczne podwyżki o 10 proc. doprowadziły do załamania legalnego rynku, historycznie najwyższego udziału szarej strefy, która w 2015 r. wynosiła blisko 20% i spadku wpływów budżetowych z tytułu akcyzy od wyrobów tytoniowych.

| | Lata skokowych podwyżek akcyzy | | | Okres moratorium akcyzowego | | | | | Podwyżka 10% |
|---|--------------------------------|-------|-------|-----------------------------|-------|-------|-------|-------|--------------|
| | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
| % podwyżki stawki kwotowej | 8% | 10% | 10% | - | - | - | - | - | 10% |
| Wpływy budżetowe z akcyzy od wyrobów tytoniowych (mln zł) | 18,6 | 18,2 | 17,9 | 17,8 | 18,4 | 18,7 | 19,8 | 20,9 | 21,46 |
| Zmiana <i>rdt</i> | | -2% | -2% | -1% | 3% | 2% | 6% | 6% | 3% |
| Wolumen sprzedaży papierosów (mld szt.) | 51,8 | 46,4 | 41,9 | 41,0 | 41,3 | 41,5 | 42,8 | 44,93 | 43,1 |
| Zmiana <i>rdt</i> | | -10% | -10% | -2% | 1% | 1% | 3% | 5% | -4% |
| Udział szarej strefy | 14,0% | 14,5% | 16,6% | 18,3% | 16,0% | 14,0% | 11,0% | 9,9% | 9,4% |

Źródło: Ministerstwo Finansów, Cyber Report, Almares

Ponadto, **apelujemy również o zmianę – od 1 stycznia 2022 roku - struktury podatku akcyzowego od wyrobów nowatorskich, który obecnie obliczany jest m.in. na podstawie średniej ważonej ceny tytoniu do palenia.**

Takie połączenie zupełnie odrębnych kategorii jest nieuzasadnione oraz działa na szkodę stabilności wpływów do budżetu państwa. W związku z dynamicznym rozwojem rynku wyrobów nowatorskich, firmy dostrzegają konieczność urealnienia stawki podatku akcyzowego na nowatorskie wyroby tytoniowe, aczkolwiek każda z firm co do wysokości stawki ma inne stanowisko.

BCC oraz członkowie Forum Akcyzowego wskazują także na konieczność wprowadzenia od 2022 r. przepisów dotyczących ważności znaków akcyzy dla wyrobów nowatorskich, analogicznych jak dla papierosów. Taka propozycja znalazła się w projekcie po konsultacjach publicznych. Należy tę propozycję bezwzględnie utrzymać. Brak tych przepisów umożliwiłby sprzedaż wyrobów nowatorskich z niższą, tegoroczną akcyzą również w trakcie całego kolejnego roku, co miałyby negatywne skutki dla budżetu państwa.

W związku z propozycjami, które będą miały daleko idący, negatywny wpływ na zasady sprawiedliwej konkurencji na rynku, Business Centre Club apeluje o pilne spotkanie w celu transparentnego i rzetelnego przedstawienia argumentów większości branży tytoniowej w Polsce oraz alternatywnych rozwiązań, dzięki którym budżet państwa zyska większe wpływy niż zakłada to scenariusz rządowy, a jednocześnie nie wypaczy zasad sprawiedliwej konkurencji na rynku wyrobów tytoniowych.

Data: poniedziałek, 25 października 2021

Dotyczy: **Projektowana podwyżka minimalnej stawki akcyzy na papierosy**

W dniu 8 października 2021 r. na stronach internetowych Rządowego Centrum Legislacji został opublikowany projekt ustawy z dnia 6 października 2021 r. nowelizującej ustawę o podatku akcyzowym.¹ Projekt ten zakłada podwyższenie stawek podatku akcyzowego w odniesieniu do napojów alkoholowych oraz wyrobów tytoniowych w latach 2022-2026.

W przypadku papierosów stawka podatku akcyzowego w 2022 r. miałaby pozostać na dotychczasowym poziomie, a wzrost stawki podatku w 2023 r. nastąpiłby poprzez podwyższenie komponentu specyficznego (kwotowej części stawki podatku) o 10%. z 228,10 zł za 1.000 sztuk papierosów do 250,91 zł za 1.000 sztuk papierosów. W kolejnych latach komponent specyficzny ulegałby kolejnym podwyżkom o 10%, osiągając w 2026 r. - 367,36 zł za 1.000 sztuk papierosów. Jednocześnie stawka proporcjonalna pozostałaby w całym okresie na obecnym poziomie, tzn. 32,05% maksymalnej ceny detalicznej.

Niezależnie od zmian wskazanych powyżej, projekt nowelizacji ustawy akcyzowej wprowadza inną niezwykle istotną zmianę dotyczącą opodatkowania papierosów, podwyższając już od 2022 r. minimalną stawkę akcyzy na papierosy ze 100% do 105% całkowitej kwoty akcyzy naliczonej od ceny równej średniej ważonej detalicznej cenie sprzedaży papierosów.²

W związku z projektowaną zmianą wysokości minimalnej stawki akcyzy na papierosy, zostaliśmy poproszeni o przeprowadzenie analizy prawno-podatkowej, mającej na celu ocenę zgodności takiej zmiany z przepisami prawa oraz jej możliwych skutków.

Dla potrzeb niniejszej analizy przyjmujemy informacje uzyskane w oparciu o badania rynku firmy Nielsen, z których wynika, że rynek ten jest podzielony na 4 segmenty cenowe. W dwóch wyższych segmentach cenowych (Premium i Mid-Price) udział jednego z producentów, tzn. Philip Morris

¹ Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jednolity Dz. U. z 2020 r., poz. 722, z późn. zm.).

² Zgodnie z art. 99 ust. 5a-5d ustawy o podatku akcyzowym, średnią ważoną detaliczną cenę sprzedaży papierosów stanowi iloraz całkowitej wartości wszystkich papierosów, znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy i liczby tych papierosów. Wartość, o której mowa w zdaniu poprzednim oblicza się w oparciu o detaliczne ceny sprzedaży obejmujące wszystkie podatki, na podstawie danych z roku poprzedzającego rok kalendarzowy, na który ta średnia ważona detaliczna cena sprzedaży jest obliczana. Na potrzeby ustalenia minimalnej stawki akcyzy na papierosy stosuje się średnią ważoną detaliczną cenę sprzedaży papierosów obliczaną na podstawie danych za pierwszych 10 miesięcy roku poprzedzającego rok kalendarzowy, na który średnia ważona detaliczna cena sprzedaży papierosów jest obliczana.

Distribution (dalej „PMI”) wynosi odpowiednio – 85,7% oraz 74,5%, co oznacza, że posiada on w tych segmentach pozycję dominującą. Natomiast w dwóch niższych segmentach cenowych (Value i Value-Low), udział PMI wynosi odpowiednio 29,8% oraz 13% (przy czym ta ostatnia liczba odnosi się do segmentu papierosów o najniższej cenie). W świetle tych danych, nie ulega wątpliwości, że projektowana podwyżka minimalnej stawki podatku akcyzowego w niewielkim stopniu wpłynie na działalność PMI, natomiast pozostali trzej producenci papierosów tworzący rynek w Polsce, praktycznie w całości zostaną obciążeni kosztami tego rozwiązania. W konsekwencji zmiana ta będzie korzystna dla jednego z uczestników rynku, jednocześnie obciążając pozostałych uczestników.

1. Podsumowanie i wnioski płynące z analizy

W naszej opinii przeprowadzona analiza pozwala na sformułowanie następujących wniosków:

- Podwyżka minimalnej stawki akcyzy na papierosy ze 100% do 105% kwoty podatku obliczonego dla papierosów o średniej ważonej detalicznej cenie sprzedaży może zostać uznana za środek stanowiący niedopuszczalną pomoc publiczną. Ze względu na strukturę rynku papierosów w Polsce, rozwiązanie to ma charakter środka selektywnego *de facto*, który uprzywilejowuje jednego z producentów, przez co jest dyskryminujący dla pozostałych uczestników rynku. Jednocześnie nie istnieje przekonujące uzasadnienie dla zastosowania takiego środka, który stanowi odstępstwo od dotychczasowej praktyki opodatkowania papierosów.
- Projektowana podwyżka minimalnej stawki akcyzy może budzić także wątpliwości odnośnie do jej zgodności z szeregiem regulacji zawartych w Dyrektywie 2011/64.³
- Pomimo, iż art. 8 ust. 6 Dyrektywy pozwala państwom członkowskim na wprowadzanie minimalnej stawki akcyzy dla papierosów (i większość państw członkowskich z tej możliwości skorzystała), to jednak przepis ten jest niespójny z innymi przepisami Dyrektywy, w szczególności regulującymi strukturę podatku oraz zasadę swobody ustalania maksymalnych cen detalicznych, co potwierdza zarówno Komisja Europejska, jak również TSUE.
- Niezależnie od okoliczności, że nie istnieje górny limit minimalnej stawki akcyzy, to jednak, im stawka ta jest wyższa tym trudniej uzasadnić jest jednoczesne przestrzeganie zasady obligatoryjnego stosowania mieszanej stawki podatku (a tym bardziej rygorystyczne przestrzeganie tej zasady, do czego odnosi się art. 7 ust 1 oraz 4 Dyrektywy).
- Orzecznictwo TSEU, które wprawdzie nie dotyczy minimalnej stawki podatku, lecz minimalnych cen sprzedaży, wskazuje ponadto, że przyjęty system opodatkowania wyrobów tytoniowych nie może prowadzić do zakłóceń konkurencji, co niewątpliwie wystąpiłoby w przypadku uchwalenia projektowanego rozwiązania.

³ Dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz. Urz. L 176/24 z 5.07.2011).

2. Analiza prawno-podatkowa

Przedmiotem naszej analizy były w pierwszej kolejności przepisy Dyrektywy 2011/64 w zakresie struktury podatku od papierosów oraz minimalnego podatku akcyzowego. Analiza ta doprowadziła nas do wniosku, iż projektowana zmiana może budzić wątpliwości odnośnie do jej zgodności z szeregiem regulacji zawartych w tej Dyrektywie. Wniosek ten dotyczy zarówno regulacji bezpośrednio odnoszących się do struktury podatku akcyzowego od papierosów i relacji pomiędzy wprowadzeniem minimalnej stawki akcyzy a zachowaniem wymaganej mieszanej struktury podatku, jak również - motywów Dyrektywy określających jej podstawowy cel, którym jest zapewnienie prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego i neutralnych warunków konkurencji.

Wskazany cel był wielokrotnie przywoływany w orzeczeniach Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej [dalej „TSUE”], które wprawdzie nie odnosiły się do minimalnej stawki akcyzy, lecz do minimalnych cen sprzedaży papierosów, niemniej jednak poddając analizie przyjęte rozwiązania podatkowe, TSUE odnosił się w tych orzeczeniach do skutków tych rozwiązań w postaci zakłócenia warunków konkurencji, który to skutek niewątpliwie pojawiłby się również w przypadku przyjęcia projektowanej regulacji podwyższającej minimalną stawkę akcyzy na papierosy.

Rozważania TSUE w tym zakresie doprowadziły nas do kolejnego wniosku, że zakłócenie warunków konkurencji może być efektem zastosowania takiego rozwiązania podatkowego, które, niezależnie od jego wątpliwej transparentności podatkowej, równocześnie stanowi niedozwoloną pomoc publiczną w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej [dalej „TFUE”]. W związku z tym nasza analiza obejmuje również to zagadnienie.

2.1. Dyrektywa 2011/64

Na wstępie należy wskazać, że przepisy Dyrektywy 2011/64 nie sprzeciwiają się rozwiązaniu polegającemu na ustanowieniu minimalnej stawki akcyzy dla papierosów. Zgodnie z art. 8 ust. 6 Dyrektywy, z zastrzeżeniem ust. 3, 4 i 5 (które określają dolną i górną granicę udziału komponentu specyficznego w całkowitym opodatkowaniu papierosów) oraz art. 7 ust. 1 akapit drugi, państwa członkowskie mogą nakładać minimalny podatek akcyzowy na papierosy. Dyrektywa nie określa również precyzyjnych zasad określania takiego minimalnego podatku, ani też limitu jego wysokości.

Nie oznacza to jednak, że Dyrektywa 2011/64 nie przewiduje żadnych ograniczeń w odniesieniu do konstrukcji oraz wysokości minimalnej stawki akcyzy na papierosy. Wynikają one w pierwszej kolejności z przepisów odnoszących się do struktury stawki akcyzy na papierosy, a w dalszej kolejności z motywów wskazanych w Preambule do Dyrektywy.

Art. 8 ust. 6 Dyrektywy zezwala na wprowadzenie minimalnego podatku akcyzowego na papierosy, m.in. z zastrzeżeniem art. 7 ust. 1 Dyrektywy. Zgodnie z tym przepisem, papierosy podlegają proporcjonalnemu podatkowi akcyzowemu obliczonemu według maksymalnej detalicznej ceny sprzedaży, a także specyficznemu podatkowi akcyzowemu obliczonemu na sztukę wyrobu. Analiza obydwu tych regulacji prowadzi do wniosku, że są one ze sobą co najmniej niespójne. Nie ma bowiem wątpliwości, że każda minimalna stawka akcyzy ma charakter stawki specyficzynej, a tym samym nie jest to stawka o charakterze mieszanym – proporcjonalno-kwotowym.

Jednakże, ustanowienie minimalnej stawki akcyzy do wysokości kwoty podatku obliczonego dla papierosów o średniej ważonej detalicznej cenie sprzedaży (100%), systemowo wydaje się możliwe do uzasadnienia. Wynika to przede wszystkim z faktu, że najistotniejsze elementy systemu opodatkowania papierosów, zgodnie z Dyrektywą 2011/64 odnoszą się do średniej ważonej ceny detalicznej (jak np. wymagany minimalny poziom opodatkowania akcyzą). Tym samym, średnia ważona cena detaliczna sprzedaży papierosów, jest więc naturalnym punktem odniesienia, na którym opiera się cała konstrukcja opodatkowania papierosów.

Przekroczenie tego poziomu sprawia jednak, że faktycznie stosowana stawka podatku akcyzowego dla papierosów całkowicie odrywa się od mieszanej struktury podatku. Nie ma ona bowiem takiego charakteru w odniesieniu do rzeczywistej maksymalnej ceny detalicznej papierosów, ani też w odniesieniu do tej przyjętej niejako w zastępstwie (tzn. odpowiadającej średniej ważonej cenie detalicznej sprzedaży papierosów). W konsekwencji, akcyza obliczona w oparciu o taką stawkę minimalną, w żadnej mierze nie spełnia warunku wskazanego w art. 8 ust. 6 odnoszącego się do art. 7 ust. 1 Dyrektywy. Z tego względu im bardziej minimalna stawka podatku przekracza stawkę właściwą dla papierosów o średniej ważonej detalicznej cenie sprzedaży, tym bardziej mieszana struktura podatku staje się fikcją.

Analogiczne wątpliwości w omawianym kontekście budzi również zestawienie minimalnego podatku o stawce przekraczającej 100% podatku od papierosów o średniej ważonej cenie detalicznej z art. 7 ust. 4 Dyrektywy. Zgodnie z tym przepisem, w razie konieczności podatek akcyzowy od papierosów może obejmować minimalny składnik podatku, pod warunkiem, że **rygorystycznie przestrzega się stosowania mieszanej struktury podatkowej** oraz przedziału dla specyficznego składnika podatku akcyzowego określonego w art. 8. Interpretując literalnie przepis art. 7 ust. 4 nie ma możliwości uznania, iż jest on spójny z koncepcją minimalnego podatku akcyzowego, który ze swej istoty ma charakter specyficzny. Nie ma więc mowy o rygorystycznym przestrzeganiu stosowania mieszanej struktury podatkowej. A im bardziej minimalny podatek jest odległy od tego wynikającego z ogólnej stawki podatku o mieszanej strukturze, tym bardziej ta niezgodność jest oczywista.

Warto dodać, że na powyższą kwestię zwracała uwagę Komisja Europejska, *nota bene* czyniąc to w kilku swoich dokumentach.⁴

Komisja Europejska odniosła się do istniejących wątpliwości dotyczących implementacji minimalnej akcyzy przez państwa członkowskie, wskazując, że przepisy w tym zakresie wydają się nie być spójne z innymi przepisami Dyrektywy. Wprawdzie Dyrektywa nie przewiduje górnego pułapu dla minimalnej akcyzy, ale jednocześnie istnieje obowiązek przestrzegania wymogu „mieszanej struktury” podatku. Zdaniem Komisji, ta niespójność prowadzi do różnych interpretacji oraz praktyk w państwach członkowskich dotyczących kwestii górnego limitu minimalnej akcyzy. Różnice w interpretacji prowadzą z kolei do zakłóceń w funkcjonowaniu rynku wewnętrznego. Stąd wniosek, że konieczne jest wyjaśnienie tej kwestii na przyszłość.

⁴ Zob. przykładowo w dokumencie: „Commission Staff Working Document, Evaluation of the Council Directive 2011/64 of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco (SWD(2020) 32 final, Brussels 10.2.2020). W przypisach na str. 49-50 wskazane zostały również inne dokumenty, w których Komisja Europejska odnosiła się do tego problemu.

W tym miejscu warto podkreślić, że większość państw członkowskich stosuje minimalne stawki podatku akcyzowego obliczane w odniesieniu do średniej ważonej ceny detalicznej. Stawki te są na różnym poziomie, przy czym średnia unijna to 98%. Jedynym krajem, w którym minimalna stawka podatku osiąga 105% jest Belgia. Wysoką stawkę minimalną ustanowiła również Finlandia – na poziomie 103%. Jednakże, w obydwu tych krajach takie stawki mogą mieć pewne uzasadnienie w przeciwieństwie do Polski, ponieważ struktura stawki podatku na papierosy przewiduje tam wysoką część stawki liczoną ad valorem na poziomie 40-50%. To oznacza, że udział elementu uzależnionego od maksymalnej ceny detalicznej (i podatnego na zmiany cen) jest zdecydowanie większy niż w Polsce (gdzie komponent ad valorem wynosi 32,05%).

Natomiast, w Polsce minimalna stawka podatku w wysokości 100% kwoty podatku liczonego od papierosów o średniej ważonej cenie detalicznej ma już ugruntowaną historię i odpowiada zarówno strukturze stawki jak również potrzebom rynku. Dotychczasowy mechanizm regulowania stawek akcyzy na papierosy polegał bowiem na podwyżkach jednego z komponentów stawki – rzadziej proporcjonalnego, najczęściej kwotowego. Tym bardziej zaproponowana zmiana wysokości minimalnej stawki podatku wydaje się być niezrozumiała.

Kolejnym przepisem, który może budzić uzasadnione wątpliwości co do zgodności z nim minimalnej stawki akcyzy w wysokości przekraczającej 100% kwoty akcyzy od papierosów o średniej ważonej detalicznej cenie sprzedaży, jest art. 15 ust. 1 Dyrektywy 2011/64. Zgodnie z tym przepisem, producenci lub, w stosownych przypadkach, ich przedstawiciele, lub uprawnieni pełnomocnicy w Unii oraz importerzy tytoniu z państw trzecich **mają swobodę w ustalaniu maksymalnej detalicznej ceny sprzedaży dla każdego ze swoich wyrobów**, dla każdego z państw członkowskich, w którym dane wyroby mają być dopuszczone do konsumpcji.

Ustalenie minimalnej akcyzy na tak wysokim poziomie, na jakim czyni to projektowana regulacja w istotny sposób ogranicza swobodę w ustalaniu maksymalnej detalicznej ceny sprzedaży. Mechanizm ten został wyjaśniony przez TSUE w wyroku 4 marca 2010 r. w sprawie C 197/08, Komisja Europejska v. Francja. Wyrok ten odnosił się do regulacji wprowadzającej minimalną cenę sprzedaży detalicznej (a nie minimalną stawkę akcyzy), niemniej jednak przedstawiony mechanizm w obydwu przypadkach działa podobnie.

W pkt. 40 wyroku TSUE stwierdził co następuje: „(...) należy stwierdzić, że rzeczony system nie pozwala wykluczyć w każdym przypadku, że narzucona cena [minimalna] będzie stanowiła zagrożenie dla przewagi konkurencyjnej, jaka mogłaby wyniknąć dla niektórych producentów lub importerów takich wyrobów z obniżenia cen. Przeciwnie, tak jak to podniosła Komisja na rozprawie, a czemu nie zaprzeczyła Republika Francuska, system ten, który ponadto ustala cenę minimalną w odniesieniu do średniej ceny stosowanej na rynku, mógłby skutkować zniesieniem różnic cenowych pomiędzy konkurencyjnymi wyrobami i przekształcić te ceny w ceny najdroższych produktów.

Rzeczony system stanowi zatem naruszenie swobody producentów i importerów w ustalaniu maksymalnych cen sprzedaży detalicznej, zagwarantowanej przez art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 95/59.⁵

Warto dodać, że analogiczny skutek wystąpi w przypadku ustalenia minimalnej stawki akcyzy na poziomie znacznie odbiegającym od stawki podstawowej i przekraczającej podatek od papierosów o średniej ważonej cenie detalicznej sprzedaży. A im większa różnica wystąpi, w tym większym stopniu spowoduje ona ograniczenie swobody ustalania maksymalnych cen sprzedaży detalicznej.

W analizowanym kontekście zgodności projektowanej regulacji z Dyrektywą 2011/64, argumentów uzasadniających tezę, iż regulacja ta może nie być zgodna z Dyrektywą dostarczają również niektóre motywy Preambuły, a w szczególności motywy 3, 9, 10, 11 oraz 14. Poniżej zostały wskazane ich istotne fragmenty.

Motyw (3): „Jednym z celów Traktatu o Unii Europejskiej jest ustanowienie unii gospodarczej, której cechy są podobne do tych występujących na rynku krajowym, w obrębie której istnieje zdrowa konkurencja. W odniesieniu do wyrobów tytoniowych osiągnięcie tego celu przewiduje, że stosowanie w państwach członkowskich podatków mających wpływ na spożycie wyrobów w tym sektorze nie zakłóca warunków konkurencji i nie hamuje swobodnego przepływu tych wyrobów w Unii.”

Motyw (9) „Jeśli chodzi o podatek akcyzowy, harmonizacja struktur musi w szczególności zapobiegać zakłócaniu konkurencji różnych kategorii wyrobów tytoniowych należących do tej samej grupy przez skutki nałożenia podatku i w konsekwencji doprowadzić do otwarcia rynków krajowych państw członkowskich.”

Motyw (10): „Bez względu na konieczność konkurencji zakłada istnienie systemu swobodnie kształtujących się cen dla wszystkich grup wyrobów tytoniowych.”

Motyw (11): „Struktura podatku akcyzowego na papierosy musi zawierać, oprócz specyficznego składnika obliczanego na sztukę wyrobu, proporcjonalny składnik oparty na detalicznej cenie sprzedaży, obejmujący wszystkie podatki. (...).”

Motyw (14): „W odniesieniu do papierosów **należy zapewnić neutralne warunki konkurencji dla producentów (...).**”

Kwestia struktury podatku akcyzowego od papierosów (Motyw 11) oraz konieczność zapewnienia systemu swobodnie kształtujących się cen (Motyw 10), były omówione już wcześniej. Pozostałe motywy odnoszą się do zagadnienia, jedynie zasygnalizowanego wcześniej, tzn. zapewnienia neutralnych warunków konkurencji oraz zapobiegania zakłóceniom w tym zakresie.

Analizę tego zagadnienia przedstawił TSUE w wyroku z 4 marca 2010 r. w sprawie C 221/08, Komisja Europejska v. Irlandia. Wyrok ten, identycznie jak wyrok w sprawie C 197/08 odnosił się do regulacji ustanawiającej minimalną cenę sprzedaży papierosów.

⁵ Regulacja z art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 95/59, tj. Dyrektywie Rady 95/59/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe, wpływających na spożycie wyrobów tytoniowych (Dz.U. L 291 z 6.12.1995, str. 40), została (bez zmian) przeniesiona do art. 15 ust. 1 Dyrektywy 2011/64.

Jednakże, zacytowane poniżej fragmenty wskazują na skutki tej regulacji, które wystąpią również w Polsce, w przypadku uchwalenia projektowanej nowelizacji minimalnej akcyzy na papierosy.

„Pkt. 38

Z motywu 7 dyrektywy 95/59 wynika ponadto, że wymóg konkurencji zakłada istnienie systemu swobodnie kształtujących się cen dla wszystkich grup wyrobów tytoniowych.

Pkt. 39

W tym zakresie art. 9 ust. 1 rzeczony dyrektywy stanowi, że producenci lub, gdzie to właściwe, ich przedstawiciele lub uprawnieni pełnomocnicy we Wspólnocie, oraz importerzy tytoniu z państw nieczłonkowskich, mają swobodę w ustalaniu maksymalnej ceny sprzedaży detalicznej dla każdego z produktów, a to w celu zagwarantowania skuteczniejszej konkurencji między nimi (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Grecji, pkt 20). Przepis ten ma na celu zapewnić, by ustalanie proporcjonalnej podstawy opodatkowania wyrobów tytoniowych, to znaczy maksymalnej ceny sprzedaży detalicznej tych wyrobów, podlegało tym samym zasadom we wszystkich państwach członkowskich. Zmierza on również, tak jak to podniosła rzecznik generalna w pkt 40 opinii, do zachowania swobody wspomnianych podmiotów gospodarczych, która umożliwi im skuteczne korzystanie z przewagi konkurencyjnej wynikającej z ewentualnych niższych kosztów wytworzenia.

Pkt. 40

Tymczasem narzucenie minimalnej ceny sprzedaży detalicznej przez organy publiczne skutkuje tym, że maksymalna cena sprzedaży detalicznej określana przez producentów lub importerów w żadnym wypadku nie może być niższa od owej obowiązkowej ceny minimalnej. Uregulowanie narzucające taką cenę minimalną może w związku z tym szkodzić stosunkom konkurencyjnym uniemożliwiając niektórym z tych producentów lub importerów osiągnięcie korzyści z niższych kosztów wytworzenia w celu zaproponowania bardziej atrakcyjnych cen sprzedaży detalicznej.

Pkt. 41

W związku z tym system minimalnej ceny sprzedaży detalicznej wyrobów tytoniowych nie może zostać uznany za zgodny z art. 9 ust. 1 dyrektywy 95/59, o ile nie został on skonstruowany w taki sposób, aby wykluczyć w każdym przypadku, że będzie on stanowił zagrożenie dla przewagi konkurencyjnej, jaka mogłaby wyniknąć dla niektórych producentów lub importerów takich wyrobów z niższych kosztów wytworzenia, a tym samym – wykluczyć zakłócenie konkurencji (zob. wyroki z dnia 4 marca 2010 r.: w sprawie C-197/08 Komisja przeciwko Francji, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 38; w sprawie C-198/08 Komisja przeciwko Austrii, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 30).”

Przenosząc wnioski z cytowanego wyroku na grunt krajowy oraz projektowaną nowelizację, należy podkreślić, iż podniesienie minimalnej stawki akcyzy do poziomu 105% średniej ważonej ceny detalicznej spowoduje niewspółmierne obciążenie akcyzą kategorii papierosów z niższych segmentów cenowych w stosunku do papierosów z segmentów wyższych, przez co:

- Zostaną zakłócone warunki konkurencji ponieważ obciążenie podatkowe papierosów w niższych segmentach cenowych rynku będzie nieproporcjonalnie wysokie w stosunku do

papierosów z dwóch wyższych segmentów cenowych, co zmusi producentów papierosów tańszych do podniesienia cen, a to z kolei spowoduje spłaszczenie cen na całym rynku i utrudni konkurowanie w oparciu o koszty produkcji, co w sposób oczywisty wpłynie na swobodę kształtowania cen papierosów.

- Powyższe skutki w sposób oczywisty naruszają neutralne warunki konkurencji dla producentów. Tym bardziej, że jak wskazano we wstępie do opinii, jeden z producentów ma 85% udział w segmencie Premium oraz prawie 75% udział w segmencie Mid-Price, natomiast zaledwie 13% udział w segmencie najtańszych papierosów, który zajmuje 50% całego rynku pod względem wielkości sprzedaży. W tej sytuacji, projektowana regulacja spowoduje, że jej koszty poniosą pozostali producenci, a ten jeden, o którym mowa otrzyma nieuzasadniony benefit w postaci braku podwyżki, przy jednoczesnym osłabieniu konkurentów.

Podsumowując, tę część analizy należy podkreślić, że projektowana zmiana może budzić wątpliwości odnośnie do jej zgodności z szeregiem regulacji zawartych w tej Dyrektywie, które zostały wskazane powyżej.

Jednocześnie, ze względu na uwarunkowania rynku papierosów w Polsce, taki kształt regulacji budzi nie mniejsze wątpliwości co do jej zgodności z zasadami pomocy publicznej, a w szczególności z art. 107 ust. 1 TFUE, do czego odnosimy się w kolejnym części analizy.

2.2. Niedozwolona pomoc publiczna

Zgodnie z art. 107 ust. 1 TFUE wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi.

Z powyższej definicji wynikają więc następujące przesłanki, których spełnienie prowadzi do wniosku, że doszło do niedozwolonej pomocy publicznej:⁶

- doszło do interwencji państwa lub przy użyciu zasobów państwowych,
- istnieje możliwość, że interwencja ta wpłynie na wymianę handlową między państwami członkowskimi,
- przedmiotowa interwencja przyznaje beneficjentowi korzyść poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub sprzyjanie produkcji niektórych towarów,
- przedmiotowa interwencja zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem.

⁶ Wyrok w sprawie C-280/00 Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, pkt 75, oraz wyroki w sprawach T-93/02, Confédération nationale du Crédit mutuel przeciwko Komisji, ECLI:EU:T:2005:11, pkt 77, C-172/03, Wolfgang Heiser przeciwko Finanzamt Innsbruck, ECLI:EU:C:2005:130, pkt 27, C-345/02 Pearle BV i inni, ECLI:EU:C:2004:448, pkt 33.

Nie budzi wątpliwości teza, że podwyżka minimalnej stawki akcyzy, która przynosi (choćby relatywną) korzyść podatkową jednemu z uczestników rynku, mieści się w pojęciu interwencji państwa lub przy użyciu zasobów państwowych. W sprawie de Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg TSUE wskazał, że pojęcie pomocy państwa obejmuje swoim zakresem „nie tylko korzyści o charakterze pozytywnym, takie jak subwencja, lecz także różne formy interwencji, które zwalniają z obciążeń normalnie uwzględnianych w budżecie przedsiębiorstwa, i które, mimo że nie są subsydiami w ścisłym tego słowa znaczeniu, mają podobny charakter i taki sam efekt.”⁷

Podobnie, spełnienie drugiej przesłanki wskazanej w definicji, tzn. istnienie możliwości wpływu przyjętego rozwiązania na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Uczestnicy tego rynku zarówno w Polsce jak i innych krajach UE są przedsiębiorstwami działającymi globalnie, tym samym uzyskanie określonej korzyści podatkowej w jednym z państw członkowskich może wpłynąć na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi, ponieważ ma skutek finansowy dla całej globalnej struktury. Taką tezę potwierdza wyrok TSUE w sprawie C-730/79⁸, w którym Trybunał wskazał, że pomoc oferowana przedsiębiorstwu na rozbudowę jednej z fabryk stanowiła pomoc państwa, jako że wzmacniała jego pozycję w odniesieniu do innych przedsiębiorstw konkurujących w handlu wewnątrzspółnotowym.

Odnosząc się do pozostałych dwóch przesłanek należy wskazać, iż określone rozwiązanie podatkowe (takie jakim jest też podniesienie minimalnej stawki akcyzy na papierosy) może zakłócić konkurencję lub grozić jej zakłóceniem, jeżeli rozwiązanie to przyznaje (w sposób zamierzony lub nie) selektywną korzyść producentowi. Zróznicowanie obciążeń fiskalnych producentów tych samych wyrobów prowadzi, co do zasady, do zakłócenia konkurencji pomiędzy producentami, ponieważ konkurencja jest zakłócona, jeżeli określone rozwiązanie wzmacnia pozycję beneficjenta wobec jego konkurentów. Ten ostatni wniosek został sformułowany w powołanym już powyżej wyroku w sprawie C-730/79.

Analiza normy prawnej zawartej w art. 107 TFUE prowadzi do wniosku, że określone rozwiązanie podatkowe, wprowadzone przez państwo stanowi niedozwoloną pomoc, jeżeli zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez przyznanie korzyści jedynie niektórym producentom lub towarom (z tej samej grupy lub stanowiących substytuty). Tym samym, nie każde rozwiązanie przyznające korzyść podatkową jest niedozwoloną pomocą, lecz jest nią takie rozwiązanie, które zawiera w sobie element nierówności, uprzywilejowania lub dyskryminacji niektórych przedsiębiorstw lub towarów. Innymi słowy, to selektywny charakter zastosowanego rozwiązania odróżnia rozwiązania stanowiące pomoc państwa od ogólnych środków wsparcia, które są dopuszczalne.⁹

Kryterium odróżniające rozwiązania generalne (dopuszczalne) od selektywnych (objętych sankcją z art. 107 TFUE) jest skutek w postaci uprzywilejowania lub jego braku określonych przedsiębiorstw lub towarów. Oznacza to, że charakter selektywny może mieć określona interwencja państwa

⁷ Wyrok w sprawie 30/59, de Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg przeciwko Wysokiej Władzy, ECLI:EU:C:1961:2.

⁸ Wyrok w sprawie 730/79 Philip Morris BV przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:1980:209, pkt 11.

⁹ Wyrok w sprawie C-143/99 Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, ECLI:EU:C:2001:598, pkt 36.

formalnie skierowana do wszystkich przedsiębiorców na danym rynku, jeżeli skutkiem tej interwencji jest ich nierówne potraktowanie.

Komisja Europejska rozróżnia środki selektywne *de iure*, które adresowane są wyłącznie do określonych przedsiębiorstw lub grup przedsiębiorstw, oraz środki selektywne *de facto*, które formalnie odnoszą się do wszystkich przedsiębiorców, jednakże ich konstrukcja skutkuje uprzywilejowaniem niektórych przedsiębiorstw. Identyfikacja tych pierwszych zazwyczaj nie stanowi problemu. Natomiast, większy problem zazwyczaj stwarza zidentyfikowanie środków selektywnych *de facto*, które stanowią odstępstwo od ogólnych reguł dotyczących obciążeń nałożonych na przedsiębiorców. W tym zakresie pomocne może być orzecznictwo TSUE.

W wyroku w sprawie Paint Graphos¹⁰ TSUE, wskazał, że badanie selektywności powinno odbywać się według następującego schematu: (1) wyznaczenie tzw. systemu odniesienia, (2) ocena czy badany środek stanowi odstępstwo od systemu odniesienia, (3) a jeżeli takie odstępstwo istnieje, to czy jest ono uzasadnione charakterem lub specyfiką systemu odniesienia.

W przypadku środków polegających na wdrożeniu określonych rozwiązań podatkowych, jako system odniesienia, orzecznictwo TSUE zazwyczaj przyjmuje system danego podatku, bądź danego podatku w określonym sektorze.¹¹ W analizowanym przypadku byłby to więc podatek akcyzowy nakładany na wyroby tytoniowe (bądź wręcz na same papierosy).

Ocena czy badany środek stanowi odstępstwo od systemu odniesienia powinna obejmować: (1) ustalenie celu zastosowanego środka, (2) ustalenie czy jego zastosowanie może różnicować sytuację podmiotów, do których jest adresowany, oraz (3) weryfikację czy podmioty te znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, a tym samym czy powstałe zróżnicowanie może mieć charakter dyskryminujący.

Odnosząc powyższe zasady do analizowanego przypadku podwyżki minimalnej stawki podatku akcyzowego na papierosy należy stwierdzić co następuje:

- (1) w uzasadnieniu nowelizacji wskazano, że celem proponowanych rozwiązań jest realizowanie zadań w zakresie polityki fiskalnej i prozdrowotnej; należy jednak podkreślić, że obydwie te cele mogłyby zostać zrealizowane w lepszym stopniu poprzez podniesienie części kwotowej stawki podatku dla wszystkich papierosów (i tym samym producentów), zamiast podwyższania podatku jedynie na papierosy z tańszych segmentów (w takim przypadku wzrosłyby ceny papierosów ze wszystkich segmentów i jednocześnie koszty podwyżki w bardziej sprawiedliwy sposób rozłożyłyby się na wszystkie rodzaje papierosów i wszystkich producentów);

¹⁰ Wyrok w połączonych sprawach od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos i in., ECLI: EU:C:2011:550, pkt 49.

¹¹ Zob. przykładowo: wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 22 czerwca 2006 r. w sprawach połączonych C-182/03 i C-217/03 Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2006:416, pkt 95), wyrok w sprawie C-66/02 Włochy przeciwko Komisji ECLI:EU:C:2005:768), wyrok w sprawie C-172/03 Heiser, pkt 40 i nast., wyrok w sprawie C-308/01, GIL Insurance, ECLI:EU:C:2004:252. i inne.

- (2) zróżnicowanie sytuacji producentów papierosów byłoby oczywistym skutkiem w przypadku uchwalenia projektowanego rozwiązania, co wynika wprost ze struktury rynku oraz udziałów producentów w poszczególnych segmentach, co wskazano na początku niniejszej części opinii;
- (3) producenci wyrobów tytoniowych (w tym przypadku papierosów) znajdują się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej, tym samym środek, który różnicuje ich sytuację miałby niewątpliwie charakter dyskryminujący.

W świetle powyższych okoliczności, nie ulega wątpliwości, że wprowadzenie podwyżki minimalnej stawki podatku akcyzowego stanowiłoby odstępstwo od systemu odniesienia. Tym bardziej, że jest ono wbrew dotychczasowej praktyce i ukształtowanemu systemowi, który jest akceptowany przez większą część rynku. Praktyka ta, jak wskazano wcześniej polega na stopniowych podwyżkach akcyzy poprzez zmianę jednego z komponentów stawki podatku, najczęściej komponentu specyficznego, który pozwala uniezależnić efekty podwyżki od rynkowych cen papierosów. Ingerencja w ten system, w postaci gwałtownej zmiany minimalnej stawki podatku akcyzowego nie ma żadnego uzasadnienia, a jej potencjalne skutki zakłócają funkcjonowanie rynku.

Jak wskazano powyżej, sam fakt istnienia odstępstwa od systemu odniesienia nie przesądza jeszcze o tym, że wprowadzony środek ma charakter selektywny i stanowi niedozwoloną pomoc publiczną. Zgodnie z orzecznictwem TSUE środek ustanawiający odstępstwo od systemu odniesienia może nie być uznany za selektywny, jeżeli odstępstwo to można uzasadnić charakterem lub ogólną strukturą systemu podatkowego. Jest to możliwe, jeżeli państwo wprowadzające środek może wykazać, że wynika on bezpośrednio z podstawowych i przewodnich zasad systemu podatkowego (systemu odniesienia).¹²

Jako przykłady możliwych uzasadnień dla odstępstw od systemu odniesienia, Komisja Europejska wymieniła przykładowo: potrzebę zwalczania nadużyć finansowych lub oszustw podatkowych, konieczność uwzględnienia określonych wymogów rachunkowości, możliwości zarządzania administracyjnego, zasadę neutralności podatkowej, konieczność unikania podwójnego opodatkowania lub cel polegający na optymalizacji odzyskiwania długów podatkowych.¹³

Odnosząc ponownie przedstawione wskazówki, sformułowane przez TSUE i Komisję Europejską do analizowanego przypadku projektowanej podwyżki minimalnej stawki akcyzy na papierosy, należy stwierdzić, że rozwiązanie to nie ma uzasadnienia w systemie opodatkowania wyrobów tytoniowych (tj. systemie odniesienia), który od wielu lat charakteryzował się stabilną strukturą, a mechanizm podwyżek był oparty na stopniowym podnoszeniu komponentu kwotowego. Taki mechanizm jest uzasadniony i sprawiedliwy, ponieważ równomiernie zwiększa obciążenia podatkowe na wszystkich uczestników rynku. Projektowana zmiana stanowi istotne odstępstwo od tego mechanizmu, które dodatkowo przysparza selektywnej korzyści jednemu producentowi poprzez nieproporcjonalne obciążenie akcyzą papierosów sprzedawanych przez pozostałych producentów.

¹² Wyroki w sprawach: C-374/17, Finanzamt B przeciwko A-Brauerei, pkt 48, C-233/16, Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) przeciwko Generalitat de Catalunya, pkt 43,

¹³ Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE nr 262, z 19.7.2016, s. 1–50, pkt 139.


Należy również dodać, że uzasadnienie przedstawione dla nowelizacji nie zawiera żadnych logicznych argumentów przemawiającym za koniecznością (lub chociażby potrzebą wprowadzenie tego rozwiązania). Wskazane cele fiskalne, prozdrowotne czy choćby konieczność zniwelowania skutków relatywnego spadku cen używek, zdecydowanie lepiej mogą być zrealizowane przez prostą podwyżkę komponentu kwotowego. Jak wynika z udostępnionych nam obliczeń, efekt fiskalny proponowanej zmiany równowagi siedmioprocentowa podwyżka komponentu kwotowego. Natomiast, podwyżka o 10% pozwoliłaby uzyskać wyższe przychody Skarbowi Państwa.

Cel prozdrowotny, wydaje się być łatwiej osiągalny, jeżeli podwyżka cen papierosów dotknie wszystkie kategorie cenowe, a nie tylko te najtańsze. Co więcej, podwyżka cen tylko najtańszych papierosów nie wpłynie raczej na ograniczenie spożycia przez konsumentów, lecz może zwiększyć skłonność do poszukiwania alternatywy w postaci papierosów pochodzących z nielegalnych źródeł. Wynika to z okoliczności, iż konsumenci produktów z wyższych segmentów łatwiej akceptują podwyżki i rzadziej poszukują takiej alternatywy niż konsumenci produktów z niższych segmentów.

Najmniej wiarygodnie wygląda uzasadnienie odnoszące się do konieczności zniwelowania skutków relatywnego spadku cen używek. Podniesienie akcyzy wyłącznie na najtańsze produkty, spowoduje jedynie, że relatywnie bardziej akceptowalne staną się ceny papierosów droższych, ponieważ różnice cenowe pomiędzy nimi zmaleją. Tym samym, skutek może być taki, że konsumenci papierosów tańszych, o nieco wyższej sile nabywczej mogą sięgnąć po te droższe.

Podsumowując wątek analizy art. 107 TFUE, należy wskazać, że projektowana podwyżka minimalnej stawki akcyzy na papierosy ze 100% do 105% kwoty podatku obliczonego dla papierosów o średniej ważonej detalicznej cenie sprzedaży, niezależnie od wątpliwości na gruncie przepisów Dyrektywy 2011/64, budzi zdecydowanie większe wątpliwości co do tego, że może ona zostać uznana za środek stanowiący niedopuszczalną pomoc publiczną.

Z poważaniem



Sławomir Boruc
Partner

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

Tłoczono z polecenia Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej