

UCHWAŁA
SENATU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

z dnia 26 listopada 2021 r.

**w sprawie ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o zmianie
ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw**

Senat, po rozpatrzeniu uchwalonej przez Sejm na posiedzeniu w dniu 29 października 2021 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, odrzuca tę ustawę.

MARSZAŁEK SENATU

Tomasz GRODZKI

UZASADNIENIE

Senat – po rozpatrzeniu uchwalonej przez Sejm w dniu 29 października 2021 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, określanej dalej jako „ustawa” – postanowił o jej odrzuceniu.

Na stanowisko Izby w sprawie ustawy wpłynęły zastrzeżenia natury konstytucyjnej zgłoszone do jej treści w aspekcie trzech problemów.

Po pierwsze, przepisy art. 1 ustawy w zakresie, w jakim dokonują podwyższenia stawek akcyzy na napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe, susz tytoniowy oraz wyroby nowatorskie, budzą zasadnicze zastrzeżenia w świetle zasady równości podatkowej wynikającej z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 Konstytucji. Zauważenia bowiem wymaga, że:

- 1) przepisy art. 1 pkt 1–5 i 12 ustawy przewidują podwyższenie stawek akcyzy na napoje alkoholowe, jednakże z wyłączeniem napojów fermentowanych w postaci cydru i perry o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu nieprzekraczającej 5,0% objętości,
- 2) przepisy art. 1 pkt 6–8 i 12 ustawy przewidują podwyższenie stawek akcyzy na wyroby tytoniowe, susz tytoniowy oraz wyroby nowatorskie, nie obejmując zakresem podwyżek stawki akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych,
- 3) nowelizowany przez art. 1 pkt 6 lit. b ustawy przepis art. 99 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym odmiennie ustala minimalną stawkę akcyzy na papierosy oraz minimalną stawkę akcyzy na tytoń do palenia – wynoszą one odpowiednio 105% oraz 100% całkowitej kwoty akcyzy, naliczonej od ceny równej średniej ważonej detalicznej cenie sprzedaży,
- 4) stawka akcyzy na wyroby nowatorskie ulega podwyższeniu od dnia 1 stycznia 2022 r., podczas gdy stawki akcyzy na wyroby tytoniowe oraz susz tytoniowy ulegają podwyższeniu od dnia 1 stycznia 2023 r.,
- 5) rozmaicie kształtuje się wysokość podwyżek stawek akcyzy na poszczególne wyroby akcyzowe – jedynie tytułem przykładu należy wskazać, że w pierwszym roku obowiązywania podwyżek w odniesieniu do wyrobów nowatorskich stawka akcyzy

wzrosnie kwotowo o 100%, natomiast w odniesieniu do wyrobów tytoniowych – stawki akcyzy wzrosną kwotowo o 10%

- co powoduje, że producenci określonych wyrobów akcyzowych, będący podmiotami podobnymi, zostali potraktowani w sposób odmienny.

Unormowanie przewidujące odmienne traktowanie podmiotów podobnych musi zawsze znajdować podstawę w odpowiednio przekonywujących argumentach, które muszą mieć charakter relewantny i proporcjonalny oraz pozostawać w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie tych podmiotów¹. „Różnicowanie sytuacji prawnej podmiotów podobnych ma więc znacznie większe szanse uznania za zgodne z konstytucją, jeżeli pozostaje nadto w zgodzie z innymi zasadami konstytucji lub służy urzeczywistnieniu tychże zasad. Zostaje ono natomiast uznane za niekonstytucyjną dyskryminację (uprzywilejowanie), jeżeli nie znajduje odpowiedniego podtrzymania w takich zasadach”². W tym kontekście należy podkreślić, że zarówno uzasadnienie projektu ustawy, jak również przedstawione w toku prac senackich wyjaśnienia przedstawiciela Rady Ministrów, nie dają podstaw do uznania, że powołane zróżnicowania mają solidne konstytucyjne podstawy, zwłaszcza w odniesieniu do:

- 1) wyłączenia napojów fermentowanych w postaci cydru i perry o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu nieprzekraczającej 5,0% objętości z zakresu podwyżek stawek akcyzy, które wyjaśniono lakonicznie potrzebą „rozwoju tego rynku i pośredniego wspierania produkcji sadowniczej, stanowiącej jeden z filarów polskiego rolnictwa” (uzasadnienie projektu ustawy, str. 5);
- 2) wyłączenia płynu do papierosów elektronicznych z zakresu podwyżek stawek akcyzy, którego nie wyjaśniono w uzasadnieniu projektu ustawy, a w toku prac legislacyjnych w Senacie wyjaśniono względami natury pragmatycznej, nie zaś konstytucyjnej;
- 3) objęcia podwyżką stawek akcyzy na wyroby tytoniowe oraz susz tytoniowy od dnia 1 stycznia 2023 r., tj. rok później niż stawek akcyzy na wyroby nowatorskie, którego nie wyjaśniono w uzasadnieniu projektu ustawy, a w toku prac senackich przedstawiono w tym zakresie argumenty o charakterze wyłącznie merytorycznym.

¹ Zob. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 stycznia 2000 r. (K 17/99).

² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 lutego 2002 r. (K 47/01).

Po drugie, zgodnie z art. 4 ustawy ma ona wejść w życie z dniem 1 stycznia 2022 r. Przyjęta przez ustawodawcę sejmowego długość okresu *vacatio legis* budzi wątpliwości natury konstytucyjnej. Przyjmując założenie, że ustawa zostanie ogłoszona w Dzienniku Ustaw po dniu 16 grudnia 2021 r., wejdzie ona w życie w terminie krótszym niż 14 dni od dnia ogłoszenia. Tak ustalony okres *vacatio legis* nie będzie uwzględniał konstytucyjnych standardów dotyczących jego odpowiedniości (art. 2 Konstytucji), zwłaszcza jeżeli zważyć, iż dotyczy on ustawy z zakresu prawa podatkowego, która jest adresowana przede wszystkim do przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą w zakresie produkcji napojów alkoholowych, wyrobów tytoniowych, suszu tytoniowego oraz wyrobów nowatorskich, którzy muszą dysponować stosownym okresem czasu na zapoznanie się z nową regulacją oraz podjęcie właściwych działań dostosowawczych³. Nawet „nieuniknione zwiększenie obciążeń poprzez zmianę prawa powinno być dokonywane w ten sposób, by podmioty prawa, których ono dotyczy, miały odpowiedni czas do racjonalnego rozporządzenia swoim interesami”⁴.

Po trzecie, zgodnie z art. 119 ust. 1 Konstytucji Sejm rozpatruje projekt ustawy w trzech czytaniach. Powołany przepis statuuje zatem nakaz, „by podstawowe treści, które znajdują się ostatecznie w ustawie przebyły pełną drogę procedury sejmowej, tak by nie zabrakło czasu i możliwości na przemyślenie przyjmowanych rozwiązań i zajęcie wobec nich stanowiska. Nakazowi temu sprzeciwia się takie stosowanie procedury poprawek, które pozwala na wprowadzenie do projektu nowych, istotnych treści na ostatnich etapach procedury sejmowej”⁵. Niezależnie od tego, należy zauważyć, że „wykładnia przepisów regulujących poprawki „sejmowe” i „senackie” musi być dokonywana w taki sposób, aby nie prowadziło to do zatarcia odrębności między inicjatywą ustawodawczą i poprawkami, a w konsekwencji do obchodzenia wymagań, które Konstytucja przewiduje dla inicjatywy ustawodawczej”, przy czym „wyjście poza określony przez samego projektodawcę zakres przedmiotowy projektu może mieć miejsce tylko wówczas, gdy treść poprawki pozostaje w ścisłym związku z przedmiotem projektowanej ustawy, a zwłaszcza wtedy, gdy jej wprowadzenie jest niezbędne do pełnego zrealizowania koncepcji projektodawcy. Odmienne stanowisko

³ Zob. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 grudnia 2002 r. (K 27/02).

⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 lutego 2002 r. (K 47/01).

⁵ Wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 23 lutego 1999 r. (K 25/98) oraz z dnia 9 marca 2016 r. (K 47/15).

oznaczałoby obejście konstytucyjnych wymagań dotyczących inicjatywy ustawodawczej i trzech czytań projektu”⁶.

Należy zatem zauważyć, iż po odbyciu pierwszego czytania projektu ustawy, w wyniku przyjęcia przez Komisję Finansów Publicznych niektórych poprawek zgłoszonych na jej posiedzeniu, tekst projektu ustawy został uzupełniony o nowelizację ustawy z dnia 30 marca 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw. Nowelizacja ta zmierza do wydłużenia o 12 miesięcy okresu, w którym podmioty prowadzące działalność w zakresie wyrobów akcyzowych mogą prowadzić stosowne ewidencje i dokumentacje na podstawie przepisów obowiązujących przed dniem 1 maja 2021 r. – dotyczy zatem spraw nieobjętych zakresem projektu ustawy skierowanego do Sejmu przez Radę Ministrów.

Mając na uwadze, że poprawki zgłaszane na etapie sejmowego postępowania ustawodawczego powinny „pozostawać w związku z projektem złożonym w Sejmie przez wnioskodawcę, przy czym więź ta winna mieć wymiar nie tylko formalny, ale i merytoryczny, polegający na tym, że konkretne poprawki odnoszące się do projektu powinny pozostawać w odpowiedniej relacji z jego treścią, zmierzając do modyfikacji pierwotnej treści projektu”⁷, należy uznać, że przepisy art. 2 pkt 1 ustawy są niezgodne z art. 118 ust. 1 oraz art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji przez to, że zostały uchwalone przez Sejm bez dochowania trybu wymaganego dla sejmowego postępowania ustawodawczego. Należy również dobitnie podkreślić, że nie tylko na etapie drugiego czytania, ale również w toku prac komisyjnych niedopuszczalne jest wprowadzanie poprawek, które stanowią „nowość normatywną, wychodząc poza zakres projektu ustawy”⁸, nawet jeżeli są one obiektywnie korzystne dla adresatów proponowanej regulacji.

O ile wyeliminowanie zastrzeżeń natury konstytucyjnej w aspekcie zasady odpowiedniej *vacatio legis* oraz trybu wymaganego dla sejmowego postępowania ustawodawczego byłoby możliwe w wyniku wprowadzenia do ustawy stosownych poprawek, o tyle uwzględnienie w tym trybie uwag dotyczących jej niezgodności z zasadą równości podatkowej nie jest możliwe bez wykroczenia poza materię ustawy. W tym stanie rzeczy Senat odrzucił ustawę.

⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 kwietnia 2009 r. (P 11/08).

⁷ *Ibidem*.

⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 marca 2009 r. (K 53/07).