



**KANCELARIA
SENATU**

BIURO LEGISLACYJNE

Warszawa, dnia 15 listopada 2021 r.

Opinia do ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (druk nr 559)

I. Cel i przedmiot ustawy

1. Celem 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 „opiniowana ustawa”, jest – w ocenie projektodawcy zawartej w uzasadnieniu jej projektu – „realizowanie zadań (...) w zakresie polityki prozdrowotnej poprzez ograniczanie dostępności cenowej napojów alkoholowych i wyrobów tytoniowych i ich substytutów oraz zniwelowanie skutków inflacji, jaka w najbliższych latach prowadziłyby stopniowo do relatywnego spadku cen używek w stosunku do cen innych wyrobów konsumpcyjnych” (str. 1).

2. Przedmiotem opiniowanej ustawy jest przede wszystkim nowelizacja ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2020 r. poz. 722, z późn. zm.), zmierzająca do:

- 1) podwyższenia stawek akcyzy na napoje alkoholowe, z wyłączeniem cydru i perry o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu nieprzekraczającej 5,0% objętości, tj. na:
 - a) alkohol etylowy,
 - b) piwo,
 - c) wino,

- d) napoje fermentowane, o których mowa w art. 96 ust. 4 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym,
 - e) wyroby pośrednie
- począwszy od dnia 1 stycznia 2022 r., a następnie – kolejno od dnia 1 stycznia 2023 r., 1 stycznia 2024 r., 1 stycznia 2025 r., 1 stycznia 2026 r. oraz 1 stycznia 2027 r.;
- 2) podwyższenia stawek akcyzy na wyroby akcyzowe, o których mowa w rozdziale 3 działu IV ustawy o podatku akcyzowym, z wyłączeniem płynu do papierosów elektronicznych, tj. na:
- a) papierosy,
 - b) tytoń do palenia,
 - c) cygara i cygaretki,
 - d) papierosy nieobjęte obowiązkiem oznaczania znakami akcyzy i nieoznaczone maksymalną ceną detaliczną stawki akcyzy,
 - e) tytoń do palenia nieobjęty obowiązkiem oznaczania znakami akcyzy i nieoznaczony maksymalną ceną detaliczną stawki akcyzy,
 - f) susz tytoniowy,
 - g) susz tytoniowy nieoznaczony znakami akcyzy,
 - h) wyroby nowatorskie
- począwszy od dnia 1 stycznia 2023 r., a następnie – kolejno od dnia 1 stycznia 2024 r., 1 stycznia 2025 r., 1 stycznia 2026 r. oraz 1 stycznia 2027 r., z wyłączeniem wyrobów nowatorskich, których stawka akcyzy ma być podwyższana począwszy od dnia 1 stycznia 2022 r., a następnie – kolejno od dnia 1 stycznia 2023 r., 1 stycznia 2024 r., 1 stycznia 2025 r., 1 stycznia 2026 r. oraz 1 stycznia 2027 r.;
- 3) podwyższenia od dnia 1 stycznia 2022 r. minimalnej stawki akcyzy na papierosy ze 100% do 105% całkowitej kwoty akcyzy, naliczonej od ceny równej średniej ważonej detalicznej cenie sprzedaży papierosów;
- 4) wprowadzenia od dnia 1 stycznia 2022 r. minimalnej stawki akcyzy na tytoń do palenia w wysokości 100% całkowitej kwoty akcyzy, naliczonej od ceny równej średniej ważonej detalicznej cenie sprzedaży tytoniu do palenia.

II. Przebieg prac legislacyjnych

Opiniowana ustawa została uchwalona w oparciu o projekt wniesiony do Sejmu przez Radę Ministrów w dniu 22 października 2021 r. (druk sejmowy nr 1673). W dniu 28 października 2021 r. – po odbyciu pierwszego czytania oraz odrzuceniu wniosku o odrzucenie projektu opiniowanej ustawy w pierwszym czytaniu – Sejm skierował go do Komisji Finansów Publicznych w celu rozpatrzenia. Komisja Finansów Publicznych przedstawiła sprawozdanie o projekcie opiniowanej ustawy tego samego dnia (druk sejmowy nr 1705). Podczas drugiego czytania projektu opiniowanej ustawy, które również odbyło się tego samego dnia, ponownie zgłoszono wniosek o jego odrzucenie oraz dwie poprawki (druk sejmowy nr 1705–A), z których jedna została przyjęta przez Sejm podczas trzeciego czytania. W toku sejmowego postępowania legislacyjnego nie dokonano w projekcie opiniowanej ustawy zmian, które zmieniałyby jego meritum w sposób znaczący.

III. Zastrzeżenia co do zgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej

1. Analiza art. 1 opiniowanej ustawy prowadzi do wątpliwości, czy jego przepisy w zakresie, w jakim dokonują podwyższenia stawek akcyzy na napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe, susz tytoniowy oraz wyroby nowatorskie, są zgodne z zasadą równości podatkowej wynikającą z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 Konstytucji.

1.1. Zauważenia wymaga, że:

- 1) przepisy art. 1 pkt 1–5 i 12 opiniowanej 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 opiniowanej 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 opiniowanej 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% całkowitej kwoty akcyzy, naliczonej od ceny równej średniej ważonej detalicznej cenie sprzedaży papierosów, oraz 100% całkowitej kwoty akcyzy, naliczonej od ceny równej średniej ważonej detalicznej cenie sprzedaży tytoniu do palenia,

- 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 wzrosła 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.

1.2. 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 uzasadnienie projektu opiniowanej ustawy nie daje 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” (str. 5), a zatem względami natury pragmatycznej, a nie konstytucyjnej;
- 2) wyłączenia płynu do papierosów elektronicznych z zakresu podwyżek stawek akcyzy, którego nie wyjaśniono;

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).

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.

2. Zgodnie z art. 4 opiniowanej ustawy ma ona wejść w życie z dniem 1 stycznia 2022 r., z wyjątkiem art. 2 pkt 1, który ma wejść w życie z dniem 31 grudnia 2021 r. Przyjęta przez ustawodawcę sejmowego długość okresu *vacatio legis* budzi wątpliwości natury konstytucyjnej. Przyjmując założenie, że treścią uchwały Senatu w sprawie opiniowanej ustawy będzie jej odrzucenie albo wprowadzenie poprawek do jej tekstu, a w wyniku kolejnych etapów prac legislacyjnych (w tym rozpatrzenia uchwały Senatu przez Sejm na posiedzeniu w dniach 1 i 2 grudnia 2021 r.) opiniowana 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:

- 1) z zakresu prawa podatkowego;
 - 2) adresowanej przede wszystkim do przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą w zakresie:
 - a) produkcji napojów alkoholowych, tj. – stosownie do rodzaju – ich wytwarzaniem, przetwarzaniem, oczyszczaniem, skażaniem lub odwadnianiem, a także rozlewem,
 - b) produkcji wyrobów tytoniowych, suszu tytoniowego oraz wyrobów nowatorskich, tj. – stosownie do rodzaju – ich wytwarzaniem, przetwarzaniem, a także pakowaniem
- którzy muszą dysponować stosownym okresem czasu na zapoznanie się z nową regulacją oraz podjęcie właściwych działań dostosowawczych³, gdyż 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.

3. 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

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).

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. Dotyczyć to może zwłaszcza poprawek zgłoszonych dopiero w drugim czytaniu i niebędących przedtem przedmiotem rozważań w komisjach”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 oznaczałoby obejście konstytucyjnych wymagań dotyczących inicjatywy ustawodawczej i trzech czytań projektu”⁶.

W kontekście powyższych rozważań należy zauważyć, iż po odbyciu pierwszego czytania projektu opiniowanej ustawy, w wyniku przyjęcia przez Komisję Finansów Publicznych niektórych poprawek zgłoszonych na jej posiedzeniu, tekst opiniowanej ustawy został uzupełniony o nowelizację ustawy z dnia 30 marca 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 694 i 1642). Nowelizacja ta zmierza do wydłużenia o 12 miesięcy (tj. do dnia 31 grudnia 2022 r.) 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 opiniowanej ustawy są niezgodne z art. 118 ust. 1 oraz art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji przez to, że zostały

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

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

⁷ *Ibidem*.

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.

IV. Konkluzja

O ile wyeliminowanie zastrzeżeń natury konstytucyjnej, które zostały podniesione w niniejszej opinii w aspekcie zasady odpowiedniej *vacatio legis* oraz trybu wymaganego dla sejmowego postępowania ustawodawczego, byłoby możliwe w wyniku wprowadzenia do opiniowanej ustawy stosownych poprawek, o tyle uwzględnienie w tym trybie uwag dotyczących jej niezgodności z zasadą równości podatkowej nie wydaje się możliwe. Abstrahując od faktu, że wymagałoby to wypracowania całościowej koncepcji merytorycznej oraz jej należytego skonsultowania z zainteresowanymi podmiotami i środowiskami, jej wdrożenie w drodze poprawek Senatu byłoby narażone na zarzut wykroczenia poza materię opiniowanej ustawy. W tym stanie rzeczy zasadna wydaje się konkluzja, że z perspektywy konstytucyjnej opiniowana ustawa nie powinna stać się częścią polskiego porządku prawnego.

Piotr Magda

Główny legislator

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