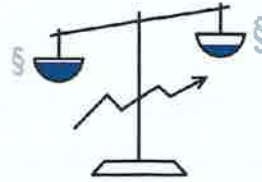




UNIwersytet  
Warszawski

Wydział Prawa i Administracji  
Centrum Oceny Skutków Regulacji



Warszawa, dnia 8 listopada 2024 r.

**Opinia Centrum Oceny Skutków Regulacji Uniwersytetu Warszawskiego  
do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy  
Kodeks karny skarbowy (UD 139) oraz ustawy z dnia 18 października 2024 r.  
o zmianie ustawy o podatku akcyzowym  
(druk sejmowy nr 692; UD 105)**

**I. Uwagi wstępne**

1.1. Opinia została sporządzona przez zespół ekspertów-badaczy i wykładowców akademickich (dalej jako: „**Autorzy**”), działających w ramach Centrum Oceny Skutków Regulacji Uniwersytetu Warszawskiego (dalej jako: „**Centrum**”; więcej na temat Centrum – Załącznik nr 1), w składzie:

- prof. ucz. dr hab. Krzysztof Koźmiński<sup>1</sup>,
- dr Miłosz Kłosowiak<sup>2</sup>,
- mgr Barbara Błaszczak<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Profesor Uniwersytetu Warszawskiego, kierownik Zakładu Ekonomicznej Analizy Prawa, kierownik Centrum Oceny Skutków Regulacji oraz kierownik Podyplomowego Studium Zagadnień Legislacyjnych na Uniwersytecie Warszawskim. Radca prawny, partner zarządzający w kancelarii Jabłoński Koźmiński.

<sup>2</sup> Doktor nauk prawnych w specjalności prawo podatkowe, zatrudniony jako adiunkt w Katedrze Prawa i Postępowania Administracyjnego na Wydziale Prawa i Administracji UW, absolwent prawa na WPiA UW oraz finansów i rachunkowości w SGH. Od 2016 r. wykładowca przedmiotów podatkowych, były pracownik Departamentu Cen Transferowych i Wycen Ministerstwa Finansów.

<sup>3</sup> Doktorantka w Szkole Doktorskiej Nauk Społecznych Uniwersytetu Warszawskiego w dyscyplinie nauki prawne. Absolwentka prawa oraz studiów International Investment and Accounting na Uniwersytecie Warszawskim, laureatka I miejsce w XI edycji Konkursu na najlepszą pracę magisterską z zakresu prawa podatkowego zorganizowanego przez Krajową Izbę Doradców Podatkowych.

Opinia stanowi integralną całość i wspólne dzieło Autorów, bez określania procentowego udziału w jej stworzeniu. Autorzy oświadczają, że opinia powstała na podstawie ich analiz i stanowi rezultat ich pracy intelektualnej.

Opinia stanowi rozwinięcie opinii Centrum do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy Kodeks karny skarbowy (nr UD 139) z września 2024 r. (Załącznik nr 2), a także uwag przedstawionych przez Centrum w zgłoszeniu (dalej jako: „**Zgłoszenie**”) z dnia 7 października 2024 r. zainteresowania pracami nad projektem ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy Kodeks karny skarbowy (projekt z dnia 27 września 2024 r., nr UD 139 w Wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów). Zgłoszenie zostało oficjalnie przekazane Ministerstwu Finansów.

**1.2.** Przedmiotem opinii jest analiza wybranych zagadnień będących przedmiotem projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy Kodeks karny skarbowy (projekt z dnia 27 września 2024 r., numer z wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów UD 139; dalej jako: „**Projekt**”) oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (druk nr 692) – dalej jako „**Projekt II**” lub „**Ustawa**”. Analizowane regulacje dotyczą skomplikowanej materii społeczno-gospodarczej, przewidując ingerencję w różne obszary regulacji, tradycyjnie kwalifikowane jako materia prawa podatkowego (podatek akcyzowy), prawa karnego (przewidywana nowelizacja Kodeksu karnego skarbowego), a także ogólnego prawa administracyjnego (reguły prowadzenia działalności w zakresie urządzeń do waporyzacji określone w przepisie art. 3 Projektu).

Aktualnie Ustawa oczekuje na podpis Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, ewentualnie na jej skierowanie do Trybunału Konstytucyjnego albo skorzystanie z prawa weta przez głowę państwa.

Oba projekty ustaw, tj. Projekt oraz Projekt II, były przedmiotem jednej wspólnej analizy Autorów oraz opinii Centrum, bowiem – mimo ich rozdzielenia do formalnie odrębnych aktów normatywnych<sup>4</sup> – dotyczą *de facto* tej samej materii społeczno-gospodarczej, składając się łącznie na kompleksową i doniosłą interwencję ustawodawczą.

**1.3.** Celem analizowanego Projektu jest opodatkowanie akcyzą jednorazowych oraz wielorazowych papierosów elektronicznych, podgrzewaczy do wyrobów nowatorskich i urządzeń wielofunkcyjnych służących do waporyzacji zarówno płynu do papierosów elektronicznych, jak i wyrobów nowatorskich oraz podniesienie należnej akcyzy od płynu do papierosów elektronicznych

---

<sup>4</sup> Komunikat w sprawie zmian w ustawie o podatku akcyzowym, <https://www.gov.pl/web/finanse/komunikat-w-sprawie-zmian-w-ustawie-o-podatku-akcyzowym> dostęp: 3 października 2024 r.

zawartego w jednorazowych papierosach elektronicznych. Projekt przewiduje również wprowadzenie zmian w ustawie z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy<sup>5</sup> (dalej jako: „KKS”), które są zmianami dostosowującymi KKS do opodatkowania akcyzą urządzeń do waporyzacji oraz doprecyzowują brzmienie przepisów KKS w związku z wcześniejszą nowelizacją ustawy o podatku akcyzowym w zakresie rejestracji.

1.4. Celem zaś Projektu II jest modyfikacja tzw. mapy drogowej i modyfikacja stawek akcyzy wcześniej niż było to pierwotnie zakładane. Zdaniem projektodawcy, konieczne jest urealnienie stawek akcyzy na wyroby tytoniowe, wyroby nowatorskie i płyn do papierosów elektronicznych, bowiem:

„Ostatnie modyfikacje opodatkowania używek będących wyrobami akcyzowymi (mapa drogowa) wprowadzone ustawą z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2313) nie wytrzymały próby czasu. Niespodziewany wybuch otwartego konfliktu zbrojnego za naszą wschodnią granicą oraz jego globalne konsekwencje gospodarcze spowodowały konieczność zrewidowania zaplanowanych jeszcze w 2021 r. poziomów opodatkowania”<sup>6</sup>.

Ponadto, jak deklaruje projektodawca, istotnym impulsem do wprowadzenia aktualizacji stawek jest zwiększająca się z roku na rok siła nabywcza konsumentów. Wraz ze wzrostem średniego wynagrodzenia, wg danych GUS, za miesięczną wypłatę można kupić coraz większą ilość używek, przykładowo w przypadku papierosów w 2019 r. średnie wynagrodzenie wystarczało na 348 paczek, a w 2023 r. już na 437 paczek, a w przypadku tytoniu do palenia w 2019 r. średnie wynagrodzenie pozwalało na zakup 211 paczek o masie 50 g tytoniu do palenia, a w 2023 r. już na 244 takie paczki<sup>7</sup>.

1.5. Centrum zidentyfikowało już wcześniej szereg problemów prawnych towarzyszących proponowanej nowelizacji, które powinny być wyeliminowane albo przynajmniej zminimalizowane na obecnym etapie postępowania ustawodawczego, a być w może w ogóle stoją na przeszkodzie (z uwagi na sprzeczność z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>8</sup>, dalej jako: „Konstytucja”) jego dalszemu procedowaniu w ramach procesu legislacyjnego. Większość z nich była już też sygnalizowana w ramach oficjalnego Zgłoszenia przedstawionego Ministerstwu Finansów oraz zachowuje aktualność w odniesieniu do obecnego kształtu obu opiniowanych aktów normatywnych.

---

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2024, poz. 628).

<sup>6</sup> Uzasadnienie Projektu II, s. 1.

<sup>7</sup> Tamże.

<sup>8</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.

Przed wszystkim zastrzeżenia dotyczą następujących kwestii:

- **rozwiązania Projektu wydają się wchodzić w konflikt z konstytucyjną zasadą proporcjonalności** poprzez wybór dalece ingerencyjnego oraz nieadekwatnego środka w imię ogólnie deklarowanego celu ochrony zdrowia;
- przepisy Projektu wydają się **niezgodne z konstytucyjną zasadą równości wobec prawa i zakazu dyskryminacji** z uwagi na nierówne traktowanie producentów tradycyjnych wyborów papierosowych oraz producentów/importerów e-papierosów;
- **treść Projektu narusza zarazem jedną z fundamentalnych zasad prawnych Unii Europejskiej, w myśl której produkty podobne należy opodatkowywać w zbliżonej wysokości** (czyli nie tylko zasadę ustrojową mającą źródło w Konstytucji, ale i traktatową zasadę zakazu dyskryminacji podatkowej);
- **wejście w życie rozwiązań przewidzianych w Projekcie II spowoduje nierówne traktowanie podmiotów** (adresatów, czyli przedsiębiorców-podatników podlegających regulacji), polegające również na tym, że taki sam koszt banderoli legalizacyjnej ponosi podmiot, który w ogóle nie nałożył banderoli oraz podmiot, który nałożył poprawnie banderolę, lecz upłynął termin jej ważności i przed tym terminem podmiot ten nie dokonał zmiany banderoli na banderolę o nowym terminie ważności.
- w uzasadnieniu obu Projektów oraz załączonych do nich dokumentach OSR występują istotne braki (takie jak m.in.: deficyt źródeł umożliwiających oszacowanie skutków społeczno-gospodarczych planowanego rozwiązania, brak udowodnienia związku pomiędzy obrotem papierosami elektronicznymi a wskazywanymi problemami społecznymi, a także brak zaprezentowania scenariuszy alternatywnych, w tym dotyczących rozwoju szarej strefy oraz zwiększenia konsumpcji wyrobów nikotynowych o charakterze substytutów), co **uzasadnia krytyczną tezę na temat faktycznych racji stojących za proponowaną interwencją ustawodawczą, braku dostatecznej refleksji ze strony projektodawcy w zakresie rozważenia rzeczywistego problemu oraz ewentualnych sposobów jego ograniczenia, a finalnie również lekceważenia dyrektyw tworzenia dobrego prawa (*good law-making*), polityki prawa<sup>9</sup> oraz racjonalnego prawodawstwa<sup>10</sup>.**

---

<sup>9</sup> Zob.: L. Petrażycki, *Wstęp do teorii prawa i moralności*, Warszawa 1930, s. 3.

<sup>10</sup> Na ten temat m.in.: J. Wróblewski, *Teoria racjonalnego tworzenia prawa*, Wrocław 1985; E. Kustra, *Racjonalny ustawodawca. Analiza teoretycznoprawna*, Toruń 1980; J. Wróblewski, *Zasady tworzenia prawa*, Łódź 1984; M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017; S. Wojtczak, *Wpływ konceptu*

## II. Zasady proporcjonalności oraz równości

2.1. Zasada proporcjonalności ma swoje normatywne źródło w przepisie art. 31 ust. 3 Konstytucji<sup>11</sup>. Zgodnie z tym przepisem: ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw **mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób.** Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw. Nieprzypadkowo zatem zasada proporcjonalności bywa charakteryzowana jako „zakaz nadmiernej ingerencji” albo „ograniczenie ograniczeń konstytucyjnych praw lub wolności”<sup>12</sup>. Choć zasada proporcjonalności bywała przytaczana w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, innych organów władzy sądowniczej oraz doktrynie w różnych kontekstach (zarówno w stosunku do oceny konstytucyjności aktów normatywnych, jak i stosowania obowiązującego prawa w postaci indywidualnych i konkretnych rozstrzygnięć władczych) oraz dziedzinach prawa – zasadniczo nie budzi wątpliwości pogląd, iż jej

---

«racjonalnego ustawodawcy» na polską kulturę prawną [w:] J. Czapska, M. Dudek, M. Stępień (red.), *Wielowymiarowość prawa*, Toruń 2014; M. Podleś, *Założenie o racjonalności prawodawcy w procesie wykładni w prawie spółek*, „Acta Universitatis Wratislaviensis”, CXX/2/2020; P. Kantor-Kozdrowicki, *Racjonalność prawodawcy jako paradygmat nauk prawnych*, „Folia Iuridica Universitatis Wratislaviensis”, 7/2018; J. . Wróblewski, *Ustawa o tworzeniu prawa a pojęcie prawa i prawoznawstwa*, „Państwo i Prawo”, 8-9/1977, s. 17 i n.; S. Wronkowska, J. Wróblewski, *Projekt ustawy o tworzeniu prawa*, „Państwo i Prawo”, 6/1987, s. 3 i n.; S. Wronkowska, *Z historii ustawy o tworzeniu prawa* [w:] M. Kłodawski, A. Witorska, M. Lachowski (red.), *Legislacja czasu przemian. Przemiany w legislacji. Księga jubileuszowa na XX-lecie Polskiego Towarzystwa Legislacji*, Warszawa 2016; T. Zalaśiński, *Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008; L. Morawski, *Teoria prawodawcy racjonalnego a postmodernizm*, „Państwo i Prawo”, 11/2000; L. Wintgens (red.), *Legisprudence: A New Theoretical Approach to Legislation*, Oxford–Portland 2002; idem, *Legisprudence as a New Theory of Legislation*, „Ratio Juris”, 1 (marzec)/2006, s. 1–25; idem (red.), *The Theory and Practice of Legislation: Essays in Legisprudence*, Aldershot 2005; J. Cohen, *Legisprudence: Problems and Agenda*, „Hofstra Law Review”, 11/1983, s. 1163 i n.; L. Wintgens, *Legisprudence: Practical Reason in Legislation*, Farnham 2012; L. Wintgens (red.), *Legislation in Context: Essays in Legisprudence*, New York 2016.

<sup>11</sup> W brzmieniu: „Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw”.

<sup>12</sup> Na temat zasady proporcjonalności m.in.: A. Śledzińska-Simon, *Analiza proporcjonalności ograniczeń konstytucyjnych praw i wolności Teoria i praktyka*, Wrocław 2019, s. 129–215; L. Bosek, M. Szydło, *uwagi do art. 31*, w: L. Bosek, M. Safjan (red.), *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 791–818; L. Garlicki, K. Wojtyczek, *uwagi do art. 31*, w: L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. T. II*, Warszawa 2016, s. 69–100, A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności w europejskiej kulturze prawnej: sądowa kontrola władzy dyskrecyjnej w nowoczesnej Europie*, Warszawa 2010, s. 349–381; J. Zakolska, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008; K. Wojtyczek, *Zasada proporcjonalności*, w: Banaszak B., Preisner A. (red.), *Prawa i wolności obywatelskie w Konstytucji RP*, Warszawa 2002, s. 667-692; K. Wojtyczek, *Granice ingerencji ustawodawczej w sferę praw człowieka w Konstytucji RP*, Kraków 1999; A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności w europejskiej kulturze prawnej: sądowa kontrola władzy dyskrecyjnej w nowoczesnej Europie*, Warszawa 2010.

sednem jest weryfikacja działań organów władzy publicznej z punktu widzenia zakazu nadmiernej ingerencji w konstytucyjne wolności i prawa.

Na zasadę proporcjonalności składają się zatem trzy elementy. Konieczne jest stwierdzenie, że podjęte działania są **w stanie doprowadzić do zamierzonych skutków** (zasada przydatności), **są niezbędne dla ochrony interesu publicznego, z którym są powiązane** (zasada konieczności), a **efekty pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela** (zasada proporcjonalności w ścisłym tego słowa znaczeniu)<sup>13</sup>. Innymi słowy, zastosowany środek pozostawać musi w proporcji do zamierzonego celu, musi być niezbędny do jego osiągnięcia oraz nie może nakładać na jednostkę nadmiernego ciężaru<sup>14</sup>. W tym celu przeprowadza się tzw. test proporcjonalności, polegający na zadaniu następujących pytań:

- czy władcze rozstrzygnięcie jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez organ skutków,
- czy przyjęte przez organ rozwiązanie jest niezbędne dla ochrony interesu publicznego/realizacji ważnego interesu społecznego,
- czy efekty przyjętego rozwiązania pozostają proporcjonalne do ciężarów nakładanych na adresatów (np. dokuczliwości względem przedsiębiorców, ograniczeń praw i wolności obywatel itp.).

Istotą tak rozumianej proporcjonalności jest porównanie różnych dóbr, zasad i wartości chronionych konstytucyjnie – by uniknąć sytuacji, w której w pogoni za danym stanem (usprawiedliwionym z punktu widzenia konstytucyjnej normy X) dojdzie do niewspółmiernego ograniczenia albo tym bardziej zupełnego zignorowania innej konstytucyjnej normy (Y). W tym celu weryfikuje się zwłaszcza instrumenty wprowadzane przez prawodawcy, kładąc „szczególny nacisk (...) na adekwatność celu legislacyjnego i środka użytego do jego osiągnięcia”<sup>15</sup>. Zasada proporcjonalności zakłada równowagę między zastosowanym środkiem a oczekiwanym rezultatem, stanowiąc przejaw przekonania, że **stopień ingerencji w sytuację prawną jednostki musi znajdować uzasadnienie w randze promowanego w ten sposób interesu publicznego**<sup>16</sup>. Innymi słowy: proporcjonalność to

---

<sup>13</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 czerwca 2005 r., sygn. K 4/04.

<sup>14</sup> Por. wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w sprawie *N.K.M.* z dnia 14 maja 2013 r., sygn. 66529/11.

<sup>15</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 lipca 2009 r., sygn. P 4/08.

<sup>16</sup> L. Garlicki, K. Wojtyczek [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. I, red. L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016, s. 91.

postulat zrealizowania ściśle zdefiniowanej proporcji między skutkami określonego zachowania a jakimś innym przedmiotem, zjawiskiem lub wartością<sup>17</sup>.

Ponadto zasada ta wskazana jest w Karcie Praw Podstawowych<sup>18</sup>. Karta Praw Podstawowych stanowi zbiór fundamentalnych praw człowieka i obowiązków obywatelskich podpisany 7 grudnia 2000 r. w Nicei w imieniu Parlamentu Europejskiego, Rady UE oraz Komisji Europejskiej, powtórnie, z pewnymi poprawkami, podpisany przez przewodniczących tych organów podczas szczytu w Lizbonie 12 grudnia 2007 r. Moc wiążąca dokumentu została nadana przez Traktat Lizboński 13 grudnia 2007 r.<sup>19</sup>. Celem Karty Praw Podstawowych było potwierdzenie praw wynikających zwłaszcza z tradycji konstytucyjnych i zobowiązań międzynarodowych wspólnych Państwom Członkowskim.

Zasada ta powoływana jest także w przepisach Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i Obywatela<sup>20</sup> (dalej jako: „EKPCz”). EKPCz stanowi źródło powszechnie obowiązującego prawa w Polsce oraz przysługuje jej przymiot bezpośredniego stosowania. Orzecznictwo Europejskiego Trybunału Praw Człowieka powinno być uwzględniane w toku stosowania przepisów Konwencji, jak i prawa polskiego<sup>21</sup>. Na gruncie orzecznictwa Trybunału Praw Człowieka w Strasburgu, zasada proporcjonalności przywoływana jest głównie w odniesieniu do aktów stosowania prawa<sup>22</sup>, co nie znaczy jednak, że może być ona lekceważona przez krajowego prawodawcę, zwłaszcza parlament jako organ władzy ustawodawczej (legislatywy).

---

<sup>17</sup> A. Nowak-Far, *Zasada proporcjonalności prawa wspólnotowego a krajowy porządek prawny* [w:] J. Barcz (red.), *Efektywność prawa wspólnotowego w Polsce. Wybrane problemy*, Warszawa 2005, s. 39.

<sup>18</sup> Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej, Dz.Urz. UE C 326 z dnia 26 października 2012 r. W myśl art. 52 ust. 1 Karty Praw Podstawowych: wszelkie ograniczenia w korzystaniu z praw i wolności uznanych w niniejszej Karcie muszą być przewidziane ustawą i szanować istotę tych praw i wolności. Z zastrzeżeniem zasady proporcjonalności, ograniczenia mogą być wprowadzone wyłącznie wtedy, gdy są konieczne i rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego uznawanym przez Unię lub potrzebom ochrony praw i wolności innych osób.

<sup>19</sup> Traktat z Lizbony zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, sporządzony w Lizbonie dnia 13 grudnia 2007 r. (Dz.U. 2009 nr 203 poz. 1569).

<sup>20</sup> Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz.U. 1993 nr 61 poz. 284); dalej: EKPCz.

<sup>21</sup> E. Prejs, *Możliwość stosowania art. 6 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności do spraw z zakresu postępowania podatkowego (wyrok ETPCZ z 4.05.2017 r., 15485/09, Chap Ltd przeciwko Armenii* [w:] *Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Edycja 2018 r.*, B. Brzeziński, W. Morawski, J. Rudowski (red.), Warszawa 2019, s. 82.

<sup>22</sup> K. Misztal, *Środki ograniczające zawarte w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka a orzecznictwo europejskie*, „Krakowskie Studia Międzynarodowe”, 3/2009, s. 152.

Zasada proporcjonalności została wprowadzona do unijnego porządku prawnego przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości<sup>23</sup> (aktualnie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej; dalej jako: „TSUE”). Trybunał stwierdził m.in., że reakcja na sprzeczne z prawem działania przedsiębiorstw musi być proporcjonalna do rozmiarów tych działań. W orzeczeniu z dnia 12 czerwca 1958 r.<sup>24</sup> podkreślił natomiast, iż **władza publiczna ma obowiązek działania z należytą ostrożnością, kiedy porównuje różne, sprzeczne ze sobą interesy, ograniczając zarazem, na ile to możliwe, przewidywalną szkodę po stronie osób trzecich.** W wyroku z 17 grudnia 1970 r.<sup>25</sup>, Trybunał odnosząc się do tej zasady stwierdził, że **swoboda działania jednostek nie powinna być ograniczana poza zakres wymagany dla celów interesu publicznego.** Zasada ta najczęściej jest używana w sprawach związanych z wykonywaniem postanowień prawa wspólnotowego i w sprawach dotyczących kar<sup>26</sup>.

Ponadto zasada proporcjonalności zawarta jest również w Rekomendacji Komitetu Ministrów Rady Europy dla państw członkowskich w sprawie dobrej administracji<sup>27</sup>. Art. 5 ust. 1 powołanego aktu stwierdza, że władze publiczne powinny działać zgodnie z zasadą proporcjonalności. W dalszej kolejności deklaruje się, że władze publiczne powinny **nakładać środki godzące w prawa lub interesy osób prywatnych jedynie tam, gdzie jest to konieczne oraz w zakresie wymaganym dla osiągnięcia realizowanego celu** (art. 5 ust. 2). Zgodnie z art. 5 ust. 3, władze publiczne wykonując swe kompetencje dyskrecyjne, powinny utrzymywać właściwą równowagę między jakimikolwiek szkodliwymi skutkami, jakie ich dyskrecyjna kompetencja ma dla praw lub interesów osób prywatnych, a celami, które one realizują. **Żadne podejmowane przez nie środki nie mogą być ekscesywne.**

**2.2.** Mając na uwadze powyższe ustalenia oraz uwzględniając zakres planowanej interwencji (a także kształt uzasadnienia oraz OSR, w których projektodawca powinien wiarygodnie usprawiedliwić proponowaną interwencję w kontekście współmierności dóbr oraz spełnienie testu

---

<sup>23</sup> Orzeczenie z dnia z 29 listopada 1956 r. w sprawie *Fédération Charbonnière de Belgique* przeciwko *High Authority* C-8/55.

<sup>24</sup> Orzeczenie z dnia 12 czerwca 1958 r. w sprawie *Compagnie des Hauts Fourneaux de Chasse* przeciwko *High Authority*, C-15/57.

<sup>25</sup> Orzeczenie z 17 grudnia 1970 r. w sprawie *Internationale Handelsgesellschaft GmbH* przeciwko *Einfuhr- und Vorratstelle für Getriede und Futtermittel*, C-11/70.

<sup>26</sup> J. Maliszewska-Nienartowicz, *Rozwój zasady proporcjonalności w europejskim prawie wspólnotowym*, „Studia Europejskie”, 1/2006, s. 62.

<sup>27</sup> Dokument CM/Rec(2007)7.



proporcjonalności) – stwierdzić trzeba, że Projekt narusza zasadę proporcjonalności poprzez wybór dalece ingerencyjnego rozwiązania w imię ogólnie określonego założenia ochrony zdrowia.

Mimo, że zdrowie obywateli oraz kondycja państwowej służby zdrowia stanowią chronione konstytucyjne dobra publiczne – projektodawca w ogóle nie podjął nawet próby przekonania odbiorcy Projektu, że w celu ich realizacji, usprawiedliwione jest: ograniczenie wolności obywateli (w tym konsumentów), nałożenie poważnych obciążeń publicznoprawnych (drastyczna podwyżka obowiązków fiskalnych) oraz arbitralna ingerencja w rynek, polegająca *de facto* na poświęceniu całej branży (w tym przedsiębiorców, ich pracowników, a także kontrahentów). Choć nie ulega wątpliwości, że korzystanie z e-papierosów jest obiektywnie (niezależnie od wyników konkretnych badań i ewentualnie dalszej dyskusji na temat mniejszej albo większej jego szkodliwości na tle innych wyrobów nikotynowych) szkodliwe dla zdrowia, a zatem państwo ma obowiązek sprawować nadzór nad podmiotami tego rynku, a nawet ingerować w niego, by w drodze kształtowanej polityki oraz obowiązującego prawa zredukować szkodliwe nawyki, koszty społeczne, ryzyka chorób i przedwczesnych zgonów – co nie oznacza jednak dopuszczalności ingerowania „wybiórczego” i arbitralnego (polegającego na selektywnym „karaniu” wybranych przedsiębiorców działających na rynku nikotynowym, przy równoczesnym uprzywilejowaniu innych), całkowicie nieadekwatnego do sytuacji społecznej, w której nie tyle spadnie spożycie wyrobów nikotynowych, co spadnie spożycie konkretnych wyrobów nikotynowych, przy prawdopodobnym wzroście konsumpcji innych, konkurencyjnych wyrobów nikotynowych (w tym nielegalnych, pochodzących z szarej strefy itp.). W tym sensie **proponowana zmiana ani nie ma szans doprowadzić do deklarowanego celu (ograniczenia spożycia produktów nikotynowych, eliminacji albo minimalizacji uzależnienia się przez osoby młode, poprawy zdrowia wśród obywateli itd.), jeśli nie będzie skorelowana z generalnym i adekwatnym wzrostem cen papierosów tradycyjnych, a może nawet wprowadzeniem analogicznych (również drastycznych) ograniczeń prawnych i fiskalnych względem nich. Obecnie – tj. w sytuacji, w której projektodawca koncentruje się wyłącznie na konkretnej klasie produktów nikotynowych oraz jednej, specyficznej branży zaspokajającej jedynie część popytu konsumentów – całkowicie bezpodstawne i gołosłowne są zapewnienia autorów projektu o rzekomej trosce o stan zdrowia Polaków oraz zapobieganie nałogom.**

Niezależnie od zasady proporcjonalności, wprowadzenie nagłego i drastycznego wzrostu obciążeń fiskalnych przez państwo godzi w zasadę swobody działalności gospodarczej (przede wszystkim: art. 20, będący podstawą prawną zasady społecznej gospodarki rynkowej jako fundamentu ustroju

ekonomicznego Rzeczypospolitej Polskiej oraz art. 22 gwarantującego zasadę wolności działalności gospodarczej) oraz w wolność osobistą jednostki (szereg przepisów Konstytucji, w tym: art. 31).

Na marginesie zasygnalizować warto, że wątpliwości budzi również spójność uzasadnienia, w którym projektodawca próbuje wykazać, że to właśnie zmiana wysokości oraz reguł ponoszenia należności publicznoprawnych (podatkowych) stanowi optymalny sposób zabiegania o stan zdrowia konsumentów. Wydaje się, że – nawet gdyby celem wprowadzanych zmian była rzeczywiście ochrona zdrowia osób fizycznych – to należy cel ten realizować instrumentami reglamentacyjnymi (w tym zakazami, nakazami, ograniczeniami, sankcjami i innymi) *stricte* administracyjnymi, nie zaś podatkowymi. Nie można wykluczyć zatem, że – poza wskazanymi w niniejszej opinii innymi zastrzeżeniami prawnymi – proponowane rozwiązania zakwalifikowane być mogą jako próba „obejścia prawa” Unii Europejskiej poprzez osiągnięcie celu w postaci eliminacji z krajowego rynku e-papierosów jednorazowych poprzez wzrost obciążeń fiskalnych.

### **III. Zasady opodatkowania produktów podobnych w Unii Europejskiej**

**3.1. Zasadą wynikającą z prawa Unii Europejskiej jest opodatkowywanie podobnych produktów w zbliżony sposób, tak aby nie dopuścić do faworyzowania jednych produktów kosztem innych, w przypadku gdy zaspokajają one zbliżone potrzeby.** Ma to na celu **przeciwdziałanie zakłóceniom konkurencji**. Analogiczne stanowisko przyjmują polskie sądy – w tym sądy administracyjne, obejmujące kontrolą sądowno-administracyjną rozstrzygnięcia organów podatkowych. I tak na przykład: w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 listopada 2016 r.<sup>28</sup>, sąd wyjaśnił, że **oceny podobieństwa produktów należy dokonywać z perspektywy konsumenta. Cechami, które należy uwzględnić przy tej ocenie są skład, smak, funkcja towarów (środków spożywczych) oraz ewentualnie inne właściwości, które mogą mieć wpływ na decyzję konsumenta co do wyboru danego towaru (wyrok NSA z dnia 22 marca 2017 r.<sup>29</sup>).**

Tożsame ujęcie prezentuje orzecznictwo TSUE. Interpretacja pojęcia podobieństwa towarów na potrzeby konsumentów dokonana została w orzecznictwie Trybunału w następujących orzeczeniach: wyrok TSUE z dnia 3 maja 2001 r. *Komisja przeciwko Francji*, C-481/98<sup>30</sup>; wyrok TSUE z dnia 27 lutego 2002 r. *Komisja przeciwko Francji*, C-302/00<sup>31</sup>. Wskazywano w nich, że podstawowym kryterium decydującym **o podobieństwie towarów (usług) jest ich charakter.**

<sup>28</sup> Sygn. I FSK 759/14, ONSAiWSA 2016/2/18.

<sup>29</sup> Sygn. I FSK 1153/15.

<sup>30</sup> Wyrok TSUE z dnia 3 maja 2001 r. *Komisja przeciwko Francji*, C-481/98, Lex nr 83250.

<sup>31</sup> Wyrok TSUE z dnia 27 lutego 2002 r. *Komisja przeciwko Francji*, C-302/00, Lex nr 111924.

W orzecznictwie dotyczącym podobieństwa usług, które należy odnieść także do podobieństwa towarów, Trybunał Sprawiedliwości uznał, że w celu ustalenia, czy dwie usługi są podobne należy przede wszystkim **uwzględnić punkt widzenia przeciętnego konsumenta, unikając przy tym sztucznych rozróżnień opartych na nieznaczących różnicach**. Usługi lub towary są zatem podobne, **gdy wykazują analogiczne właściwości i spełniają te same potrzeby konsumenta, w zależności od kryterium porównywalności w użytkowaniu, i gdy istniejące różnice nie wpływają w znaczący sposób na decyzję konsumenta o skorzystaniu z jednej lub drugiej usługi**. Biorąc powyższe pod uwagę, oceny podobieństwa produktów należy dokonywać z perspektywy konsumenta. **Cechami, które należy uwzględnić przy tej ocenie są skład, smak, funkcja towarów (środków spożywczych) oraz ewentualnie inne właściwości, które mogłyby mieć wpływ na decyzję konsumenta co do wyboru danego towaru**.

Analiza orzecznictwa TSUE prowadzi do wniosku, że można mówić o podobieństwie danych towarów **również wówczas, kiedy dla części konsumentów nie będą one wzajemnie zastępowalne ze względu na smak czy gust**. W orzeczeniach jako towary podobne wskazywano np. *schnaps*, *akvavit* (mocny skandynawski alkohol) oraz inne mocne napoje spirytusowe (wyrok TSUE z dnia 27 lutego 1980 r. w sprawie C-171/78<sup>32</sup>), koniak oraz *whisky* (wyrok z dnia 27 lutego 1980 r. w sprawie C-168/78<sup>33</sup>), czy nawet lekkie wina oraz piwo (wyrok TSUE z dnia 12 lipca 1983 r. w sprawie C-170/68). **Oczywistym jest, że dla znacznej części konsumentów piwo i wino nie będą produktami zamiennymi, ponieważ niektórzy będą preferować tylko jeden z tych napojów, natomiast nie będą nabywać ze względu na swoje upodobania i gust drugiego. Jediną wyraźną cechą wspólną w tym wypadku było, że oba te produkty zawierają alkohol**. Mimo to TSUE nie dopatrył się przeszkód w uznaniu tych dwóch produktów za podobne. Nie można więc stawiać wymogu, aby produkty podobne dla każdego konsumenta miały cechy zamienności i aby dla każdego z konsumentów nie miało znaczenia, który z takich produktów nabędzie. TSUE wskazywał, że podobieństwo towarów jest pojęciem, które należy interpretować szeroko; konieczne jest rozważenie, czy sporne produkty mają podobne cechy i zaspokajają te same potrzeby z punktu widzenia

---

<sup>32</sup> Wyrok Trybunału z dnia 27 lutego 1980 r. *Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Danii*, sprawa 171/78., ECLI:EU:C:1980:54.

<sup>33</sup> Wyrok Trybunału z dnia 27 lutego 1980 r. *Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Francuskiej*, sprawa 168/78, ECLI:EU:C:1980:51.

konsumentów. Badać należy nie to, czy są one ściśle identyczne, ale czy ich zastosowanie jest podobne i porównywalne (tak w wyroku TSUE z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-367/93<sup>34</sup>).

Kwestia podobieństwa produktów była zresztą też przedmiotem licznych rozstrzygnięć krajowych organów władzy publicznej, które przyjmowały standard TSUE w tym zakresie, przykładowo:

**„Zachowanie zasady neutralności wymaga, jak podkreśla się w orzecznictwie TSUE, w tym w powołanych wyżej wyrokach, by w stosunku do jednakowych lub podobnych towarów i usług stosować zasadniczo takie same stawki podatku. Jak wskazywał TSUE, wprowadzenie i utrzymanie w mocy obniżonych stawek podatku VAT, niższych od zwykłej stawki, jest dopuszczalne jedynie gdy nie narusza ono zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT, która to zasada sprzeciwia się różnemu traktowaniu na gruncie podatku VAT podobnych towarów lub świadczenia usług, znajdujących się w wyniku tego w konkurencji (por. wyroki w sprawach, C-48/98 *Komisja przeciwko Francji*, C-109/02 *Komisja przeciwko Niemcom*). W wyroku z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-384/01 *Komisja przeciwko Francji*, Trybunał stwierdził wręcz, że "nie można wykluczyć selektywnego stosowania obniżonej stawki, pod warunkiem, że nie spowoduje ono ryzyka zakłócenia konkurencji". TSUE zastrzegł jednak, że stosowanie tej możliwości podlega podwójnemu warunkowi – po pierwsze, wyodrębnienia, dla celów stosowania obniżonej stawki, tylko określonych i swoistych aspektów omawianej kategorii usług, a po drugie, poszanowania zasady neutralności podatkowej. Wskazał, że celem tych warunków jest zapewnienie, że państwa członkowskie będą korzystać z tej możliwości tylko w warunkach gwarantujących proste i prawidłowe stosowanie wybranych obniżonych stawek oraz zapobieżenie wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć. Problematyka opodatkowania towarów podobnych różnymi stawkami podatku VAT jako potencjalne naruszenie zasady neutralności podatkowej była również w przeszłości przedmiotem rozważań TSUE. (...) **Zasada neutralności wymaga, aby w stosunku do jednakowych lub podobnych towarów i usług stosować zasadniczo takie same stawki podatku. Oceniając, czy dwie usługi lub dwa towary są podobne należy przede wszystkim uwzględnić punkt widzenia przeciętnego konsumenta. Dwie usługi lub dwa towary są podobne, gdy wykazują analogiczne właściwości, spełniają te same potrzeby konsumenta i gdy istniejące różnice nie wpływają w znaczący sposób na decyzję konsumenta o skorzystaniu z jednej lub drugiej usługi, jednego lub drugiego towaru. Państwo członkowskie może korzystać z selektywnego stosowania stawki obniżonej tylko w warunkach gwarantujących proste i prawidłowe stosowanie obniżonych stawek oraz zapobieżenie wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć.**”<sup>35</sup> [wyróżnienia własne].**

„Zgodnie ze wskazanym powyżej orzecznictwem oraz interpretacjami Ministra Finansów, **aby uznać dane towary za podobne nie trzeba wskazywać ich identyczności, lecz należy wykazać, iż są w odczuciu konsumenta konkurencyjne względem siebie. Na tej zasadzie Trybunał w stosunku do napojów,**

<sup>34</sup> Wyrok TSUE z dnia 11 sierpnia 1995 r. *F. G. Roders BV and others v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, ECLI:EU:C:1995:261.

<sup>35</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 3 czerwca 2014 r., sygn. III SA/Wa 677/14.

w aspekcie przestrzegania zasady dyskryminacji fiskalnej wyrażonej w art. 90 TWE, uznał za towary podobne m.in.:

\* piwo i wino (sprawa C-170/78),

\* koniak i whisky (sprawa C-168/78),

\* sznaps i inne mocne alkohole, tj. wódki, whisky (sprawa C-171/78).

Mimo zatem, iż towary spożywcze mogą w sposób obiektywny znacznie się od siebie różnić np. pod względem fizyko-chemicznym, jak np. piwo i wino, to jeżeli "zaspokajają, w pewnym zakresie, identyczne potrzeby, tak iż należy przyznać, że istnieje między nimi pewien stopień zastępowalności" (fragm. orzeczenia TSUE w sprawie C-167/05), wówczas będą towarami podobnymi, bez względu na te różnice. Podkreślić przy tym należy, że różnice pomiędzy piwem i winem są bardzo istotne, są to produkty wytwarzane z różnych składników, w różny sposób, mają różną zawartość alkoholu, zupełnie inny smak, aromat, kolor, piwo zawiera gaz, wino natomiast gazu nie zawiera, inna jest również kultura picia ww. napojów alkoholowych. W zasadzie jedyne co łączy te dwa produkty (piwo i wino), to ich wspólne zastosowanie, polegające na tym, że są to właśnie napoje alkoholowe. Tym niemniej, tylko ta wspólna cecha wystarczyła, żeby Trybunał uznał piwo i wino za towary podobne."<sup>36</sup> [wyróżnienia i podkreślenie własne].

Nie ma zatem wątpliwości, że **proponowane przez projektodawcę rozwiązanie wchodzi w konflikt zarówno z prawem Unii Europejskiej, jak i ustalonym rozumieniem zasady opodatkowania produktów podobnych, przyjmowanym przez polskie krajowe organy władzy publicznej.**

**3.2. Papierosy tradycyjne oraz papierosy elektroniczne całą pewnością należą do produktów, których wybór nie dla każdego konsumenta będzie obojętny z uwagi na zapach, smak i upodobania. Nie są identyczne ani w pełni zamienne. Jednak szereg innych cech pozwala stwierdzić, że należy uznać je za produkty podobne.**

Oba produkty zazwyczaj oferowane w sprzedaży obok siebie (w tych samych miejscach sklepów). Porównanie składu produktów wskazuje na podobieństwa (nikotyna). Zaspokajane przez oba te produkty potrzeby konsumentów są zbliżone. **Dla części konsumentów – choć na pewno nie dla wszystkich – możliwe będzie zastępowanie papierosów tradycyjnych e-papierosami i odwrotnie.** Część z nich ze względu na preferencje smakowe taką możliwość na pewno odrzuci. Nie może to być jednak argument, stojący na przeszkodzie uznaniu, że produkty są podobne – nawet bowiem wśród konsumentów możliwe są sytuacje, gdy ze względu na osobisty gust różne gatunki, rodzaje wyrobów nikotynowych nie będą zastępowalne. **Ustawodawca ma obowiązek mieć te okoliczności na uwadze określając stawki podatku.**

---

<sup>36</sup> Pismo Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 14 grudnia 2015 r., znak: IPPP3/4512-857/15-2/ISK, Lex.

## **IV. Nierówne traktowanie w zakresie proponowanych rozwiązań dotyczących banderoli legalizacyjnej**

**4.1.** Kontynuację rozważań dotyczących zasady proporcjonalności jest odniesienie się do ustanowionej w Projekcie II (Ustawie) rozwiązania mającego cechy sankcji administracyjnej. Ustawodawca zrównał w konsekwencjach podatkowych sytuację podmiotów, która jest odmienna. Ustawa powoduje nierówne traktowanie podmiotów poprzez wprowadzenie rozwiązania, że taki sam koszt banderoli legalizacyjnej ponosi podmiot, który w ogóle nie nałożył banderoli oraz podmiot, który nałożył poprawnie banderolę, lecz upłynął termin jej ważności i przed tym terminem podmiot ten nie dokonał zmiany banderoli na banderolę o nowym terminie ważności.

**4.2.** Zgodnie z Projektem II na płyny do e-papierosów mają zostać wprowadzone terminowe banderole, producenci lub importerzy będą zobowiązani do nałożenia na produkty banderol legalizacyjnych, w sytuacji gdy nałożona banderola podatkowa jest przeterminowana. Tym samym na gruncie obecnych przepisów producenci/importerzy płynów do e-papierosów mają płacić opłatę za wydanie tej samej banderoli legalizacyjnej, tak jakby ich produkty wcześniej nie spełniały wymogów i zostały wprowadzone do obrotu w sposób nielegalny.

**4.3.** Wskazane jest, aby zróżnicować pozycję podmiotów, które działają nielegalnie względem podmiotów, które naruszyły pewne obowiązki administracyjnoprawne.

## **V. Braki w Uzasadnieniach oraz OSR Projektów**

**5.1.** Jak zostało już uprzednio wskazane oraz zasygnalizowane na początku niniejszej opinii: zarówno w uzasadnieniach do Projektu oraz Projektu II, jak i w załączonych do obu projektów dokumentach OSR (oceny skutków regulacji) nie powołano się w zasadzie na żadne konkretne dane, wyniki badań empirycznych, statystyki, ani źródła potwierdzające zasadność wprowadzenia proponowanych zmian w podatku akcyzowym. W szczególności nie odniesiono się do tak istotnego zagadnienia, jakim jest potencjalny wpływ wprowadzanych regulacji na deklarowane cele i skutki behawioralne, które chce osiągnąć projektodawca w drodze zwiększenia obciążeń fiskalnych przede wszystkim dla podmiotów z branży e-papierosów.

Z treści obu Projektów i OSR wywnioskować można, że finalnym i nadrzędnym celem proponowanych zmian jest rzekomo poprawa zdrowia publicznego poprzez zmniejszenie spożycia nikotyny w społeczeństwie, w tym w szczególności wśród młodych dorosłych i osób niepełnoletnich. W świetle zmian proponowanych w obu Projektach, które mają daleko idący charakter przede

wszystkim dla rynku papierosów elektronicznych można stwierdzić, że zamierzenie to ma zostać osiągnięte w drodze zmiany modelu konsumpcji e-papierosów, w tym jednorazowych, które zdaniem projektodawcy stanowią szczególne zagrożenie dla osób młodych, poprzez zmniejszenie popytu na te wyroby. Plan ograniczania spożycia papierosów elektronicznych w Polsce uzasadniany jest na kilka sposobów.

W szczególności można wskazać na następujące zagrożenia społeczno-ekonomiczne, które według treści Uzasadnienia do obu Projektów stanowią przyczynę wprowadzenia proponowanych zmian legislacyjnych:

- użytkowanie e-papierosów (w szczególności e-papierosów jednorazowych) przez młodszą część społeczeństwa, w tym przez osoby niepełnoletnie,
- skutki zdrowotne użytkowania e-papierosów.

Przy czym projektodawca ogranicza się wyłącznie do ogólnego zadeklarowania wskazanych wątków, nie powołując się na żadne źródła potwierdzające zarówno faktyczną skalę danego zjawiska, jak i jego powiązanie z branżą e-papierosów w Polsce. Nie podaje również żadnej argumentacji dotyczącej tego, w jaki sposób narzędzia polityki fiskalnej miałyby przyczynić się do rozwiązania tych problemów. Należy przy tym wskazać, że ani w uzasadnieniach ani w OSR do Projektów nie odniesiono się do istotnych potencjalnych skutków wprowadzenia wyższych stawek akcyzy na te wyroby, w tym ich wpływu na ogólne spożycie nikotyny w społeczeństwie (potwierdzenie realizacji funkcji stymulacyjnej wzrostu poziomu opodatkowania), ani nie przeanalizowano wpływu wprowadzanej zmiany stawek akcyzy na rozwój zjawiska tzw. „szarej strefy”. Ponadto, **przyjęto błędne, nielogiczne założenia dotyczące szacowanych wpływów budżetowych, jakie miałyby zapewnić wprowadzenie omawianych podwyższonych stawek akcyzy. W wyniku tych nieprawidłowych założeń dokonano znacznego przeszacowania oczekiwanych wpływów budżetowych.**

## **5.2. Podwyższenie stawek podatku akcyzowego**

W Ustawie przewidziano istotne podwyższenie stawek podatku akcyzowego, w szczególności dla papierosów elektronicznych. Proponowane zmiany uzasadnia się z jednej strony rosnącą siłą nabywczą konsumentów, która umożliwia zakup coraz większej liczby papierosów oraz zaleceniami WHO (*World Health Organization*, czyli Światowej Organizacji Zdrowia), wskazującymi, że podgrzewane wyroby tytoniowe (tzw. wyroby nowatorskie) powinny być

opodatkowane na tym samym poziomie i w taki sam sposób jak tradycyjne papierosy (bez podania źródła dla tej informacji). Kolejnym spodziewanym efektem podwyższenia stawek akcyzy jest zmniejszenie różnic cenowych wyrobów nikotynowych w porównaniu do innych państw Unii Europejskiej. Z danych Komisji Europejskiej wynika, że ceny papierosów tradycyjnych w Polsce są jednymi z najniższych w Unii Europejskiej. Mimo to, stawka akcyzy na papierosy tradycyjne została podniesiona jedynie w niewielkim stopniu w porównaniu z innymi wyrobami.

W ramach proponowanych zmian przewiduje się podwyższenie stawek akcyzy na wyroby tytoniowe w latach 2025 – 2027 według następującego schematu przedstawionego w Tabeli 1.

Tabela 1. Proponowane podwyższenie stawek akcyzy.

	Część kwotowa stawki akcyzy na papierosy	Część kwotowa stawki akcyzy na tytoń do palenia	Cygara i cygaretki	Susz tytoniowy	Wyroby nowatorskie	Papierosy elektroniczne
2025 r.	25%	38%	25%	38%	50%	75%
2026 r.	20%	30%	20%	30%	20%	50%
2027 r.	15%	22%	15%	22%	15%	25%

Źródło: OSR.

Z danych przedstawionych w Tabeli 1 wynika, że podwyżka akcyzy będzie najbardziej dotkliwa dla branży papierosów elektronicznych (wzrost o 75%, 50% oraz 25%). W związku z tak znacznym wzrostem akcyzy na płyn do e-papierosów, przewidywany roczny wzrost ceny detalicznej pojemnika zapasowego o pojemności 10 ml wyniesie około 4,7–6,3 zł, co oznacza wzrost o około 15,8%–31,3% rocznie. Warto również zauważyć, że w Projekcie II przewidziano dodatkowe zwiększenie akcyzy o 40 zł na jednorazowe papierosy elektroniczne, co znacznie podniesie ich cenę. **Nie proponuje się jednak wprowadzenia dodatkowych stawek akcyzy dla innych wyrobów tytoniowych (co – wobec zapewnień projektodawcy o rzekomo prozdrowotnych motywacjach proponowanej zmiany stanu prawnego – powinno być naturalną konsekwencją), w tym**



wyrobów nowatorskich, pomimo że one również wykorzystują mechanizmy podgrzewające tytoń, co stoi w sprzeczności z przywołanymi zaleceniami WHO.

Proponowane zmiany stawki akcyzy warto zestawić z danymi dotyczącymi obowiązujących stawek podatku akcyzowego na płyny do papierosów elektronicznych w innych państwach członkowskich UE. Dane te zostały przedstawione w Tabeli 2.

Tabela 2. Stawki akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych w państwach członkowskich UE.

<b>Państwo członkowskie</b>	<b>Stawka akcyzy</b>	<b>Daty wprowadzenia podwyżek akcyzy</b>
<b>Austria</b>	Brak opodatkowania	
<b>Belgia</b>	0,15 €/ml	
<b>Bulgaria</b>	0,35 BGN (0,18 €/ml)	W 2025 r. podwyższenie do stawki 0,40 BGN (0,20 €/ml). W 2026 r. podwyższenie do stawki 0,45 BGN (0,23 €/ml)
<b>Chorwacja</b>	0,00 €/ml	
<b>Cypr</b>	0,12 €/ml	
<b>Czechy</b>	2,5 CZK (0,10 €/ml)	Spodziewane podwyżki akcyzy w kolejnych latach
<b>Dania</b>	1,5 DKK (0,20 €/ml) (nikotyna <12 mg/ml) 2,5 DKK (0,34 €/ml) (nikotyna >12 mg/ml)	
<b>Estonia</b>	0,21 €/ml	
<b>Finlandia</b>	0,30 €/ml	
<b>Francja</b>	Brak opodatkowania	

<b>Niemcy</b>	0,20 €/ml	
<b>Grecja</b>	0,10 €/ml	
<b>Węgry</b>	33 HUF (0,086 €/ml)	
<b>Irlandia</b>	Brak opodatkowania	
<b>Włochy</b>	0,135 €/ml (płyny z nikotyną) 0,089 €/ml (płyny bez nikotyny)	
<b>Łotwa</b>	0,24 €/ml	W 2025 r. podwyższenie do stawki 0,29 €/ml. W 2026 r. podwyższenie do stawki 0,35 €/ml.
<b>Litwa</b>	0,25 €/ml	W 2025 r. podwyższenie do stawki 0,33 €/ml. W 2026 r. podwyższenie do stawki 0,43 €/ml. W 2027 r. podwyższenie do stawki 0,56 €/ml
<b>Luksemburg</b>	Brak opodatkowania	
<b>Malta</b>	Brak opodatkowania	
<b>Niderlandy</b>	Brak opodatkowania	
<b>Polska</b>	0,55 PLN (0,13 €/ml)	W 2025 r. podwyższenie do stawki 0,96 PLN (0,22 €/ml). W 2026 r. podwyższenie do stawki 1,44 PLN (0,33 €/ml).

		W 2027 r. podwyższenie do stawki 1,80 PLN (0,41 €/ml).
<b>Portugalia</b>	0,351 €/ml (płyny z nikotyną) 0,175 €/ml (płyny bez nikotyny)	
<b>Rumunia</b>	0,16 €/ml	W 2025 r. podwyższenie do stawki 0,18 €. W 2026 r. podwyższenie do stawki 0,21 €.
<b>Słowacja</b>	Brak opodatkowania	Wprowadzenie opodatkowania akcyzą planowane jest na 1 lutego 2025 r.
<b>Słowenia</b>	0,21 €/ml (płyny z nikotyną) 0,10 €/ml (płyny bez nikotyny)	
<b>Hiszpania</b>	Brak opodatkowania	
<b>Szwecja</b>	2,02 SEK (0,18 €/ml) (nikotyna <15 mg/ml) 4,04 SEK (0,36 €/ml) (nikotyna >15 mg/ml)	

Źródło: Opracowanie własne w oparciu o dane z oficjalnych stron administracji podatkowej danego państwa członkowskiego.

Przedstawione informacje dla poszczególnych państw członkowskich UE wskazują, że wciąż istnieje pewna liczba krajów, gdzie płyny do papierosów elektronicznych nie są objęte akcyzą (Austria, Francja, Irlandia, Luksemburg, Malta, Holandia, Hiszpania), a w sześciu krajach w najbliższych latach planuje się podwyższenie albo wprowadzenie akcyzy na te wyroby (Bułgaria, Czechy, Łotwa, Litwa, Rumunia, Słowacja). Przeciętna stawka akcyzy na płyny do e-papierosów (zarówno te z nikotyną, jak i bez nikotyny) wśród wszystkich państw członkowskich wynosi ok. 17,5 €/ml. Najniższa, zerowa stawka podatku obowiązuje w Chorwacji, zaś najwyższa stawka akcyzy występuje w Szwecji (dla wyrobu z zawartością nikotyny powyżej 15 mg/ml, wynosząca 0,36 €/ml).

W niektórych państwach zastosowano progresywną stawkę podatku w zależności od zawartości nikotyny (m.in. Dania i Szwecja).

Z Tabeli 2 wynika, że sytuacja w poszczególnych państwach jest znacząco zróżnicowana pod względem stawek akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych. W niektórych z nich planuje się dalsze podwyższanie tych stawek w kolejnych latach. Należy podkreślić, że po zmianach planowanych w Polsce na rok 2027 stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych będzie jedną z najwyższych w Unii Europejskiej. Wprowadzenie tak wysokiej stawki wymaga gruntownego wyjaśnienia, którego nie zawarto ani w Uzasadnieniu do Projektów, ani w OSR.

### **5.3. Użytkowanie e-papierosów przez młodszą część społeczeństwa**

Zarówno w Uzasadnieniu do Projektu, jak i w OSR wskazano, że poziom konsumpcji e-papierosów, zwłaszcza jednorazowych, stanowi jedną z głównych przyczyn konieczności podwyższenia opodatkowania tych wyrobów.

Jak wynika z Uzasadnienia:

„Oczekiwanym efektem zmian wprowadzanych w ustawie o podatku akcyzowym jest ograniczenie dostępności cenowej urządzeń do waporyzacji, szczególnie jednorazowych papierosów elektronicznych, zwłaszcza dla młodszej części społeczeństwa rozpoczynającej swój kontakt z używkami prowadzącymi do uzależnień skutkujących nieodwracalnymi szkodami zdrowotnymi”<sup>37</sup>.

Podobnie w treści OSR stwierdzono, że:

„Większość z papierosów elektronicznych to urządzenia jednorazowe. Wyroby te ze względu na atrakcyjne dla konsumenta formy, kolorystykę, szeroką gamę aromatów oraz stężeń nikotyny stanowią realnie duże zagrożenie, zwłaszcza dla ludzi młodych, dla których często stanowią wstęp do uzależnienia od nałogu”<sup>38</sup>.

**Należy podkreślić, że w żadnym z cytowanych dokumentów (ani uzasadnieniach, ani OSR obu projektów) nie podano jakichkolwiek danych ani wyników badań empirycznych, ani innych wniosków wynikających z badań prowadzonych za pomocą innej metody, które potwierdzałyby tak postawioną tezę. W szczególności nie uzasadniono stwierdzenia, że fakt użycia jednorazowych papierosów elektronicznych, jak również innych urządzeń do waporyzacji przez osoby młode stanowi**

---

<sup>37</sup> Uzasadnienie Projektu, s. 2.

<sup>38</sup> OSR, s. 1.

szczególny (bardziej istotny, niż w przypadku używania papierosów tradycyjnych) czynnik prowadzący do uzależnienia.

Projektodawca szczególnie akcentuje problem użytkowania papierosów elektronicznych przez osoby nieletnie. Jednakże w ogóle nie odróżnia sposobu, w jaki nieletni wchodzi w posiadanie wyrobów do wapowania. Znaczącą ich część stanowią wyroby nielegalnie wprowadzane do obrotu, gdzie nie jest znany ani dokładny skład chemiczny (w przeciwieństwie do legalnych wyrobów), ani stężenie nikotyny, ani objętość zbiornika z płynem. W kontekście wzrastającej liczby rejestracji nowych rodzajów jednorazowych e-papierosów w OSR wskazuje się, że:

„Biuro ds. Substancji Chemicznych w 2018 r. dopuściło do obrotu 18 rodzajów jednorazowych e-papierosów. W kolejnych latach liczba rejestracji nowych urządzeń dynamicznie rosła: w 2019 r. do sprzedaży trafiły 23 nowe urządzenia, w 2020 r. – 100, w 2021 r. – 511, w 2022 r. – 2283. Wprowadzone zakazy sprzedaży wyrobów nikotynowych nieletnim nie zawsze osiąągają zamierzony skutek”<sup>39</sup>.

Tymczasem podkreślić trzeba, że **we wskazanym fragmencie zawarte są *de facto* dwa stwierdzenia, które są pozbawione związku, gdyż fakt dostępności różnorodnych rodzajów danego wyrobu nie może implikować, że są one użytkowane przez nieletnich, pomimo zakazu ich sprzedaży tym osobom.** Jednakże stwierdzenie, że wprowadzone zakazy sprzedaży wyrobów nikotynowych nieletnim nie zawsze osiąągają zamierzony skutek, co zostało poprzedzone wskazaniem na fakt dynamicznego wzrostu wprowadzania na rynek krajowych nowych wariantów jednorazowych e-papierosów implikuje, że projektodawca dostrzega związek przyczynowy pomiędzy dostępnością w obrocie legalnym różnorodnych jednorazowych papierosów elektronicznych a konsumpcją wyrobów nikotynowych przez osoby nieletnie. **Zatem omawiane stwierdzenie zawiera sugestię, że to podmioty legalnie wprowadzające nowe warianty e-papierosów do obrotu są odpowiedzialne za sprzedaż jednorazowych e-papierosów osobom nieletnim, a nawet, że legalni producenci i sprzedawcy traktują osoby niepełnoletnie jako „grupę docelową”, do której kierują swoją ofertę nowych rodzajów jednorazowych e-papierosów**<sup>40</sup>.

Należy podkreślić, że **zabieg ten (retoryczno-erystyczny celowo zamieszczony w treści dokumentu albo po prostu jako wyraz błędu intelektualnego obarczającego projektodawcę, który formułuje wadliwe wnioski w oparciu o nieprawidłowe rozumowania) może służyć**

---

<sup>39</sup> Tamże.

<sup>40</sup> Taki sposób rozumienia tego stwierdzenia potwierdzają również inne fragmenty OSR, gdzie między innymi stwierdza się, że e-papierosy są szczególnie atrakcyjne dla osób młodych ze względu na ich formę, kolorystykę, szeroką gamę aromatów oraz stężenia nikotyny (OSR, s. 1).

niejako do „przerzucenia” odpowiedzialności za brak efektywnej polityki publicznej w zakresie zwalczania sprzedaży e-papierosów osobom nieletnim na legalnie działających producentów i sprzedawców tych wyrobów. Gdyby zatem oceniać proponowane rozwiązania z punktu widzenia zaprezentowanego przez projektodawcę ich *ratio legis* – sam już koncept interwencji legislacyjnej „nie broni się” pod względem argumentacyjnym, co powoduje, że koncept nowelizacji przepisów zgodnie z projektami nie jest należycie uzasadniony, a zatem nie jest również usprawiedliwiony (co tym bardziej pogłębia zarzut naruszenia szeregu zasad tworzenia prawa, w tym m.in. proporcjonalności).

W kontekście zmiany ceny elektronicznych papierosów jednorazowych i wielorazowych w Uzasadnieniu do Projektu wskazuje się, że oczekiwanym efektem zmian wprowadzanych w ustawie o podatku akcyzowym jest ograniczenie dostępności cenowej urządzeń do waporyzacji, w szczególności jednorazowych papierosów elektronicznych. Szacuje się, że w przypadku urządzeń do waporyzacji (wielorazowych papierosów elektronicznych i podgrzewaczy) cena detaliczna tych wyrobów powinna wzrosnąć o ok. 49-50 zł/szt. Zaś w przypadku jednorazowych papierosów elektronicznych przewidywanym efektem podwyższenia należnej akcyzy dla płynu do papierosów elektronicznych zawartego w jednorazowych papierosach elektronicznych będzie wzrost cen jednorazowych papierosów elektronicznych o podobne wartości 49-50 zł/szt<sup>41</sup>. **Nie podano jednak wyliczeń, z których wynikałaby zasadność podwyższenia cen detalicznych do wskazanej kwoty, ani uzasadnienia, dlaczego stawka akcyzy ma wynosić 40 zł.**

Częściowo kwestia ta zostaje jedynie wyjaśniona w OSR, gdzie wskazuje się, że:

„Na rynku dostępne są m.in. jednorazowe papierosy elektroniczne w cenie ok. 20-35 zł/szt., które pod względem zawartości nikotyny odpowiadają 2 paczkom papierosów tradycyjnych (cena paczki papierosów to ok. 18 zł). Ceny urządzeń do podgrzewania wyrobów nowatorskich są zróżnicowane i oscylują w granicach 150-500 zł/szt. Można je jednak nabyć taniej w różnego rodzaju akcjach promocyjnych”<sup>42</sup>.

Zważywszy na szeroki zakres możliwych cen urządzeń do waporyzacji, oszacowanie optymalnego poziomu podwyższenia wysokości akcyzy jest trudne. Należy jednak podkreślić, że w urządzeniach tych podgrzewa się również płyn do e-papierosów niezawierający nikotyny (obecnie także objęty akcyzą). W tym kontekście **argumentacja wskazująca na chęć ograniczania spożycia nikotyny**

---

<sup>41</sup> Uzasadnienie Projektu, s. 8.

<sup>42</sup> OSR, s. 1.

**w społeczeństwie, jak i uwagi dotyczące dążenia do zrównania ceny papierosów elektronicznych i papierosów tradycyjnych pod względem zawartości nikotyny, nie mają uzasadnienia.**

Z drugiej strony, oszacowanie podwyżki akcyzy dla papierosów jednorazowych w taki sposób, aby ich cena odpowiadała cenie papierosów tradycyjnych z uwagi na zawartość nikotyny, nie stanowi szczególnego wyzwania. Jeżeli w świetle przyjętego kryterium zawartości nikotyny przyjąć, że jeden jednorazowy e-papieros odpowiada dwóm paczkom tradycyjnych papierosów, to wówczas taki jednorazowy e-papieros powinien obecnie kosztować 36 zł (2 x 18 zł, tj. 2 x cena jednej paczki papierosów tradycyjnych). Zatem aby zrównoważyć cenowo jednorazowe papierosy elektroniczne z tradycyjnymi papierosami pod względem zawartości nikotyny, wystarczyłoby podwyższyć ich cenę o minimum 1 zł, a maksymalnie o 16 zł. Tymczasem w wyniku proponowanych zmian w stawkach akcyzy przewiduje się wzrost ceny detalicznej tego wyrobu aż o kwotę szacowaną na 49-50 zł.

Ponadto, biorąc pod uwagę dodatkowe podwyższenie kwoty akcyzy na płyn do jednorazowych papierosów elektronicznych, które zostało przewidziane w Projekcie II, można wskazać, że po obu tych zmianach cena detaliczna jednego e-papierosa w roku 2025 może wzrosnąć aż do 80 złotych za sztukę. Przy czym, cena jednej paczki papierosów, według zmian w stawkach podatku przewidzianych w Projekcie II, wzrośnie o ok. 2 zł i wyniesie ok. 20 zł. Zatem **w świetle przedstawionych wcześniej kalkulacji dysproporcja pomiędzy opodatkowaniem akcyzą papierosów tradycyjnych i e-papierosów jednorazowych ulegnie pogłębieniu.**

Ponadto wydaje się, że – stawiając znak równości pomiędzy jednym jednorazowym papierosem elektronicznym i dwiema paczkami tradycyjnych papierosów (w których to paczkach znajduje się najczęściej 20 sztuk papierosów) – Ministerstwo Finansów nie mogło odnosić się do e-papierosów dostępnych w obiegu legalnym. Zgodnie z art. 11c ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych<sup>43</sup>: dla jednorazowych e-papierosów maksymalna pojemność zbiornika z płynem wynosi 2 ml, zaś zawartość nikotyny w płynie nie może przekraczać 20 mg/ml. Zatem jeden jednorazowy papieros elektroniczny zawiera maksymalnie 40 mg nikotyny. W zależności od marki wskazuje się, że jeden tradycyjny papieros zawiera od ok. 8 mg do 20 mg nikotyny, przy czym ok. 1 mg jest faktycznie

---

<sup>43</sup> Dz. U. z 2024 r. poz. 1162, dalej jako: „ustawa o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych”.

wchłaniana przez organizm osoby palącej<sup>44</sup>. **Z tej perspektywy jeden jednorazowy papieros elektroniczny będzie odpowiadał ok. dwóm albo trzem tradycyjnym papierosom, nie zaś dwóm paczkom tradycyjnych papierosów zawierających 20 sztuk tych wyrobów.** W praktyce często odnaleźć można papierosy elektroniczne charakteryzujące się wyższą zawartością nikotyny, czy też większym zbiornikiem z płynem, które faktycznie zawartością nikotyny odpowiadają kilku paczkom papierosów tradycyjnych. Jednakże w świetle obowiązujących regulacji są to zawsze produkty pochodzące z nielegalnego obrotu, z łatwością oferowane np. na stronach internetowych. **Powoływane w OSR dane nie dotyczą zatem legalnie działających podmiotów z branży papierosów elektronicznych, których dotyczyć ma proponowana nowelizacja ustawy o podatku akcyzowym i związany z nią wzrost stawek akcyzy. Problem ten dotyczy zaś produktów pochodzących z szarej strefy, która nie jest kontrolowana przez państwo i nie będzie ponosiła ciężaru wzrostu opodatkowania akcyzą.**

Ponadto ani w Uzasadnieniu ani OSR nie wskazano, w jaki sposób ta konkretna zmiana ceny powinna wpłynąć na popyt. W szczególności zaskakujące jest, że **projektodawca w żadnym miejscu nie powołał się na wydany przez WHO w 2021 r. podręcznik dotyczący polityki podatkowej i administracji w zakresie podatku od wyrobów tytoniowych<sup>45</sup>**, gdzie zawarto istotne implikacje dla możliwych sposobów opodatkowania różnorodnych wyrobów tytoniowych, w tym zagadnień dotyczących estymacji elastyczności cenowej popytu dla e-papierosów oraz krzyżowej cenowej elastyczności popytu pomiędzy e-papierosami a tradycyjnymi papierosami w oparciu o dane oraz wyniki badań empirycznych.

Ponadto należy podkreślić, że **w Polsce tylko w roku 2023 wolumen obrotu papierosów tradycyjnych wyniósł aż 50 miliardów sztuk rocznie. Z drugiej strony w tym samym roku sprzedano jedynie 62 miliony sztuk e-papierosów jednorazowych<sup>46</sup>.** Relatywny wolumen sprzedaży papierosów elektronicznych (każdego rodzaju) – wobec liczby sprzedanych sztuk papierosów tradycyjnych – pozostaje niezmiennie niski. Świadczą o tym dane za rok 2023 oraz za trzy pierwsze kwartały roku 2024 uzyskane przez Centrum Monitorowania Rynku (dalej jako: „CMR”). Fakt ten dotyczy zarówno liczby sprzedawanych opakowań (zob. Rysunek 1), jak i wartości

---

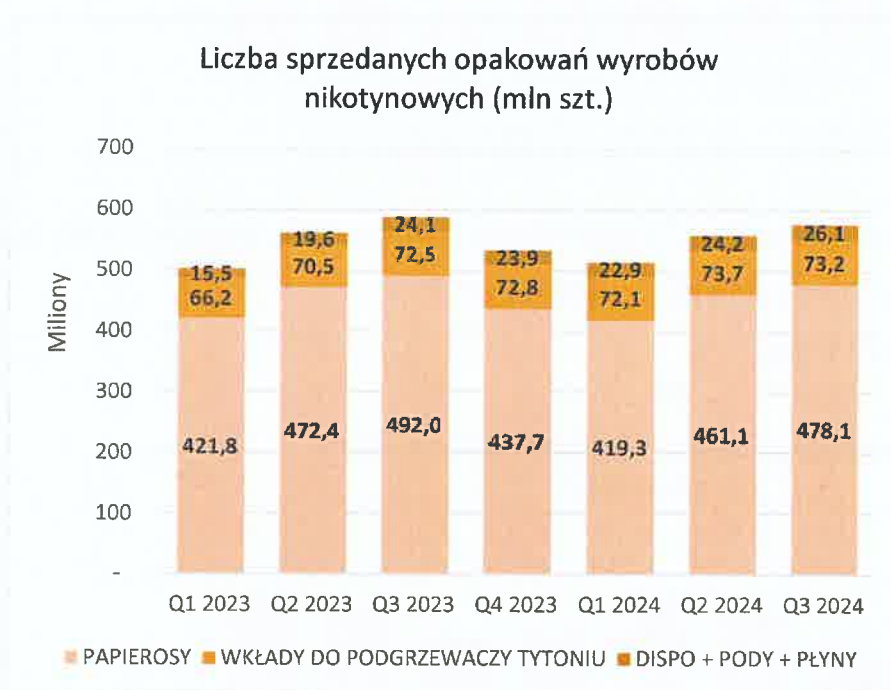
<sup>44</sup> D.K. Hatsukami, X. Luo, J.A. Jensen i in., *Effect of Immediate vs Gradual Reduction in Nicotine Content of Cigarettes on Biomarkers of Smoke Exposure: A Randomized Clinical Trial*, „JAMA”, 9/2018, s. 880–891. doi:10.1001/jama.2018.11473 dostęp: 21 października 2024 r.

<sup>45</sup> World Health Organization, *WHO Technical Manual on Tobacco Tax Policy and Administration*, Genewa 2021, Licencja: CC BY-NC-SA 3.0 IGO.

<sup>46</sup> Dane uzyskane przez CMR za rok 2023 oraz trzy pierwsze kwartały roku 2024.



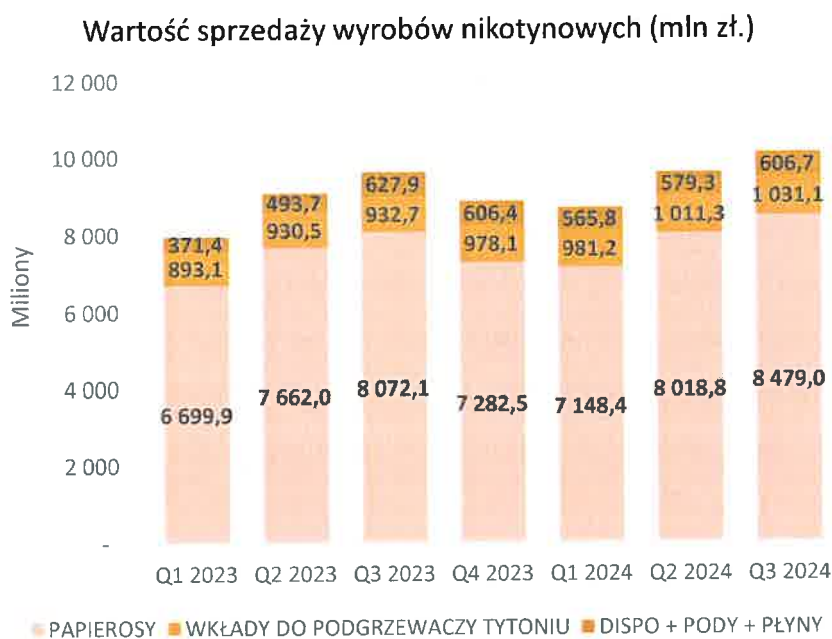
sprzedaży (zob. Rysunek 2) oraz wolumenu sprzedaży (zob. Rysunek 3). Pozyskane przez CMR dane dotyczą sprzedaży wyrobów tytoniowych w małych sklepach spożywczych (do 40 m<sup>2</sup>), średnich sklepach spożywczych (41-100 m<sup>2</sup>), dużych sklepach spożywczych (101-300 m<sup>2</sup>), sklepach specjalistycznych, takich jak sklepy alkoholowe, saloniki prasowe i kioski oraz w supermarketach (301-2500 m<sup>2</sup>). Próba badawcza składała się z kilku tysięcy sklepów niezależnych oraz należących do handlu zorganizowanego i obejmowała wszystkie regiony oraz klasy miejscowości. Struktura geograficzna próby oraz metodologia ważenia zostały opracowane na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego dotyczących populacji sklepów detalicznych w Polsce oraz comiesięcznego monitoringu populacji sklepów handlu zorganizowanego prowadzonego przez CMR.



Rysunek 1. Liczba sprzedanych opakowań (w mln szt.) wyrobów tytoniowych w podziale na rodzaj wyrobu.

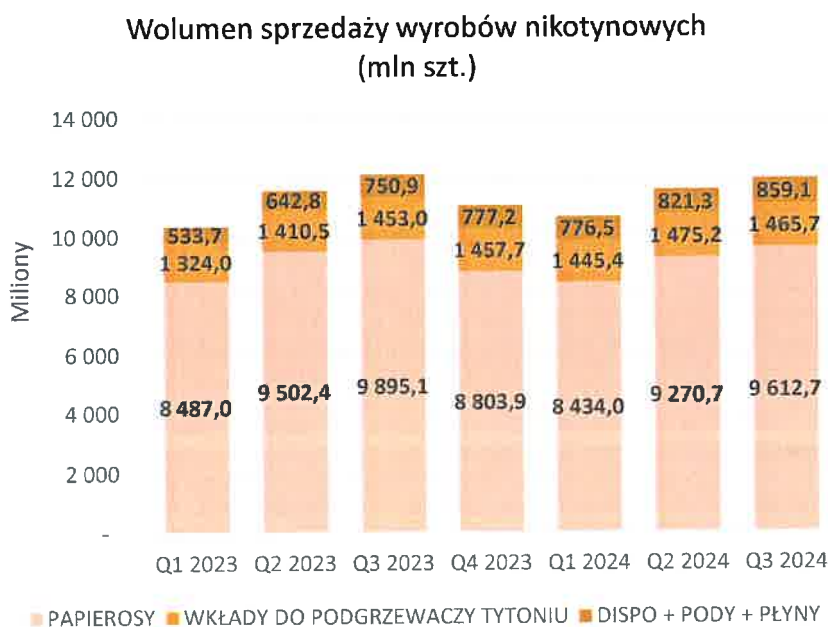
„DISPO” oznacza jednorazowe papierosy elektroniczne.

Źródło: Dane uzyskane od CMR.



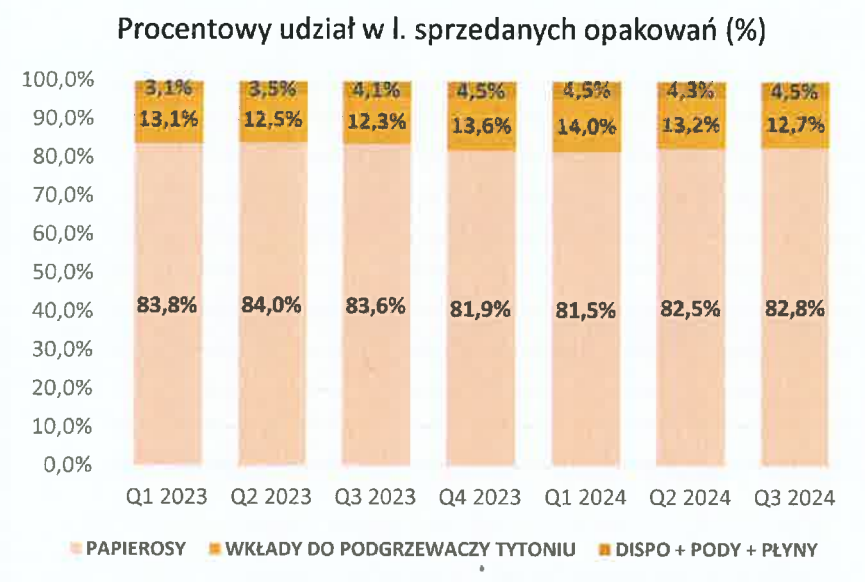
Rysunek 2. Wartość sprzedaży (w mln zł.) wyrobów nikotynowych w podziale na rodzaj wyrobu.  
*„DISPO” oznacza jednorazowe papierosy elektroniczne.*

Źródło: Dane uzyskane od CMR.



Rysunek 3. Wolumen sprzedaży (w mln szt.) wyrobów nikotynowych w podziale na rodzaj wyrobu.  
*„DISPO” oznacza jednorazowe papierosy elektroniczne.*

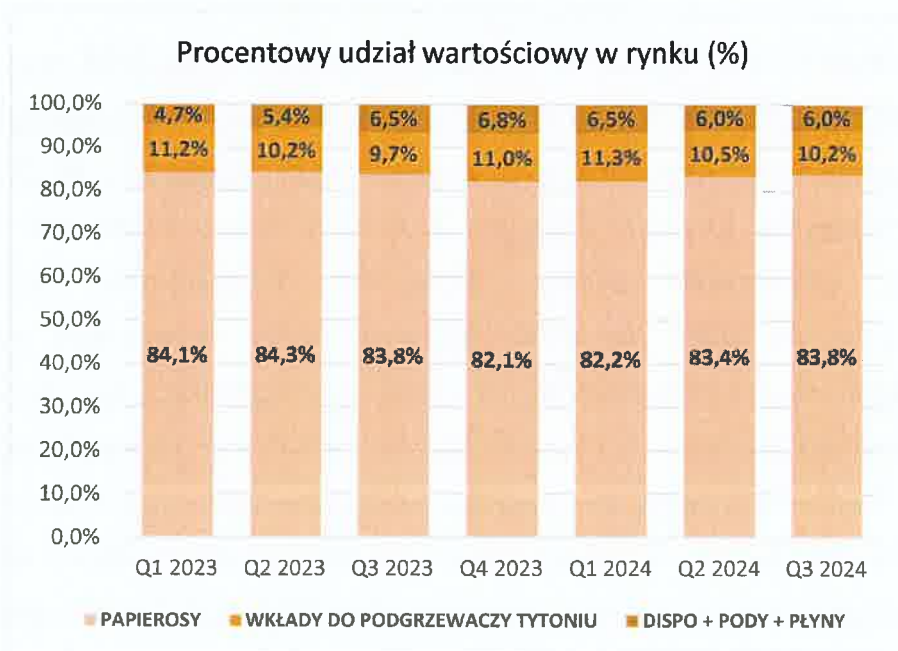
Źródło: Dane uzyskane od CMR.



Rysunek 4. Udział procentowy poszczególnych wyrobów nikotynowych z perspektywy liczby sprzedanych opakowań wyrobu.

„DISPO” oznacza jednorazowe papierosy elektroniczne.

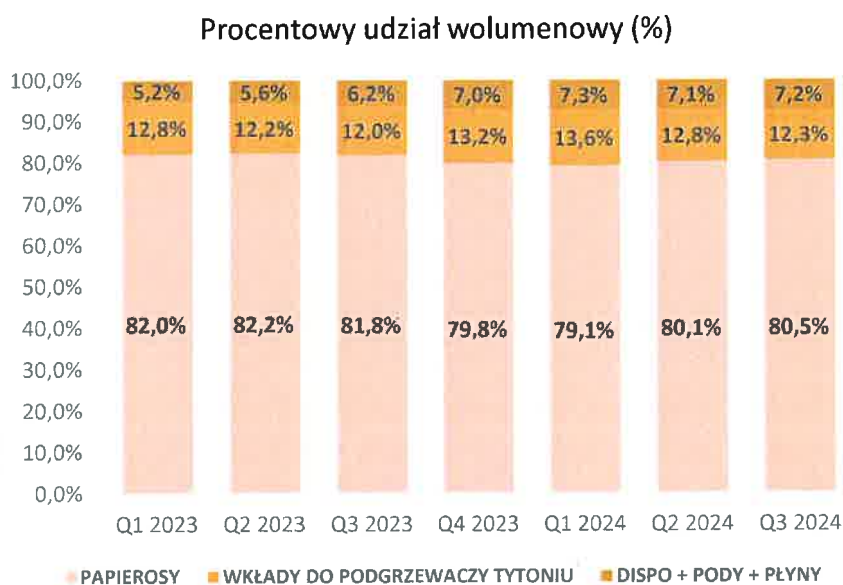
Źródło: Dane uzyskane od CMR.



Rysunek 5. Udział procentowy poszczególnych wyrobów nikotynowych z perspektywy wartości sprzedaży.

„DISPO” oznacza jednorazowe papierosy elektroniczne.

Źródło: Dane uzyskane od CMR.



Rysunek 6. Udział procentowy poszczególnych wyrobów nikotynowych z perspektywy wolumenu obrotu.

„DISPO” oznacza jednorazowe papierosy elektroniczne.

Źródło: Dane uzyskane od CMR.

Z przedstawionych danych wynika, że w każdym kwartale roku 2023 oraz trzech pierwszych kwartałach roku 2024 procentowy udział sprzedanych papierosów elektronicznych wśród wszystkich wyrobów nikotynowych był znacząco niski (wahał się od 3,1% do maksymalnie 4,5% w trzecim kwartale 2024 r.). Z drugiej strony niezmiennie wysoki pozostawał odsetek sprzedanych paczek papierosów tradycyjnych, wynoszący w analizowanym okresie od 81,5% do 84% całkowitej liczby sprzedanych wyrobów nikotynowych. Na drugim miejscu uplasowały się zaś wkłady do podgrzewaczy tytoniu, których procentowy udział sprzedanych opakowań na rynku wyrobów nikotynowych wyniósł od 12,3% do 14% (Rysunek 4). Liczba sprzedawanych opakowań miała swoje odzwierciedlenie w udziale wartościowym w rynku (Rysunek 5). Z drugiej strony procentowy udział wartości sprzedaży papierosów elektronicznych wyniósł w analizowanym okresie od 4,7% do 6,8% wartości wszystkich sprzedaży wyrobów **nikotynowych**, zaś procentowy udział wartości sprzedaży wkładów do podgrzewaczy tytoniu wyniósł od 9,7% do 11,3%. W przypadku papierosów tradycyjnych udział wartościowy w rynku w znacznym stopniu przypominał udział procentowy sprzedanej liczby ich opakowań (od 82,1% do 84,3%). Podobnie do udziałów wartościowych prezentowały się udziały wolumenowe poszczególnych wyrobów **nikotynowych** (Rysunek 6). Papierosy elektroniczne

stanowiły zaledwie od 5,2% do 7,3% udziału rynku z perspektywy wolumenu sprzedaży. Z drugiej strony aż 79,1% do 82,2% sprzedanych wyrobów **nikotynowych** stanowiły papierosy tradycyjne, zaś od 12% do 13,6% stanowiły wkłady do podgrzewaczy do tytoniu. Ze wskazanych danych jednoznacznie wynika, że papierosy elektroniczne stanowią nadal niewielki odsetek rynku wyrobów tytoniowych, szczególnie w porównaniu z papierosami tradycyjnymi. **Fakt ten nie znajduje jednak odzwierciedlenia w planowanych zmianach regulacyjnych, gdyż omawiane podwyższenie stawek akcyzy, w sposób znaczący i nieproporcjonalny obciążające przede wszystkim podmioty z branży wapingowej, wraz z treścią Uzasadnienia oraz OSR, wydają się sugerować, że papierosy elektroniczne stanowią szczególne, bardziej istotne niż inne wyroby tytoniowe, zagrożenie dla zdrowia publicznego. Tymczasem przywołane dane CMR wskazują jednak na marginalne znaczenie użytkowania e-papierosów (które mają również warianty beznikotynowe) w ogólnej konsumpcji nikotyny i innych szkodliwych substancji wśród polskich konsumentów.**

Podobnie w Uzasadnieniu oraz OSR do Projektu wskazano, że rosnąca popularność papierosów jednorazowych stanowi szczególne zagrożenie dla osób młodych, w tym niepełnoletnich, czym uzasadnia się dodatkowe podniesienie stawki akcyzy na te wyroby. **Szczególnej roli jednorazowych papierosów elektronicznych przeczą jednak (publicznie dostępne, obiektywne oraz niekwestionowane co do ich wiarygodności) dane dotyczące udziału jednorazowych papierosów elektronicznych w całym rynku wyrobów nikotynowych.** Na podstawie analizy rynku jednorazowych papierosów elektronicznych, przeprowadzonej przez CMR, obejmującej rok 2023 oraz trzy pierwsze kwartały 2024 roku, można stwierdzić, że jednorazowe e-papierosy stanowią **bardzo niewielki procent wszystkich sprzedawanych wyrobów nikotynowych** – zarówno pod względem liczby sprzedanych opakowań (od 1,6% do 2,7%), wartości sprzedaży (od 3,2% do 5%), jak i wolumenu obrotu (od 1,6% do 2,7%)<sup>47</sup>.

Zatem, pomimo rozwoju rynku jednorazowych e-papierosów w postaci rejestracji nowych wariantów tych wyrobów, nie można stwierdzić, że ma on istotne znaczenie w skali całkowitego spożycia nikotyny wśród polskich obywateli, gdyż pod tym względem na pierwszym miejscu plasują się papierosy tradycyjne, które pozostają również popularnym źródłem nikotyny dla użytkowników e-papierosów, co potwierdza wielokrotnie obserwowane zjawisko występowania tzw. „podwójnego palenia” lub „podwójnych palaczy” (*dual users*)<sup>48</sup>. Zgodnie ze wskazanym wcześniej raportem WHO

<sup>47</sup> Dane uzyskane przez CMR za rok 2023 oraz trzy pierwsze kwartały roku 2024.

<sup>48</sup> WHO, *op.cit.*, s. 65.

papierosy tradycyjne mogą stanowić substytut dla e-papierosów, co oznacza, że **w przypadku znacznego zróżnicowania cen konsumenci zaczną kupować produkt tańszy**. W związku z tym, z wysokim prawdopodobieństwem można prognozować, że **w przypadku braku równoważnej podwyżki cen e-papierosów oraz tradycyjnych papierosów część rynku konsumentów e-papierosów zostanie przejęta przez producentów papierosów tradycyjnych, co nie wpłynie na zmniejszenie spożycia nikotyny w społeczeństwie**. W konsekwencji ewentualne przyjęcie i wejście w życie projektów omawianych w niniejszej opinii: nie tylko nie przełoży się w sposób pozytywny na zdrowie obywateli, ograniczenie spożycia, utrudnienie w dostępie dla młodych (również niepełnoletnich osób), czy zmniejszenie osób uzależnionych – a jedynie zmiany preferowanych produktów, ze zwielokrotnieniem zysków jednej grupy przedsiębiorców kosztem innej grupy, która może nawet zostać całkowicie wyeliminowana z rynku. **Pomijając wskazane wyżej mankamenty uzasadnień i dokumentów OSR oraz prawdopodobnie całkowicie chybione ustalenia i przewidywania projektodawcy – stan ten jest trudny do pogodzenia z ustrojowymi ramami, nakazującymi respektować m.in. zasadę społecznej gospodarki rynkowej (art. 20 Konstytucji), w tym wymóg wolnej i równej konkurencji, a także wolności działalności gospodarczej, a zwłaszcza powstrzymywanie się władzy publicznej (w tym ustawodawczej-legislatywy) od takich ingerencji w obrót gospodarczy, który bez należyte uzasadnionych podstaw preferuje jednych, równolegle dyskryminując drugich**.

#### **5.4. Szara strefa na rynku e-papierosów**

Problem potencjalnego rozwoju szarej strefy na rynku papierosów elektronicznych nie został poruszony zarówno w Uzasadnieniu do Projektu, jak i w OSR, pomimo, iż jest to bardzo powszechne i istotne zjawisko w tym obszarze działalności gospodarczej. Dynamiczny rozwój legalnego rynku e-papierosów wiąże się bowiem z równie dynamicznym wzrostem szarej strefy na tym rynku. Świadczą o tym dane o liczbie kontroli w zakresie opodatkowania akcyzą płynu do papierosów elektronicznych bez względu na formę ich sprzedaży za lata 2021-2023, wskazujące, że w roku w trakcie kontroli organów Krajowej Administracji Skarbowej w roku 2023 ujawniono ok. 4,5 mln mililitrów płynu do e-papierosów bez zapłaconej akcyzy, zaś na 919 kontroli aż 32% stanowiły kontrole, w ramach których wykryto nieprawidłowości<sup>49</sup>. Ponadto według szacunku Instytutu Prognoz i Analiz

---

<sup>49</sup> Zgodnie z informacjami przekazanymi w odpowiedzi Ministra Finansów na interpelację poselską nr 2408 z dnia 15 kwietnia 2024 r., <https://sejm.gov.pl/INT10.nsf/klucz/ATTD4DHUB/%24FILE/i02408-o1.pdf>, dostęp: 21 października 2024 r.

Gospodarczych przynajmniej 1/3 wolumenu obrotu papierosów elektronicznych w Polsce może się odbywać w szarej strefie<sup>50</sup>. Może to być wartość niedoszacowana, gdyż ze względu na specyfikę zjawiska szarej strefy jest ona trudna do precyzyjnej estymacji.

Rozwojowi szarej strefy na rynku papierosów elektronicznych w Polsce sprzyja sposób ich dystrybucji. W szczególności nielegalna sprzedaż e-papierosów odbywa się za pośrednictwem różnorodnych kanałów sprzedaży internetowej. Są to zarówno nielegalne sklepy internetowe, portale aukcyjne, jak i różnorodne grupy oraz konta w mediach społecznościowych. Częstym sposobem unikania zapłaty podatku akcyzowego jest oferowanie płynów do e-papierosów, które oficjalnie określane są m.in. jako „aromaty o zastosowaniu uniwersalnym”, „aromaty spożywcze”, czy też „aromaty do kominków zapachowych”<sup>51</sup>.

Podobnie, w przypadku nielegalnego obrotu jednorazowymi papierosami elektronicznymi, sprzedaż również dokonywana jest najczęściej przez Internet, poprzez strony zredagowane w języku polskim z serwerami zlokalizowanymi za granicą. Według szacunków Instytutu Prognoz i Analiz Gospodarczych z roku 2023 w Polsce zaobserwować można było masowy napływ tanich, jednorazowych, smakowych e-papierosów. Zdaniem Instytutu:

„Ich rzeczywista sprzedaż może być nawet kilkukrotnie wyższa niż podaje Ministerstwo Zdrowia. Według szacunków Instytutu Prognoz i Analiz Gospodarczych (IPAG) w 2023 r. wyniosła blisko 100 mln sztuk. Wzrost sprzedaży jest wykładniczy i przekracza 200 proc. r/r (w 2022 r. sprzedaż wyniosła 32,3 mln sztuk). Atrakcyjna cena (poniżej 30 zł), duży wybór smaków (ok. 770 wariantów) oraz szeroka, pozbawiona kontroli dostępność sprawiają, że po tzw. „jednorazówki” sięgają również dzieci”<sup>52</sup>.

W tym kontekście należy zwrócić szczególną uwagę na fakt, że taka internetowa sprzedaż jednorazowych e-papierosów z zagranicy z jednej strony narusza zakaz sprzedaży na odległość tego typu wyrobów uregulowany w art. 7f ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych, z drugiej strony odbywa się z pominięciem obowiązku podatkowego wynikającego z ustawy o podatku akcyzowym. Zatem odnosząc się do omawianej wcześniej popularności korzystania z jednorazowych papierosów elektronicznych, analizując skalę konsumpcji

---

<sup>50</sup> Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, *Szara strefa 2024*, 2024, s. 31, [https://www.ipag.org.pl/Content/Uploaded/files/IPAG\\_Szara\\_Strefa\\_2024.pdf](https://www.ipag.org.pl/Content/Uploaded/files/IPAG_Szara_Strefa_2024.pdf), dostęp: 21 października 2024 r.

<sup>51</sup> Tamże, s. 30.

<sup>52</sup> Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, *Rynek jednorazowych e-papierosów w Polsce*, 2024, s. 3, [https://www.ipag.org.pl/Content/Uploaded/files/2024\\_02\\_01\\_Raport\\_IPAG\\_e-papierosy.pdf](https://www.ipag.org.pl/Content/Uploaded/files/2024_02_01_Raport_IPAG_e-papierosy.pdf), dostęp: 21 października 2024 r.

tych wyrobów przez osoby niepełnoletnie, **należy mieć na uwadze również szeroki dostęp do nielegalnie sprzedawanych e-papierosów z zagranicznych domen internetowych.**

Powyższe uwagi wskazują wyraźnie, że **obecnie zidentyfikowane problemy związane z nieprawidłową konsumpcją e-papierosów, również przez osoby niepełnoletnie, nie są *de facto* związane z obrotem legalnym, lecz z faktem sprzedaży znaczącej liczby e-papierosów, w tym ich jednorazowych wariantów na tzw. „czarnym rynku”.** Brak skutecznego egzekwowania obowiązków nałożonych na producentów i sprzedawców papierosów elektronicznych zarówno w sferze prawa podatkowego, jak i innych ograniczeń, stanowi jedną z istotnych przyczyn nieprawidłowości związanych z konsumpcją tych wyrobów. **Bez wprowadzenia efektywnych mechanizmów kontroli i zwalczania szarej strefy jest wysoce wątpliwe, czy wprowadzenie proponowanych zmian w stawkach podatku akcyzowego osiągnie swój prozdrowotny, jak i fiskalny cel.** Należy bowiem podkreślić, że wprowadzenie podwyższonych stawek akcyzy na wyroby oferowane przez legalnie działające podmioty może jedynie przyczynić się do eskalacji tego zjawiska, co wskazuje i potwierdza wiele badań empirycznych. Przede wszystkim w literaturze podkreśla się, że w wyniku wystąpienia niekorzystnych zmian w opodatkowaniu (wpływających na podwyższenie ceny produktu) lub dostępności produktów (w tym produktów o określonych cechach, walorach smakowych itp.) – **zjawisko szarej strefy może szybko wrosnąć, natomiast jego ograniczenie stanowi większe wyzwanie.** Fakt ten jest związany z ograniczeniami dotyczącymi przepływów między sektorem legalnym i nielegalnym, który wynika z trudności związanych z powrotem na rynek legalny zarówno dla producentów, jak i konsumentów. Na przykład konsumenci, którzy chcą powrócić do nabywania danego wyrobu na rynku legalnym muszą zaakceptować płacenie wyższych cen za dany towar, jak i inne ograniczenia związane z ich obrotem, które nie dotyczą szarej strefy<sup>53</sup>. Uczestnicy szarej strefy, jako podmioty nieponoszące ciężarów wynikających z regulacji dotyczących rynku legalnego są w stanie zaoferować konsumentom nie tylko produkt o niższej cenie, lecz również wyrób dostosowany do preferencji konsumentów, chociażby nie był on zgodny z wymogami regulacyjnymi. **Zatem konsumenci, którzy zaczęli nabywać wyroby w ramach szarej strefy nie są co do zasady skłonni aby wycofać się z dokonywania zakupów na „czarnym rynku”.**

Po drugie popularność szarej strefy wśród producentów wzrasta wraz ze wzrostem dysproporcji cenowej występującej pomiędzy czarnym rynkiem a obrotem legalnym. Szybkość

---

<sup>53</sup> F. Schneider, D. Ernste, *Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences*, „Journal of Economic Literature”, 38/2000, s. 77-114.



rozrostu szarej strefy jest tym większa, im bardziej konsumenci są wrażliwi na zmiany cen. Podobnie, **może dojść do wzrostu działalności w szarej strefie w przypadku wprowadzenia ograniczeń zakupowych, takich jak zmniejszenie dostępności produktów lub zawężenie oferowanych produktów.** Ponadto kolejnym czynnikiem sprzyjającym rozwojowi szarej strefy jest występowanie odpowiednio małej skali produkcji i sprzedaży, dzięki której łatwo jest uniknąć wykrycia nielegalnej działalności przez organy podatkowe<sup>54</sup>. W szczególności **trudne jest kontrolowanie rozproszonych kanałów dystrybucji, w tym kanałów zagranicznych, którymi charakteryzuje się obecnie występująca szara strefa na rynku e-papierosów.** Istotny wpływ na poszerzanie się szarej strony może mieć również moda na nabywanie wyrobów o określonych właściwościach, w tym w obrocie nielegalnym. Ponadto obserwowalna niska efektywność działania administracji publicznej w zwalczaniu szarej strefy połączona z nakładaniem coraz wyższych ciężarów publicznych mogą stanowić istotny bodziec do rozwoju szarej strefy<sup>55</sup>.

**Podsumowując, z perspektywy determinant rozwoju szarej strefy, rynek papierosów elektronicznych cechuje się takimi charakterystykami, które sprawiają, że jest on szczególnie podatny na rozwój tego zjawiska, co ma swoje potwierdzenie empiryczne. W związku z tym wprowadzenie wyższych stawek akcyzy z wysokim prawdopodobieństwem może przyczynić się do rozwoju szarej strefy na rynku e-papierosów, w szczególności e-papierosów jednorazowych.**

Ustalenia powyższe pozwalają sformułować dwa ogólniejsze wnioski, tj. po pierwsze: konkluzję, iż koncepcja stojąca za projektami jest niedostatecznie przemyślana, mogąc w praktyce doprowadzić do skutków sprzecznych od zakładanych lub deklarowanych (brak pozytywnego efektu w postaci ograniczenia spożycia oraz efektu „prozdrowotnego”, natomiast skutki niepożądane w postaci rozrostu szarej strefy, utraty wpływów fiskalnych oraz dalej idącego negatywnego efektu

---

<sup>54</sup> R.W. McGee, M. Tyler, *Tax Evasion and Ethics: A Demographic Study of 33 Countries*, „International Journal of Business, Accounting, and Finance”, 1(1)/2007, s. 95-114; G. Richardson, *Determinants of Tax Evasion: A Cross-Country Investigation*, „Journal of International Accounting, Auditing and Taxation”, 15/2006, s. 150-169.

<sup>55</sup> N.V. Loayza, *The Economics of the Informal Sector: A Simple Model and Some Empirical Evidence from Latin America*, „Carnegie-Rochester Conference Series on Public Policy”, 45/1996, s. 129-162; B.S. Frey, F. Schneider, *Informal and Underground Economics*, w: *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences: Second Edition*, <https://doi.org/10.1016/B978-0-08-097086-8.71045-2>; L. Batrancea i in., *Trust and Power as Determinants of Tax Compliance Across 44 Nations*, „Journal of Economic Psychology”, 74/2019, s. 102-191, <https://doi.org/10.1016/j.joep.2019.102191>; R. Abouk, S. Adams, *Bans on Electronic Cigarette Sales to Minors and Smoking Among High School Students*, „Journal of Health Economics”, 54/2017, s. 17-24, <https://doi.org/10.1016/J.JHEALECO.2017.03.003>; J. Kulick, J. Priege, M.A.R. Kleiman, *Unintended Consequences of Cigarette Prohibition, Regulation, and Taxation*, „International Journal of Law, Crime and Justice”, 46/2016, s. 69-85, <https://doi.org/10.1016/J.IJLCJ.2016.03.002>; J.E. Priege i in., *The Impact of E-Cigarette Regulation on the Illicit Trade in Tobacco Products in the European Union*, „SSRN Electronic Journal”, <https://doi.org/10.2139/SSRN.3435177>, dostęp: 21 października 2024 r.

zdrowotnego z powodu konsumpcji produktów niższej jakości, nielegalnych, z szarej strefy). Po drugie, wydaje się, że projektodawca nie rozważył w ogóle, czy deklarowane cele można osiągnąć innymi (tj. poza-legislacyjnymi) środkami, takimi jak np. skuteczniejsze działanie służb oraz bardziej efektywna egzekucja obowiązujących już norm prawnych. Tymczasem przypomnieć trzeba, że jest to wymóg (nałożony m.in. na projektodawcę) wskazany m.in. w ZTP, by wśród czynności poprzedzających przygotowanie projektu ustawy zbadać normowaną sferę, skonfrontować różne metody interwencji, dokonać wyboru optymalnego środka, a do interwencji legislacyjnej odwoływać się w ostateczności. Zgodnie z par. 1 ZTP:

„§ 1.

**1. Podjęcie decyzji o przygotowaniu projektu ustawy poprzedza się w szczególności:**

- 1) wyznaczeniem i opisaniem stanu stosunków społecznych w dziedzinie wymagającej interwencji organów władzy publicznej oraz wskazaniem pożądanego kierunku ich zmiany;**
- 2) analizą aktualnego stanu prawnego, z uwzględnieniem prawa Unii Europejskiej, umów międzynarodowych, którymi Rzeczpospolita Polska jest związana, w tym umów z zakresu ochrony praw człowieka, oraz prawodawstwa organizacji i organów międzynarodowych, których Rzeczpospolita Polska jest członkiem;**
- 3) ustaleniem możliwości podjęcia środków interwencji organów władzy publicznej, alternatywnych w stosunku do uchwalenia ustawy;**
- 4) określeniem przewidywanych skutków społecznych, gospodarczych, organizacyjnych, prawnych i finansowych każdego z rozważanych rozwiązań;**
- 5) zasięgnięciem opinii podmiotów objętych zakresem interwencji organów władzy publicznej.

2. W przypadku podjęcia decyzji o przygotowaniu projektu ustawy, jeżeli projekt ten nie jest opracowywany na podstawie założeń, należy w szczególności:

- 1) ustalić skutki dotychczasowych uregulowań prawnych obowiązujących w danej dziedzinie;
- 2) określić cele, jakie zamierza się osiągnąć przez uchwalenie ustawy;
- 3) ustalić rozwiązania prawne alternatywne, które mogą skutecznie służyć osiągnięciu założonych celów;**
- 4) sformułować prognozy podstawowych i ubocznych skutków zamierzonych rozwiązań prawnych alternatywnych, w tym wpływu tych rozwiązań na system prawa;
- 5) określić skutki finansowe poszczególnych rozwiązań prawnych alternatywnych oraz ustalić źródła ich pokrycia;
- 6) dokonać wyboru optymalnego w danych warunkach rozwiązania prawnego.” [wyróżnienia własne].**

Stan ten jest też trudny do zaakceptowania w kontekście wymogów uzasadnienia projektu ustawy, wymaganych przez par. 12 ZTP w brzmieniu:

„§ 12. Uzasadnienie projektu ustawy, oprócz spełnienia wymagań określonych w ustawach, w regulaminie Sejmu i w regulaminie pracy Rady Ministrów, powinno zawierać:

- 1) przedstawienie możliwości podjęcia alternatywnych w stosunku do uchwalenia projektowanej ustawy środków umożliwiających osiągnięcie zamierzonego celu, ze wskazaniem, czy środki te zostały podjęte, a w przypadku ich podjęcia – przedstawienie osiągniętych wyników;
- 2) szczegółowe wyjaśnienie potrzeby wejścia w życie projektowanej ustawy albo jej poszczególnych przepisów w terminie krótszym niż 14 dni od dnia ogłoszenia, jeżeli projekt ustawy przewiduje takie postanowienia.” [wyróżnienie własne].

### 5.5. Aspekty prozdrowotne opodatkowania e-papierosów

W kontekście promocji prozdrowotnych zachowań wśród obywateli, należy podkreślić, że w ramach Uzasadnienia oraz OSR zastosowano wyłącznie jednostronną argumentację, wskazującą na jednoznacznie negatywne skutki użytkowania e-papierosów. **Nie rozważono przy tym znaczącej liczby opinii przeciwnych, wskazujących z jednej strony na efektywność wykorzystania e-papierosów w zwalczaniu uzależnień od nikotyny, z drugiej strony na potencjalne skutki uboczne wprowadzania regulacji przyczyniających się do ograniczania dostępności e-papierosów na rynku. Tymczasem odnaleźć można kraje, w których promocja użytkowania papierosów elektronicznych przyczyniła się do redukcji spożycia nikotyny w społeczeństwie.** Doświadczenia tych państw przeczą narracji zaprezentowanej w uzasadnieniach oraz OSR projektów.

**Przykładem pierwszego takiego państwa jest Szwecja, gdzie wprowadzono regulacje ograniczające dostęp do tradycyjnych papierosów, wyłączając z tego zakresu wyroby bezdymne, w tym jednorazowe papierosy elektroniczne. Produkty bezdymne uznano za znacząco mniej szkodliwą alternatywę wobec pozostałych wyrobów nikotynowych. W oparciu o raport przygotowany przez fundację *Smoke Free Sweden* stwierdzić można, że wprowadzone rozwiązanie okazało się być skuteczne w zwalczaniu uzależnienia od nikotyny, jak i chorób z nim związanych<sup>56</sup>. W szczególności w Szwecji w przeliczeniu na 100 tysięcy mieszkańców wskaźniki zachorowań na raka płuc są o 41% niższe niż w innych krajach Unii Europejskiej, co przekłada się na zmniejszoną o 39,6% stopę zgonów z powodu nowotworów. Ponadto stopa spożycia nikotyny w Szwecji jest ok. 5 razy niższa, niż średnia w Unii Europejskiej. Tylko 3% Szwedów w**

---

<sup>56</sup> Smoke Free Sweden, *The Swedish Experience*, 2023, <https://smokefreesweden.org/wp-content/themes/smokefreesweden/assets/pdf/reports/Report%20The%20Swedish%20Experience%20EN.pdf>, dostęp: 21 października 2024 r.

wieku 16-29 lat pali papierosy w porównaniu do 29% innych Europejczyków w wieku 15-24 lat. W roku 2022 w Szwecji zaledwie 5,6% społeczeństwa paliło papierosy.

**Drugim krajem, gdzie udowodniono istotny, pozytywny wpływ użytkowania e-papierosów na rezygnację z palenia tradycyjnych papierosów jest Australia.** W badaniu z 2019 roku, opartym na danych ogólnokrajowego sondażu *National Drug Strategy Household Survey* w Australii<sup>57</sup>, przeanalizowano odpowiedzi 1601 respondentów, którzy zadeklarowali, że podjęli próbę rzucenia palenia w ciągu ostatniego roku. Wieloczynnikowa analiza regresji logistycznej wykazała, że użytkownicy e-papierosów mieli statystycznie większe szanse na rezygnację z palenia tradycyjnych papierosów w porównaniu do osób korzystających z innych metod porzucenia nałogu<sup>58</sup>. Przy czym należy wskazać, że obowiązujące w Australii regulacje utrudniają nabywanie e-papierosów przez konsumentów<sup>59</sup>. Z tego względu, mając na uwadze ograniczoną dostępność tych wyrobów w Australii, można by zakładać, że oszacowany w badaniu pozytywny efekt wpływu korzystania z e-papierosów na rezygnację z użytkowania papierosów tradycyjnych byłby znacznie silniejszy, gdyby konsumenci mogli łatwiej nabywać e-papierosy. Wyniki tego badania potwierdzają, że zwiększenie dostępności e-papierosów na rynku wyrobów nikotynowych istotnie wpływa na szansę rezygnacji z palenia bardziej szkodliwych tradycyjnych papierosów.

**Z kolei w przypadku Nowej Zelandii** prowadzony jest program *vape to quit smoking*. Przeprowadzone zostały badania, w ramach których dokonano ewaluacji roli e-papierosów w procesie rzucania palenia i skuteczności tego programu<sup>60</sup>. Program *vape to quit smoking* polega na używaniu e-papierosa (z nikotyną lub bez) **jako środka wspomagającego rzucenie palenia**. Program ten potwierdza też stanowisko, że papierosy tradycyjne są bardziej szkodliwe od e-papierosów.

---

<sup>57</sup> National Drug Strategy Household Survey to coroczne badanie sondażowe w ramach którego pozyskiwane są informacje dotyczące postaw i użycia różnych produktów, w tym wyrobów tytoniowych.

<sup>58</sup> M.S. Chambers, *Effect of vaping on past-year smoking cessation success of Australians in 2019-evidence from a national survey*, „Addiction”, 117(8)/2022, s. 2306-2315.

<sup>59</sup> Australian Government Department of Health, *Policy and regulatory approach to electronic cigarettes (e-cigarettes) in Australia*, 2018, <https://www.health.gov.au/resources/publications/policy-and-regulatory-approach-to-electronic-cigarettes-e-cigarettes-in-australia>, dostęp: 31 października 2024 r.; G. Gravely, P. Driezen, J. Ouimet, A.C.K. Quah, K.M. Cummings, M.E. Thompson, i.in., *Prevalence of awareness, ever-use and current use of nicotine vaping products (NVPs) among adult current smokers and ex-smokers in 14 countries with differing regulations on sales and marketing of NVPs: cross-sectional findings from the ITC project*, „Addiction”, 114(6)/2019, s. 1060–1073; D. Fraser, M. Weier, H. Keane, C. Gartner, *Vapers' perspectives on electronic cigarette regulation in Australia*, „International Journal of Drug Policy”, 26(6)/2015, s. 589–594.

<sup>60</sup> K. Burrowes, C. Fuge, T. Murray, J. Amos, S. Pitama, L. Beckert. *An evaluation of a New Zealand "vape to quit smoking" programme*. N Z Med J. 2022 Sep 2;135(1561):45-55.

W ramach badania przeprowadzono wywiady łącznie ze 100 uczestnikami, którzy korzystali z programu, jak i też przeanalizowano dane liczbowe dotyczące innych osób korzystających z programu (1118 osób). E-papierosy były często wybieraną formą drogi do rezygnacji z palenia, innymi formami (których nie oceniano w tym badaniu) było stosowanie leków lub gum nikotynowych. Jednak 75% osób zainteresowanych rzuceniem palenia wybierało korzystanie z e-papierosów. Badanie pokazało, że w okresie 6 do 12 miesięcy od okresu rozpoczęcia procesu rzucania palenia, 16% osób było wolnych od dymu tytoniowego i e-papierosów; 31% korzystało z e-papierosów, 31% paliło papierosy tradycyjne i nie korzystało z e-papierosów; a 22% paliło papierosy tradycyjne oraz e-papierosy. Zatem ogółem 47% osób było wolnych od dymu tytoniowego.

W świetle przedstawionych wyżej uwag wskazać należy, że w kwestii zarzutów dotyczących szkodliwych dla zdrowia skutków użytkowania papierosów elektronicznych odnaleźć można również nie tylko wyniki badań, ale również publiczne inicjatywy promujące **pogląd wskazujący na e-papierosy jako dalece mniej szkodliwą alternatywę dla papierosów tradycyjnych i skuteczne narzędzie w terapii uzależnienia od nikotyny.**

Ponadto należy podkreślić, że jednorazowe papierosy elektroniczne wprowadzane do obrotu przez polskich producentów stanowią wyrób szczegółowo uregulowany zarówno na poziomie prawa krajowego, jak i regulacji Unii Europejskiej. **Podlegają one obowiązkowi rejestracji przed wprowadzeniem ich do obrotu, a przedstawiana w ramach zgłoszenia rejestracyjnego dokumentacja jest weryfikowana przez Prezesa Biura do spraw Substancji Chemicznych.** Organ ten sprawuje nadzór nad obrotem e-papierosami. Papierosy elektroniczne podlegają kontroli jakości, zaś ustawa o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów nikotynowych określa szereg wymogów dotyczących składu takich wyrobów. Każdy produkt ma przypisaną kartę charakterystyki, w której znajdują się wszystkie jego składniki. Na jej podstawie dokonuje się klasyfikacji, która określa, jakie oznaczenia oraz ostrzeżenia, w tym te dotyczące potencjalnych alergenów, powinny być umieszczone na opakowaniu produktu

Powyżej wskazane informacje mogą stanowić podstawę do poddania pod wątpliwość zasadności wprowadzania proponowanych zmian legislacyjnych, których celem ma być ograniczenie dostępności cenowej papierosów elektronicznych – jednorazowych oraz wielorazowych papierosów elektronicznych w celu ochrony zdrowia publicznego, w szczególności w celu ochrony osób młodych. Jeżeli osiągnięcie tego celu poprzez podwyższenie stawek akcyzy nie jest możliwe, to wprowadzanie zmian w ustawie o podatku akcyzowym staje się niezasadne. Z tego względu, w świetle dostępnej literatury i wyników badań potwierdzających stanowisko

odmienne, niż prezentowane w Uzasadnieniu Projektu oraz OSR, dokumenty te, oprócz wskazania podstawy dla stawianych tez, powinny zawierać odniesienie się do tych kontrargumentów.

## 5.6. Błędne założenia dotyczące szacowanych wpływów budżetowych

Zgodnie z OSR do Projektu II na potrzeby oszacowania wpływów budżetowych w latach 2025-2027 w związku z podwyższenie stawek wykorzystano dane dotyczące dotychczasowych wpływów budżetowych z tytułu akcyzy, wielkość sprzedaży w 2023 r. oraz prognozowane przez GUS wskaźniki inflacji. Do wyliczeń przyjęto współczynniki elastyczności cenowej popytu na poziomie -0,4 w przypadku papierosów tradycyjnych i -0,3 w przypadku tytoniu do palenia. Natomiast dla płynu do e-papierosów, wyrobów nowatorskich oraz cygar i cygaretek współczynnik ten przyjęto na poziomie 0, co oznacza, że zakłada się, że podwyższenie ceny tych wyrobów nie będzie miało wpływu na popyt na te wyroby. **Jest to założenie błędne, gdyż elastyczność cenowa popytu na e-papierosy nie tylko nie jest równa 0, ale jest wyższa, niż elastyczność cenowa popytu na papierosy tradycyjne, co zostało potwierdzone w wielu badaniach empirycznych**<sup>61</sup>. Przyjęcie tego założenia skutkuje znaczącym zawyżeniem szacowanych wpływów budżetowych z tytułu podatku akcyzowego dla papierosów elektronicznych.

Podobnie zgodnie z założeniami wskazanymi w OSR do Projektu:

„Dla urządzeń do waporyzacji założono odpowiednio 50% spadek sprzedaży, natomiast w przypadku jednorazowych e-papierosów założono 95% spadek sprzedaży jednorazowych papierosów elektronicznych w 2025 r. (wejście w życie przepisów od 1 lipca 2025 r. i dwumiesięczny okres lipiec-sierpień wyprzedaży

---

<sup>61</sup> Stosunkowo wysoką wrażliwość cenową popytu na e-papierosy potwierdzają: M. Pesko, D. Kenkel, H. Wang, J. Hughes, *The Effect of Potential Electronic Nicotine Delivery System Regulations on Nicotine Product Selection*, „Addiction”, 111(4)/2016, s. 734-744, <https://doi.org/10.1111/add.13257>; M. Pesko, C. Courtemanche, J. Maclean, *The Effects of Traditional Cigarette and E-Cigarette Tax Rates on Adult Tobacco Product Use*, „Journal of Risk and Uncertainty”, 60/2020, s. 229-258, <https://doi.org/10.1007/s11166-020-09330-9>; M. Stoklosa, J. Drope, F. Chaloupka, *Prices and E-Cigarette Demand: Evidence From the European Union*, „Nicotine & Tobacco Research”, 18(10)/2016, s. 1973-1980, <https://doi.org/10.1093/ntr/ntw109>; R. Abouk, C. Courtemanche, D. Dave, B. Feng, A. Friedman, J. Maclean, M. Pesko, J. Sabia, S. Safford, *Intended and Unintended Effects of E-Cigarette Taxes on Youth Tobacco Use*, „NBER Working Paper Series”, 2021, <https://doi.org/10.3386/w29216>; H. Saffer, D. Dench, M. Grossman, D. Dave, *E-Cigarettes and Adult Smoking: Evidence from Minnesota*, „Journal of Risk and Uncertainty”, 60/2019, s. 207-228, <https://doi.org/10.1007/s11166-020-09326-5>; M.C. Diaz, E.C. Kierstead, B.S. Khatib, B.A. Schillo, J.A. Tauras, *Investigating the Impact of E-Cigarette Price and Tax on E-Cigarette Use Behavior*, „American Journal of Preventive Medicine”, 64(6)/2023, s. 797-804, <https://doi.org/10.1016/j.amepre.2023.01.015>; X. Deng, Y. Zheng, *Estimating the Effects of E-Cigarette Taxes: A Generalized Synthetic Control Approach*, „Applied Economics”, 2023, s. 1-16, <https://doi.org/10.1080/00036846.2023.2293671>, dostęp: 20 października 2024 r.

zgrupowanych zapasów) oraz 90% spadek sprzedaży jednorazowych papierosów elektronicznych w latach kolejnych”<sup>62</sup>.

Wskazane założenia dotyczące znacznego spadku wolumenu sprzedaży (nawet o 95% w przypadku jednorazowych e-papierosów w roku 2025) implikują, że zakłada się stosunkowo wysoką elastyczność cenową popytu na e-papierosy wśród ich konsumentów. Jest to zgodne z wynikami badań empirycznych, w których dokonano oszacowania elastyczności cenowej popytu na tego typu wyroby, chociaż w dokumencie tym nie powołano się na żadną podstawę dla estymacji spadku sprzedaży na opisanym poziomie.

Ponadto, pomimo tak przyjętych założeń, w ramach szacowania dochodów budżetowych w związku z wprowadzanymi zmianami w OSR założono, że wpływy budżetowe będą jednakowe w każdym roku, począwszy od 2026 r. aż do 2034 r. (wynosząc 414 mln zł). **Z perspektywy trafnego zidentyfikowania, że ze względu na istotną wrażliwość cenową konsumentów popyt na e-papierosy powinien ulegać zmniejszeniu – taka symulacja wpływów budżetowych, w której pozostają one wysokie i niezmiennie, jest nielogiczna oraz nieprawdopodobna w świetle przyjętych założeń.**

Zgodnie z informacją zawartą w OSR do szacunków wpływów budżetowych wykorzystano dane dotyczące wydawanych banderol:

„Liczbę wielorazowych urządzeń do konsumpcji płynu do papierosów elektronicznych w wysokości ok. 0,43 mln szt. oszacowano przy założeniu, że jeżeli dziennie wydawano ok. 0,43 mln banderol na płyn do papierosów elektronicznych (szacunki pomniejszono o banderole wydane na płyn zawarty w jednorazowych papierosach elektronicznych), a jeden użytkownik zużywa dziennie 1 opakowanie płynu oznaczonego jedną banderolą, to otrzymamy podaną wyżej liczbę wielorazowych urządzeń. W przypadku podgrzewaczy do wyrobów nowatorskich ich liczbę oszacowano na ok. 2,4 mln szt. przy założeniu, że żywotność urządzenia wynosi 1 rok, a duża część użytkowników, ze względu na relatywnie niską cenę, posiada do swojej dyspozycji 2 takie urządzenia. Szacunki oparto na liczbie wydanych banderol na wyroby nowatorskie i założeniu konsumpcji 1 paczki dziennie/użytkownika. Łączna liczba urządzeń do waporyzacji i jednorazowych papierosów elektronicznych została oszacowana na ok. 72,8 mln szt.”<sup>63</sup>.

Założono zatem, że jeden użytkownik zużywa dziennie 1 opakowanie płynu oznaczonego jedną banderolą. Należy wskazać, że **jest to znaczące uproszczenie, gdyż jednorazowe e-papierosy**

---

<sup>62</sup> OSR, s. 7.

<sup>63</sup> OSR do Projektu, s. 7.

oraz katridże o pojemności 2 ml mogą wystarczać na ok. 3 dni użytkowania. Z tego względu również w tym aspekcie dokonano przeszacowania oczekiwanych wpływów budżetowych.

### 5.7. Wysokie opodatkowanie e-papierosów a ogólne spożycie nikotyny w społeczeństwie

Zarówno w Uzasadnieniu ani OSR **nie wskazano żadnych prognoz, wyników badań empirycznych oraz innych analiz, które wskazywałyby na behawioralny skutek wprowadzenia podwyższonych stawek akcyzy na papierosy elektroniczne.** W szczególności **nie odniesiono się do efektywności tego typu rozwiązań w kontekście realizacji celu prozdrowotnego proponowanych regulacji.** W związku z tym nie jest jasne, czy nowelizacja ustawy o podatku akcyzowym ma mieć przede wszystkim cel stymulacyjny, czy też charakter fiskalny. Jednakże, ze względu na pewne „pogodzenie” się projektodawcy ze znaczącym spadkiem wolumenu obrotu m.in. jednorazowych papierosów elektronicznych, można odnieść wrażenie, że celem wprowadzanej regulacji ma być znaczące zmniejszenie, w perspektywie czasu zaś – zakazanie, sprzedaży e-papierosów jednorazowych. Na fakt ten wskazuje m.in. odwołanie się w OSR do faktu, że jako przykład rozwiązania problemu nadmiernego spożycia nikotyny w związku z konsumpcją e-papierosów wskazano wprowadzenie zakazu sprzedaży jednorazowych papierosów elektronicznych we Francji i Belgii. Oznacza to, że projektowi przyświecał cel prozdrowotny.

Jeżeli założyć, że głównym celem wprowadzanych regulacji jest poprawa zdrowia publicznego, w szczególności ograniczenie spożycia nikotyny przez osoby młode i niepełnoletnie, to wówczas należy poddać analizie, czy w wyniku wprowadzonych zmian występuje odpowiednio wysokie prawdopodobieństwo, że spożycie nikotyny w społeczeństwie ulegnie zmniejszeniu. **W tym kontekście należy zbadać, czy na rynku nie ma odpowiednich substytutów dla dóbr, które mają zostać objęte podwyższonym poziomem opodatkowania. Problem ten nie został poddany analizie w ramach OSR.**

Należy podkreślić, że odnaleźć można szereg publikacji dotyczących tego zagadnienia, w tym badań empirycznych odnoszących się *stricto* do krzyżowej cenowej elastyczności popytu pomiędzy e-papierosami a papierosami tradycyjnymi<sup>64</sup>. W badaniach tych stwierdzono, że papierosy

---

<sup>64</sup> J.E. Prieger, M. Kleiman, J. Kulick, A. Aziani, M. Levi, S. Hampsher, C. Manning, R. Hahn, *The Impact of E-Cigarette Regulation on the Illicit Trade in Tobacco Products in the European Union*, „SSRN Electronic Journal”, 2019, <https://doi.org/10.2139/SSRN.3435177>; S. Dolan, M. Bradley, M. Johnson, *E-Cigarette Price Impacts Legal and Black-Market Cigarette Purchasing Under a Hypothetical Reduced-Nicotine Cigarette Standard*, „Nicotine & Tobacco Research: Official Journal of the Society for Research on Nicotine and Tobacco”, 2023, <https://doi.org/10.1093/ntr/ntad067>; A. Friedman, M. Pesko, *Young Adult Responses to Taxes on Cigarettes and*



tradycyjne należy uznać za ekonomiczne substytuty e-papierosów. Z tego powodu wzrost podatków nakładanych na tradycyjne papierosy prowadzi do spadku ich konsumpcji i wzrostu konsumpcji e-papierosów. I odwrotnie, wzrost opodatkowania e-papierosów zmniejsza ich użycie, zwiększa zaś użycie tradycyjnych papierosów. Zatem relatywnie wyższe opodatkowanie e-papierosów może skłonić ich użytkowników do rozpoczęcia palenia papierosów tradycyjnych. Taki efekt krzyżowy może mieć swoje negatywne konsekwencje również dla osób młodych. W swoim badaniu Abouk, R., Courtemanche, C., Dave, D., Feng, B., Friedman, A., Maclean, J., Pesko, M., Sabia, J., & Safford, S., jak również Friedman, A., & Pesko, M. wskazali, że chociaż podatki na e-papierosy zmniejszają konsumpcję e-papierosów przez młodzież, to podwyższone stawki podatku mogą prowadzić do zwiększenia poziomu konsumpcji tradycyjnych papierosów również w tej grupie wiekowej<sup>65</sup>. **Z tego względu fakt braku odniesienia się do omawianego problemu implikuje nierzetelną analizę skutków, jakie może nieść ze sobą tak znaczące podwyższenie stawek akcyzy.**

\*

Wobec stwierdzonych wyżej słabości projektów, treści ich uzasadnień oraz zawartości dokumentów OSR – uznać trzeba, że **nie odpowiadają one ani wymogom zawartym w ZTP, nie spełniają również warunku ustrojodawcy przewidzianego w przepisie art. 118 ust. 3 Konstytucji („Wnioskodawcy, przedkładając Sejmowi projekt ustawy, przedstawiają skutki finansowe jej wykonania”), ani Regulaminu Sejmu**<sup>66</sup>, który mocą art. 34 nakłada wyraźne obowiązki na podmiot wykonujący prawo inicjatywy ustawodawczej:

„2. Do projektu ustawy dołącza się uzasadnienie, które powinno:

- 1) wyjaśniać potrzebę i cel wydania ustawy,
- 2) przedstawiać rzeczywisty stan w dziedzinie, która ma być unormowana,
- 3) wykazywać różnicę pomiędzy dotychczasowym a projektowanym stanem prawnym,
- 4) przedstawiać przewidywane skutki społeczne, gospodarcze, finansowe i prawne,
- 5) wskazywać źródła finansowania, jeżeli projekt ustawy pociąga za sobą obciążenie budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego,
- 6) przedstawiać założenia projektów podstawowych aktów wykonawczych,
- 7) zawierać oświadczenie o zgodności projektu ustawy z prawem Unii Europejskiej albo oświadczenie, że przedmiot projektowanej regulacji nie jest objęty prawem Unii Europejskiej.

---

*Electronic Nicotine Delivery Systems*, „Addiction (Abingdon, England)”, 117/2022, s. 3121-3128, <https://doi.org/10.1111/add.16002>, dostęp: 21 października 2024 r.

<sup>65</sup> R. Abouk, C. Courtemanche, D. Dave, B. Feng, A. Friedman, J. Maclean, M. Pesko, J. Sabia, S. Safford, *Intended and Unintended Effects of E-Cigarette Taxes on Youth Tobacco Use*, NBER Working Paper Series, 2021, <https://doi.org/10.3386/w29216> dostęp: 21 października 2024 r.

<sup>66</sup> Uchwała Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. - Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, M.P. z 2022 r. poz. 990.

2a. W uzasadnieniu projektu ustawy, który dotyczy majątkowych praw i obowiązków przedsiębiorców lub praw i obowiązków przedsiębiorców wobec organów administracji publicznej, jako odrębną część uzasadnienia, przedstawia się ocenę przewidywanego wpływu projektu ustawy na działalność mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców.”.

**Do równie pesymistycznych wniosków prowadzi konfrontacja dokumentów OSR z Regulaminem pracy Rady Ministrów<sup>67</sup>**, który normuje rządowy etap procesu legislacyjnego – jego par. 27 w brzmieniu:

*„1. Wraz z projektem aktu normatywnego organ wnioskujący opracowuje uzasadnienie projektu.*

*2. Uzasadnienie projektu dokumentu rządowego innego niż akt normatywny sporządza się w miarę potrzeby.*

*3. Uzasadnienie projektu aktu normatywnego powinno:*

*1) wyjaśniać potrzebę i cel wydania aktu;*

*2) przedstawiać rzeczywisty stan w dziedzinie, która ma być unormowana;*

*3) wykazywać różnicę między dotychczasowym a projektowanym stanem prawnym (przewidywane skutki prawne wejścia aktu w życie);*

*(...)*

*§ 28.*

*1. Odrębną część uzasadnienia projektu aktu normatywnego stanowi ocena skutków regulacji, która przedstawia wyniki oceny przewidywanych skutków społeczno-gospodarczych, o której mowa w § 24 ust. 3, zwana dalej "OSR".*

*2. OSR zawiera w szczególności:*

*1) wskazanie podmiotów, na które oddziałuje projektowany akt normatywny;*

*2) informacje o konsultacjach przeprowadzonych przed opracowaniem projektu, a także o zakresie konsultacji publicznych i opiniowania projektu, w tym o obowiązku zasięgnięcia opinii określonych podmiotów wynikającym z przepisów odrębnych;*

*2a) informacje o wynikach analiz możliwości osiągnięcia celu projektu za pomocą innych środków;*

*3) przedstawienie wyników analizy wpływu projektowanego aktu normatywnego na podmioty, o których mowa w pkt 1, oraz wpływu projektu na istotne obszary oddziaływania, w szczególności na:*

*a) sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego,*

*b) rynek pracy,*

*c) konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym funkcjonowanie przedsiębiorców, a zwłaszcza mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców,*

*d) sytuację ekonomiczną i społeczną rodziny, a także osób niepełnosprawnych oraz osób starszych;*

*4) wskazanie źródeł finansowania, zwłaszcza jeżeli projekt pociąga za sobą obciążenie budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego;*

*5) wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń.*

---

<sup>67</sup> Uchwała nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. - Regulamin pracy Rady Ministrów, M.P. z 2024 r. poz. 806.

2a. OSR projektu aktu normatywnego, który określa zasady podejmowania, wykonywania lub zakończenia działalności gospodarczej, zawiera także:

1) wyniki analizy zgodności projektu z przepisami ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646, 1479, 1629, 1633 i 2212);

2) informację o zastosowaniu proporcjonalnych ograniczeń obowiązków administracyjnych wobec przedsiębiorców albo uzasadnienie braku możliwości zastosowania takich ograniczeń, o których mowa w art. 68 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców.

3. OSR projektu ustawy zawiera także:

1) zidentyfikowanie rozwiązywanego problemu;

2) określenie celu i istoty interwencji;

3) porównanie z rozwiązaniami przyjętymi w innych krajach.

4. OSR projektu ustawy albo projektu rozporządzenia, który nie jest przedstawiany do konsultacji publicznych, zawiera wskazanie przyczyn rezygnacji z prowadzenia konsultacji publicznych.

5. OSR przedstawia się na formularzu, którego wzór Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów zamieszcza w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Kancelarii Prezesa Rady Ministrów.”.

## **VI. Podsumowanie i wnioski opinii**

**6.1. Przeprowadzone na potrzeby niniejszej opinii analizy potwierdziły istotne znaczenie społeczno-gospodarcze zmian zawartych w projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz w projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy Kodeks karny skarbowy. Poniżej prezentujemy wnioski podjętych przez nas rozważań, które są wspólne dla obu Projektów:**

- 1) Projekt narusza zasadę proporcjonalności poprzez wybór dalece ingerencyjnego rozwiązania (nieproporcjonalnego oraz nieadekwatnego) w imię ogólnie określonego założenia ochrony zdrowia oraz poprzez nierówne traktowanie producentów tradycyjnych wyborów papierosowych oraz producentów e-papierosów. Wprowadzona zmiana nie osiągnie zamierzonego celu, jakim jest ograniczenie liczby młodych osób sięgających po papierosy, jeśli nie będzie powiązana z odpowiednim wzrostem cen tradycyjnych wyrobów tytoniowych.
- 2) Projekt narusza zasadę prawa Unii Europejskiej stanowiącą, że produkty podobne należy opodatkować w zbliżony sposób, tak aby nie dopuścić do faworyzowania jednych produktów kosztem innych, w przypadku gdy zaspokajają one zbliżone potrzeby. Z pewnością papierosy tradycyjne są produktami podobnymi do e-papierosów. Zatem

ustalając stawki akcyzy na papierosy elektroniczne należy brać pod uwagę stawkę akcyzy na papierosy tradycyjne.

- 3) Projekt II powoduje nierówne traktowanie podmiotów poprzez wprowadzenie rozwiązania, że taki sam koszt banderoli legalizacyjnej ponosi podmiot, który w ogóle nie nałożył banderoli oraz podmiot, który nałożył poprawnie banderolę, lecz upłynął termin jej ważności i przed tym terminem podmiot ten nie dokonał zmiany banderoli na banderolę o nowym terminie ważności.
- 4) W uzasadnieniu do Projektu oraz w OSR występują istotne braki, które uniemożliwiają ocenę zasadności i potencjalnych skutków wprowadzenia podwyższonych stawek akcyzy na jednorazowe papierosy elektroniczne oraz urządzenia do waporyzacji. W tym kontekście wskazać można na: deficyt źródeł umożliwiających oszacowanie skutków społeczno-gospodarczych planowanego rozwiązania, brak udowodnienia związku pomiędzy obrotem papierosami elektronicznymi a wskazywanymi problemami społecznymi, a także brak scenariuszy alternatywnych, w tym dotyczących rozwoju szarej strefy oraz zwiększenia konsumpcji wyrobów tytoniowych o charakterze substytutów.
- 5) Stwierdzone wyżej mankamenty obu projektów – choć samodzielnie już dyskredytujące dla nich oraz dostatecznie uzasadniające wniosek o ich prawdopodobnej niekonstytucyjności – nie uchylają poprzednio podniesionych przez Centrum wątpliwości. Przeciwnie, analiza potwierdziła zasadność sformułowanych wcześniej innych zarzutów względem projektów, w tym:
  - prawdopodobną kolizję z innymi potencjalnymi wzorcami kontroli-zasadami konstytucyjnymi, takimi jak: art. 2 – zasada ochrony praw i interesów w toku, zasada ochrony praw słusznie nabytych, zasada prawidłowej legislacji; art. 118 ust. 3 – wymóg przedstawienia skutków finansowych wykonania ustawy przez jej wnioskodawcę, a nawet art. 1 – zasada dobra wspólnego (która sprzeciwia się arbitralności prawodawcy, uprzywilejowującego jedną grupę przedsiębiorców, kosztem eliminowanej z rynku drugiej grupy oferującej towary podobne, konkurencyjne);
  - powierzchowność, lapidarność, enigmatyczność, ubogość intelektualną, a zarazem jednostronność, nieobiektywność oraz agitacyjny charakter uzasadnienia, co nie odpowiada wymogom wynikającym z przepisów prawa

powszechnie obowiązującego oraz wewnętrznego (m.in. par. 1 oraz par. 12 ZTP; art. 34 Regulaminu Sejmu; par. 27 Regulaminu pracy Rady Ministrów);

- inne błędy oraz niekonsekwencje uzasadnienia oraz OSR (m.in. wątek rzekomej „nieekologiczności” e-papierosów, przy jednoczesnym przemilczeniu kwestii zanieczyszczenia środowiska przez niedopałki pozostające po tradycyjnych papierosach);

- pominięcie przez projektodawcę aspektu komparatystycznego (prawno-porównawczego);

- faktyczną pozorność procesu konsultacyjnego (co potwierdza dodatkowo reakcja na Zgłoszenie Centrum) oraz iluzoryczność dialogu z interesariuszami w procesie decyzyjnym.

**6.2. W świetle wszystkich powyższych uwag wyrażamy stanowisko, że projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (druk sejmowy nr 692; UD 105) oraz projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy Kodeks karny skarbowy (UD 139) przewiduje daleko idące zmiany w wysokości stawek podatku akcyzowego na papierosy elektroniczne, w szczególności na jednorazowe papierosy elektroniczne oraz urządzenia do waporyzacji, co w konsekwencji wpłynie na ich cenę. Zmiany te mogą znacząco wpłynąć na sytuację podmiotów z branży wapingowej, ponieważ tak drastyczne podwyżki cen mogą prowadzić nawet do eliminacji z rynku niektórych przedsiębiorstw zajmujących się produkcją i sprzedażą tych wyrobów.**

Projekty ustaw zawierają szereg błędów i nieprawidłowości, świadczących o braku pogłębionej analizy i refleksji nad skutkami wprowadzanych zmian podczas ich przygotowania, a także ignorowanie konstytucyjnych ram prawnych oraz zobowiązań wynikających z prawa Unii Europejskiej. W szczególności projekty naruszają zasadę proporcjonalności poprzez wybór dalece ingerencyjnego rozwiązania w imię ogólnie określonego założenia ochrony zdrowia oraz poprzez nierówne traktowanie producentów tradycyjnych wyborów papierosowych oraz producentów/dystrybutorów e-papierosów, jak również naruszają zasadę prawa UE stanowiącą, że produkty podobne należy opodatkowywać w zbliżonej wysokości. Ponadto charakteryzują się brakiem rzetelnej analizy skutków wprowadzanych regulacji, jak i możliwych alternatywnych scenariuszy, takich jak rozwój szarej strefy oraz zastąpienie papierosów elektronicznych przez będące ich substytutami papierosy tradycyjne. Brak

pogłębionej refleksji znalazł swoje odzwierciedlenie w OSR, gdzie nie zawarto żadnych analiz ani danych potwierdzających zasadność i skuteczność proponowanych zmian stawek akcyzy.

Wyrażamy stanowisko, że ze względu na istotne skutki społeczno-ekonomiczne, które wiążą się z tak drastycznymi zmianami w wysokości stawek podatku akcyzowego, konieczne jest przerwanie prac legislacyjnych nad projektami oraz zapobieżenie ich ewentualnemu wejściu w życie, by nie doprowadzić do sytuacji obowiązywania i stosowania regulacji wątpliwej konstytucyjnie oraz prawdopodobnie szkodliwej w aspekcie społeczno-gospodarczym.

\*

Dodatkowo sugerujemy, by – podejmując decyzję o zmianie stanu prawnego w zakresie opodatkowania produktów nikotynowych w przyszłości – kierować się wytycznymi zawartymi w ZTP oraz dyrektywami stanowienia dobrego prawa (*good legislation*), w tym oceny skutków regulacji (*regulatory impact assessment*), przewidywania społeczno-gospodarczych następstw legislacji oraz prowadzenia polityki prawodawczej w oparciu o dowody (*evidence based policymaking*), w tym zwłaszcza przeprowadzić rzetelne, wszechstronne oraz obiektywne analizy, a także konsultacje dotyczących zasadności i potencjalnych skutków wprowadzanych zmian.

Opinię sporządzili:

prof. ucz. dr hab. Krzysztof Koźmiński

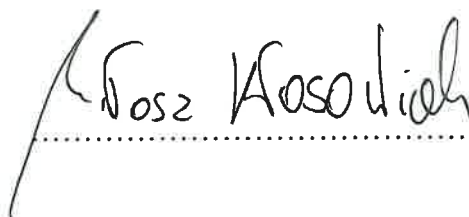
dr Miłosz Kłosowiak

mgr Barbara Błaszczak



.....

prof. ucz. dr hab. Krzysztof Koźmiński



dr Miłosz Kłosowiak



mgr Barbara Błaszczak

### Centrum Oceny Skutków Regulacji Uniwersytetu Warszawskiego

**Centrum Oceny Skutków Regulacji** jest, utworzoną w 2022 r., jednostką organizacyjną Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, realizującą w ramach Programu *Nauka dla Społeczeństwa* MEiN, projekt „Centrum Oceny Skutków Regulacji Uniwersytetu Warszawskiego” o budżecie 1.723.965,00 zł. Centrum współpracuje ściśle z Zakładem Ekonomicznej Analizy Prawa.

Centrum zapewnia wsparcie intelektualno-ekspertkie naukowców uniwersyteckich, którzy w ramach interdyscyplinarnych grup badawczych przygotowywać będą opracowania poświęcone ocenie skutków regulacji (*regulatory impact assessment*), przewidując następstwa przyjęcia rozwiązań oraz identyfikując ich **koszty** (*costs*) i **zyski** (*benefits*) w wymiarze społeczno-gospodarczym. Tak rozumiana ocena skutków regulacji odpowiada „polityce prawa” postulowanej sto lat temu przez jednego z najwybitniejszych polskich prawników: Leona Petrażyckiego, jest zgodna z postulatami ruchu **ekonomicznej analizy prawa** (*law & economics*), zaleceniami organizacji międzynarodowych (np. OECD, Unia Europejska, Bank Światowy) oraz doświadczeniami krajów anglosaskich i zachodniej Europy, które zainwestowały w podniesienie jakości legislacji i wdrożyły politykę „**lepszyc regulacji**” (*better regulation*).

Celami Centrum są m.in.:

- poprawa krajowego procesu stanowienia prawa poprzez wzmocnienie komponentu merytorycznego i udoskonalenie szczególnie oceny skutków regulacji,
- wypracowanie nowych płaszczyzn współpracy w trójkącie: rządzący (organy władzy publicznej i instytucje państwowe) – Uniwersytet – biznes (przedsiębiorcy, organizacje gospodarcze/branżowe);
- implementacja w Polsce rozwiązań zbliżonych do zagranicznych ośrodków analitycznych, aktywnych w sferze **oceny skutków regulacji** (*regulatory impact assessment*) i modelowania polityk publicznych (*policing research*) oraz wdrożenia polityk dotyczących lepszych regulacji, polityki regulacyjnej opartej na dowodach (*evidence-based*) oraz redukcji obciążeń regulacyjnych;

- włączenie Uniwersytetu Warszawskiego w ściślejszą współpracę z interesariuszami zewnętrznymi (organizacjami pozarządowymi, przedsiębiorcami, związkami zawodowymi, organizacjami przedsiębiorców itp.);
- stworzenie zinstytucjonalizowanego, interdyscyplinarnego, eksperckiego zaplecza dla wszystkich interesariuszy procesu prawodawczego (administracji publicznej, parlamentarzystów, organizacji pozarządowych itd.);
- wsparcia naukowego (uniwersyteckiego) dla tworzenia lepszych regulacji i prowadzenia **polityki prawodawczej w oparciu o dowody** (*evidence based policymaking*);
- promocja polskiej nauki wśród podmiotów zewnętrznych względem uniwersytetu: uczestników rynku (przedsiębiorców, pracodawców, konsumentów), decydentów (instytucje publiczne, politycy, urzędnicy), organizacji pozarządowych itd.;
- promocja polskiej nauki za granicą, w tym zwłaszcza dokonań na polu stanowienia prawa i racjonalności procesu prawodawczego, poprzez publikacje w zagranicznych czasopismach;
- dostarczenie nowego impulsu naukowego w sferze badań poświęconych legisprudencji (teorii i praktyki stanowienia prawa), ekonomicznej analizie prawa, ocenie skutków regulacji, teorii wyboru publicznego i analizie behawioralnej.

\*\*\*

Dotychczas Centrum przygotowało **liczne ekspertyzy prawno-ekonomiczne** (łącznie kilkadziesiąt), w tym również analizy OSR albo ewaluacje OSR do projektów aktów prawa krajowego lub unijnego<sup>68</sup> oraz opinię „przyjaciela sądu” (*amicus curiae*) w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym (której ustalenia potwierdził następnie Trybunał w orzeczeniu stwierdzającym niezgodność przepisów ustawowych z Konstytucją)<sup>69</sup>, a także zorganizowało **kilkanaście debat, seminariów, konferencji i innych wydarzeń popularyzujących reformę stanowienia prawa**<sup>70</sup>, a także zawarło umowy o współpracy m.in. z Okręgową Izbą Lekarską w Warszawie im. prof. J.

<sup>68</sup> Przykładowe opinie dostępne na stronie internetowej Centrum: <https://cosr.wpia.uw.edu.pl/opinie-ekspertyzy-artykuly/>, dostęp: 21 października 2024 r.

<sup>69</sup> Opinia Centrum w sprawie o sygn. K 15/23 opublikowana na stronie internetowej Trybunału Konstytucyjnego: <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?&pokaz=dokumenty&svgnatura=K%2015/23>, dostęp: 21 października 2024 r.

<sup>70</sup> M.in.: Ogólnopolska Konferencja Naukowa Centrum Oceny Skutków Regulacji Uniwersytetu Warszawskiego w dniu 23 lutego 2024 r., zapis przebiegu konferencji: <https://www.youtube.com/watch?v=VInjKtO-Kew>, dostęp: 21 października 2024 r.



Nielubowicza, Stowarzyszeniem Prawników Prawa Energetycznego, Rządowym Centrum Legislacji, Ministerstwem Edukacji i Nauki, w ramach których przygotowano interdyscyplinarne ekspertyzy dotyczące oceny skutków regulacji.

Ponadto w ramach Centrum opracowano **kilkadziesiąt opracowań naukowych**, w tym:

- monografię: M. Jabłoński K. Koźmiński (red.), *Ocena skutków regulacji. Miscellanea*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2024<sup>71</sup>;
- tom uznanego czasopisma naukowego „*Studia Iuridica*”, nr 102 pt. *Lawmaking and Legislation*, 2024<sup>72</sup>;
- raport: *Ocena skutków regulacji. Doświadczenia zagraniczne i polskie – wnioski i postulaty. Raport Centrum Oceny Skutków Regulacji Uniwersytetu Warszawskiego*, Warszawa 2024<sup>73</sup>.

Centrum utrzymuje **relacje z licznymi podmiotami zagranicznymi aktywnymi na polu stanowienia prawa, reformy legislacji lub oceny skutków regulacji**, w tym Międzynarodowym Stowarzyszeniem Legislacji - *International Association of Legislation*<sup>74</sup>. Nawiązano również – w trakcie kilku zagranicznych wizyt studyjnych – kontakty z instytucjami oraz podmiotami naukowymi zajmującymi się oceną skutków regulacji, w tym: angielskimi (*Regulatory Policy Committee* w Londynie), unijnymi (*Regulatory Scrutiny Board* w Komisji Europejskiej), izraelskimi (Kancelarią Premiera Izraela w Jerozolimie), holenderskimi i belgijskimi (ministerstwa sprawiedliwości i inne urzędy administracji rządowej), a także licznymi instytucjami naukowymi, w tym zagranicznymi uniwersytetami (np. University College London, Hebrew University, Bar-Ilan University, University of Haifa) oraz *think-tankami* skupionymi na problematyce stanowienia prawa, ocenie skutków regulacji oraz optymalizowaniu polityk publicznych pod względem ich efektywności.

Założycielem i kierownikiem Centrum jest prof. ucz. dr hab. Krzysztof Koźmiński, pełniący jednocześnie funkcje kierownika Zakładu Ekonomicznej Analizy Prawa oraz kierownika Podyplomowego Studium Zagadnień Legislacyjnych

<sup>71</sup> <https://scholar.com.pl/pl/glowna/8862-ocena-skutkow-regulacji#miscellanea.html> dostęp: 21 października 2024 r.

<sup>72</sup> [https://www.pl/data/include/cms//SI\\_2024\\_102.pdf](https://www.pl/data/include/cms//SI_2024_102.pdf), dostęp: 21 października 2024 r.

<sup>73</sup> [https://cosr.wpia.uw.edu.pl/wp-content/uploads/2024/04/RAPORT\\_UW\\_COSR\\_EBOOK.pdf](https://cosr.wpia.uw.edu.pl/wp-content/uploads/2024/04/RAPORT_UW_COSR_EBOOK.pdf), dostęp: 21 października 2024 r.

<sup>74</sup> Na ten temat m.in.: <https://ial-online.org/new-special-issue-studia-iuridica-journal-of-faculty-of-law-and-administration-university-of-warsaw-lawmaking-and-legislation/>, dostęp: 21 października 2024 r.

**OPINIA**  
**CENTRUM OCENY SKUTKÓW REGULACJI UW**  
**DO PROJEKTU USTAWY O ZMIANIE USTAWY O PODATKU AKCYZOWYM**  
**ORAZ USTAWY KODEKS KARNY SKARBOWY (NR UD 139)**

**1. Przedmiot opinii**

Niniejsza opinia – sporządzona przez Centrum Oceny Skutków Regulacji Uniwersytetu Warszawskiego (dalej jako: „**Centrum**”) oraz złożona w ramach konsultacji publicznych – dotyczy projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy Kodeks karny skarbowy<sup>75</sup> (projekt z dnia 27 września 2024 r., nr UD 139 w Wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów; dalej jako: „**Projekt**”).

Niniejsza opinia – ze względu na bardzo krótki czas prowadzonych konsultacji publicznych (tj. okres od dnia 30 września do 7 października br., czyli zaledwie kilku dni – o czym szerzej w dalszych częściach opinii) oraz dynamikę prac nad Projektem, ma charakter wstępny, ograniczając się do zasygnalizowania najpoważniejszych zastrzeżeń, generalnych uwag krytycznych, wątpliwości oraz postulatów, których uwzględnienie przynajmniej w minimalnym stopniu ograniczyłoby przewidywane, lecz wysoce prawdopodobne, negatywne skutki społeczno-gospodarcze, a także złagodziło ocenę prawną prowadzoną w kontekście ram prawnych wyznaczonych przez Konstytucję Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>76</sup> (dalej jako: „**Konstytucja**”).

Już w tym miejscu należy podkreślić, że tempo prac nad Projektem, złożoność normowanej materii, zakres oddziaływania na adresatów, wieloaspektowość regulacji (tj. propozycja nowelizacji przepisów należących do kilku różnych dziedzin prawa, w tym prawa podatkowego, karnego, administracyjnego), doniosłe skutki ekonomiczne oraz wątpliwości konstytucyjne – uzasadniają nie tylko **potrzebę szczególnej rozwagi po stronie projektodawcy, ostrożności organów władzy publicznej decydujących od przyjęciu Projektu**, ale również jego uprzednie rzetelne i interdyscyplinarne przeanalizowanie przez ekspertów oraz przeprowadzenie uczciwego dialogu ze środowiskiem interesariuszy.

Z tych powodów **Centrum sygnalizuje konieczność wydłużenia prac legislacyjnych nad Projektem, w tym zwłaszcza zmianę terminu końcowego prowadzonych konsultacji**

---

<sup>75</sup> Projekt ustawy, wraz z uzasadnieniem oraz dokumentem OSR, dostępny na stronie internetowej: <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12389955/katalog/13084089#13084089>, dostęp: 3 października 2024 r.

<sup>76</sup> Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.

publicznych na dzień późniejszy, by prawo udziału w konsultacjach było realne, a nie iluzoryczne.

Ponadto Centrum deklaruje jednocześnie podjęcie interdyscyplinarnych prac analitycznych przez ekspertów Centrum w celu weryfikacji Projektu, w tym zwłaszcza ewaluacji jego uzasadnienia oraz załączonego do niego dokumentu OSR. Przygotowana analiza zostanie następnie przekazana właściwym organom władzy publicznej, w tym: Ministrowi Finansów, Kierownikowi Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, Kancelarii Sejmu, Kancelarii Senatu oraz Kancelarii Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, a także udostępniona zainteresowanym ekspertom, organizacjom pozarządowym oraz mediom. Analiza – wzorem rozwiązań zagranicznych, w których specjalnie powołane instytucje publiczne (np. brytyjska *Regulatory Policy Committee*) lub pozarządowe, do których celów statutowych należy monitorowanie procesu stanowienia prawa – formułować będzie ocenę w postaci „zielonej” albo „czerwonej” kartki dla Projektu oraz jego uzasadnienia i załączonego dokumentu OSR.

Niniejsza opinia ma charakter wstępny, uzasadniony realiami procesu legislacyjnego oraz zaledwie kilkudniowym okresem konsultacji publicznych. Zastrzec trzeba zatem, że sformułowane niżej wnioski nie mają charakteru ostatecznego, a oceny oraz finalne konkluzje zawarte w analizie Centrum, o której mowa wyżej, mogą różnić się. Tym bardziej jednak postulat wydłużenia okresu przeznaczanego na opiniowanie oraz konsultowanie Projektu jest uzasadniony.

Z uwagi na główne zadanie Centrum – którym jest udoskonalenie procesu stanowienia prawa w kontekście podniesienia jakości oceny skutków regulacji (*regulatory impact assessment*), przewidywania społeczno-gospodarczych następstw legislacji oraz prowadzenia polityki prawodawczej w oparciu o dowody (*evidence based policymaking*) – niniejsza opinia wstępna oraz późniejsza analiza skoncentrują się na weryfikacji uzasadnienia Projektu oraz dokumentu OSR, nie ignorując jednak aspektu konstytucyjnego oraz formalno-legislacyjnego.

## **2. Projekt – uwagi ogólne**

W pierwszej kolejności należy podkreślić, że Projekt – choć formalnie relatywnie zwięzły oraz składający się z zaledwie czterech przepisów (dwa przepisy zmieniające inne przepisy ustawowe, przepis przejściowy oraz przepis o wejściu w życie) – dotyka skomplikowanej materii społeczno-gospodarczej, przewidując ponadto ingerencję w różne obszary regulacji, tradycyjnie kwalifikowane jako materia prawa podatkowego (instytucja podatku akcyzowego), prawa karnego (przewidywana nowelizacja Kodeksu karnego skarbowego), a także ogólnego prawa administracyjnego (reguły prowadzenia działalności w zakresie urzędzeń do waporyzacji określone w przepisie art. 3 Projektu).

Jednocześnie jednak dostrzec trzeba, że – niezależnie od Projektu – przedmiotem prac legislacyjnych jest równoległe inny projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym

(druk nr 692; dalej jako: „Projekt II”)<sup>77</sup>, złożony do Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej w dniu 2 października 2024 r. druk sejmowyposelski nr 692.

Biorąc pod uwagę fakt, iż Projekt oraz procedowany równolegle Projekt II dotyczą *de facto* tożsamyh materii oraz okoliczności, iż Projekt został wyodrębniony z Projektu II (z uwagi na zgłaszaną konieczność notyfikacji Komisji Europejskiej przepisów przewidujących opodatkowanie akcyzą urządzeń do waporyzacji)<sup>78</sup> – stwierdzić trzeba, że:

- **zakres proponowanej interwencji legislacyjnej nie ogranicza się „jedynie” do materii objętej Projektem, ale ma charakter kompleksowy** i musi być analizowany w kontekście prowadzonych równolegle prac legislacyjnych Projektu II;
- **proponowane oboma projektami zmiany są doniosłe i daleko idące, wręcz drastyczne** (przykładowe fragmenty z uzasadnienia Projektu: *„Jednorazowe papierosy elektroniczne nie będą wyrobami akcyzowymi, ale określenie ich definicji jest niezbędne, ponieważ należna akcyza dla płynu zawartego w tych papierosach będzie podwyższona o kwotę 40 zł”*<sup>79</sup> oraz *„W przypadku urządzeń do waporyzacji (wielorazowe papierosy elektroniczne i podgrzewacze) należy liczyć się ze wzrostem cen detalicznych o ok. 49-50 zł/szt. Przewidywanym efektem podwyższenia należnej akcyzy dla płynu do papierosów elektronicznych zawartego w jednorazowych papierosach elektronicznych będzie też wzrost cen jednorazowych papierosów elektronicznych o podobne wartości”*<sup>80</sup> – sama okoliczność podwyższenia wysokości daniny publicznoprawnej o niebagatelną kwotę 40 zł oraz wzrost ceny detalicznej o kwotę rzędu 49-50 zł oznacza radykalną i nagłą zmianę przez ustawodawcę „reguł gry” na rynku, w którym obecnie uczestniczą setki tysięcy osób, w tym przedsiębiorców, pracowników i konsumentów);
- **analiza oraz proces konsultacji obu projektów powinny być wszechstronne i systemowe**, tj. prowadzone z uwzględnieniem zmian przewidywanych Projektem II;
- **okoliczność „rozbicia” (rozdzielenia) prac legislacyjnych nad dwoma projektami powoduje trudność w ich ocenie, a zarazem podwyższa ryzyko popelnienia błędu, a nawet merytorycznego „rozjechania się” regulacji**, skutkującego wewnętrzną sprzecznością przepisów ustawowych, luką w prawie, niekonsekwencją legislacyjno-terminologiczną (posłużenie się odmiennymi pojęciami dla określenia tożsamyh stanów faktycznych – wbrew par. 9-10 ZTP<sup>81</sup>) lub inną niespójnością regulacyjną;

<sup>77</sup> <https://orka.sejm.gov.pl/Druki10ka.nsf/0/AB6B48F04C138743C1258BAA004F6198/%24File/692.pdf>, dostęp: 3 października 2024 r.

<sup>78</sup> Komunikat w sprawie zmian w ustawie o podatku akcyzowym, <https://www.gov.pl/web/finanse/komunikat-w-sprawie-zmian-w-ustawie-o-podatku-akcyzowym>, dostęp: 3 października 2024 r.

<sup>79</sup> Uzasadnienie Projektu, s. 2.

<sup>80</sup> Uzasadnienie Projektu, s. 8.

<sup>81</sup> Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, Dz. U. z 2016 r., poz. 283.

- obu projektom – z uwagi na zakres normowania, skutki społeczno-gospodarcze oraz ich drastyczność – towarzyszą poważne wątpliwości konstytucyjne (m.in. ryzyko kolizji z przepisami Konstytucji: art. 2 – zasada ochrony praw i interesów w toku, zasada ochrony praw słusznie nabytych, zasada prawidłowej legislacji; art. 20 – zasada społecznej gospodarki rynkowej; art. 22 – zasada wolności działalności gospodarczej; art. 31 ust. 3 – zasada proporcjonalności; art. 32 – zasada równości wobec prawa oraz zakaz dyskryminacji; art. 118 ust. 3 – wymóg przedstawienia skutków finansowych wykonania ustawy przez jej wnioskodawcę), które powinny być rozważone oraz wyeliminowane;

- oba projekty, tj. zarówno Projekt oraz projekt II, są przedmiotem prac legislacyjnych prowadzonych obecnie w tempie, które uniemożliwia przeprowadzenie rzetelnych, otwartych na różne głosy ekspertów i interesariuszy, konsultacji oraz opiniowania.

- proponowany na 1 kwietnia 2025 r. termin wejścia w życie Projektu jest zbyt szybki i dalece niewystarczający. Ze względu na konieczność przebranzowienia się części przedsiębiorców należy rozważyć termin co najmniej 1 lipca 2026 r., równoległe mając na uwadze toczące się prace nad projektem II.

Jednocześnie już pobieżna lektura Projektu, jego uzasadnienia oraz dokumentu OSR uzasadnia generalny wniosek, że dokumenty te opracowane zostały niechlujnie i pozostają dalece niedoskonałe, o czym świadczą choćby niezręczności językowe oraz błędy redakcyjne w treści uzasadnienia oraz OSR.

Zastrzeżenia budzi też technika legislacyjna niektórych przepisów, co zostanie rozwinięte w późniejszej analizie Centrum.

### 3. Uzasadnienie Projektu

W pierwszej kolejności zauważyć trzeba, że **uzasadnienie Projektu – w zakresie wskazania racji przemawiających na rzecz przyjęcia proponowanej regulacji – jest lapidarne i enigmatyczne**. W praktyce projektodawca ograniczył się do ogólnego i syntetycznego zdania w brzmieniu: „*Oczekiwany efekt zmian wprowadzanych w ustawie o podatku akcyzowym jest ograniczenie dostępności cenowej urzędzeń do waporyzacji, szczególnie jednorazowych papierosów elektronicznych, zwłaszcza dla młodszej części społeczeństwa rozpoczynającej swój kontakt z używkami prowadzącymi do uzależnień skutkujących nieodwracalnymi szkodami zdrowotnymi*”<sup>82</sup>.

**Nie podaje przy tym jakichkolwiek danych statystycznych, przykładów, wyników badań lub innych informacji**, które pozwoliłyby stwierdzić, czy rzeczywiście dostępność urzędzeń do waporyzacji, zwłaszcza jednorazowych papierosów elektronicznych – rzeczywiście przyczynia się (oraz w jakim stopniu, a także w porównaniu do innych produktów konkurencyjnych) do pogorszenia stanu zdrowia społeczeństwa, uzależnienia ludzi młodych, negatywnych kosztów społecznych itd. **Projektodawca po prostu przyjął, że tak jest i to**

---

<sup>82</sup> Uzasadnienie Projektu, s. 2.

**zadeklarował albo, co gorsza, mając na względzie zupełnie inny cel (prawdopodobnie wyłącznie fiskalny), dodał ogólny argument zdrowotny jedynie z powodu perswazyjno-agitacyjnego.**

Generalnie rzecz biorąc: uzasadnienie Projektu w ogóle nie tłumaczy „po co” (w jakim celu) proponowana jest regulacja i jakie intencje towarzyszą projektodawcy, ograniczając się do ich szczegółowego omówienia oraz wskazania prawdopodobnych (i niemałych) kosztów i wzrostu cen. Dość powiedzieć, że słowo „zdrowie” (właśnie w przytoczonym wyżej fragmencie, jako „*nieodwracalne szkody zdrowotne*”) pojawia się w treści 9-stronicowego uzasadnienia Projektu tylko jeden raz (*sic!*).

Biorąc pod uwagę powyższe – **Projekt nie realizuje szeregu wymogów względem projektodawcy, wynikających z przepisów prawa powszechnie obowiązującego oraz wewnętrznego (m.in. par. 1 oraz par. 12 ZTP; art. 34 Regulaminu Sejmu<sup>83</sup>; par. 27 Regulaminu pracy Rady Ministrów<sup>84</sup>).**

Jednocześnie jednak z uzasadnienia Projektu jednoznacznie wynika, że skutki jego wprowadzenia – zarówno dla przedsiębiorców (w tym krajowych małych i średnich) oraz konsumentów – będą poważne, polegające na **wzroście akcyzy o kwotę 40 zł, a w konsekwencji ceny detalicznej za produkt o kwotę ok. 49-50 zł.** Już sam ten fakt powoduje, o czym nie wspomina projektodawca, że działające obecnie na owym (w dodatku: ściśle regulowanym) rynku podmioty mogą stanąć w obliczu decyzji o opłacalności prowadzenia dalszej działalności.

Nie można zatem wykluczyć, że **interwencja legislacyjna przewidziana Projektem, spowoduje finalnie nie tylko doniosłą zmianę rynku (poprzez poważną modyfikację „reguł gry”), ale również jego likwidację, przy jednoczesnym wygenerowaniu zjawiska szarej strefy, redukcji dochodów budżetowych państwa oraz wzmocnieniu pozycji przedsiębiorców prowadzących działalność na rynku konkurencyjnym tzw. tradycyjnych papierosów oraz podgrzewaczy do tytoniu.**

Scenariusz taki, choć pesymistyczny i niepewny (lecz wysoce prawdopodobny), jest równoznaczny z **osłabieniem pozycji przedsiębiorców branży wapingowej (w tym polskich podmiotów krajowych) na rzecz międzynarodowych koncernów tytoniowych,** a także zmianą postaw i nawyków konsumentów, dla których drastyczny wzrost cen może być **impulsem skłaniającym do zastąpienia tzw. e-papierosów klasycznymi wyrobami tytoniowymi.**

Choć szczegółowe kwestie społeczno-ekonomiczne, w tym wpływ na zdrowie obu produktów (oraz ocena Projektu w kontekście zasady niższego opodatkowania produktów mniej szkodliwych – kryterium *less harm less tax*), będzie przedmiotem późniejszej, kompleksowej analizy Centrum, już na obecnym etapie podkreślić trzeba, że z uzasadnienia Projektu nie

---

<sup>83</sup> Uchwała Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. - Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, M.P. z 2022 r. poz. 990.

<sup>84</sup> Uchwała nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. - Regulamin pracy Rady Ministrów, M.P. z 2024 r. poz. 806.

wynika w ogóle refleksja projektodawcy na ten temat. Sytuacja ta **rodzi podejrzenie, że „argument pro-zdrowotny” jest tu zupełnie niewiarygodny, podczas gdy głównym i być może jedynym motywem projektodawcy jest wyłącznie dążenie do podniesienia obciążeń fiskalnych, co zresztą może okazać się również kontrskuteczne** – zwłaszcza jeśli ziszczą się obawy dotyczące dalszego losu branży wapingowej w Polsce, unikania opodatkowania w szarej strefie oraz zmiany postaw konsumentów.

Mając na uwadze powyższe, stwierdzić trzeba, że **treść uzasadnienia Projektu jest nie tylko rozczarowująca, ale ewidentnie nie realizuje wymogów stawianych uzasadnieniu projektów ustaw przez prawodawcę, w dodatku niestarannie redakcyjnie oraz językowo.**

Okoliczność ta sprawia, że Projekt budzi poważne zastrzeżenia nie tylko w kontekście prawnych ram stanowienia prawa, lecz również dyrektyw płynących z polskiego i zagranicznego dorobku w obszarze tworzenia dobrego prawa (*good law-making*) oraz polityki prawa<sup>85</sup> i racjonalnego prawodawstwa<sup>86</sup>.

#### 4. Ocena Skutków Regulacji Projektu

Niestety sformułowane wyżej krytyczne uwagi pod adresem uzasadnienia Projektu znajdują potwierdzenie na etapie weryfikacji dokumentu OSR.

Co prawda, zawartość merytoryczna OSR jest znacznie bogatsza niż uzasadnienie Projektu w konkretne informacje oraz dane dotyczące rzeczywistości społeczno-gospodarczej oraz prognozowanej sytuacji w przyszłości – lecz ich dobór, wartości oraz wnioski wywołują dodatkowe wątpliwości.

Ograniczyć się tu trzeba do kilku uwag, które znajdują rozwinięcie w kompleksowej analizie Centrum:

**- OSR (analogicznie jak uzasadnienie Projektu) okazuje się zaskakująco ubogi intelektualnie w zakresie wykazania (rzekomo kluczowego dla omawianej regulacji) aspektu pro-zdrowotnego regulacji.** Choć w treści OSR wskazuje się na

<sup>85</sup> Zob.: L. Petrażycki, *Wstęp do teorii prawa i moralności*, Warszawa 1930, s. 3.

<sup>86</sup> Na ten temat m.in.: J. Wróblewski, *Teoria racjonalnego tworzenia prawa*, Wrocław 1985; E. Kustra, *Racjonalny ustawodawca. Analiza teoretycznoprawna*, Toruń 1980; J. Wróblewski, *Zasady tworzenia prawa*, Łódź 1984; M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017; S. Wojtczak, *Wpływ konceptu «racjonalnego ustawodawcy» na polską kulturę prawną* [w:] J. Czapska, M. Dudek, M. Stępień (red.), *Wielowymiarowość prawa*, Toruń 2014; M. Podleś, *Założenie o racjonalności prawodawcy w procesie wykładni w prawie spółek*, „Acta Universitatis Wratislaviensis”, CXX/2/2020; P. Kantor-Kozdrowicki, *Racjonalność prawodawcy jako paradygmat nauk prawnych*, „Folia Iuridica Universitatis Wratislaviensis”, 7/2018; J. . Wróblewski, *Ustawa o tworzeniu prawa a pojęcie prawa i prawoznawstwa*, „Państwo i Prawo”, 8-9/1977, s. 17 i n.; S. Wronkowska, J. Wróblewski, *Projekt ustawy o tworzeniu prawa*, „Państwo i Prawo”, 6/1987, s. 3 i n.; S. Wronkowska, *Z historii ustawy o tworzeniu prawa* [w:] M. Kłodawski, A. Witorska, M. Lachowski (red.), *Legislacja czasu przemian. Przemiany w legislacji. Księga jubileuszowa na XX-lecie Polskiego Towarzystwa Legislacji*, Warszawa 2016; T. Zalaśiński, *Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008; L. Morawski, *Teoria prawodawcy racjonalnego a postmodernizm*, „Państwo i Prawo”, 11/2000; L. Wintgens (red.), *Legisprudence: A New Theoretical Approach to Legislation*, Oxford–Portland 2002; idem, *Legisprudence as a New Theory of Legislation*, „Ratio Juris”, 1 (marzec)/2006, s. 1–25; idem (red.), *The Theory and Practice of Legislation: Essays in Legisprudence*, Aldershot 2005; J. Cohen, *Legisprudence: Problems and Agenda*, „Hofstra Law Review”, 11/1983, s. 1163 i n.; L. Wintgens, *Legisprudence: Practical Reason in Legislation*, Farnham 2012; L. Wintgens (red.), *Legislation in Context: Essays in Legisprudence*, New York 2016.

dane Ministerstwa Zdrowia w zakresie liczby podmiotów wprowadzających produkty na polski rynek, a w ramach *Wpływu na pozostałe obszary* projektodawca wskazał zdrowie (oraz środowisko naturalne – o czym szerzej niżej), uzasadnienie jest wciąż zdawkowe i powierzchowne. Dość powiedzieć, że w treści OSR pojawia się ogólnikowy i enigmatyczny fragment: „Oczekiwanym efektem zmian wprowadzonych w ustawie o podatku akcyzowym jest ograniczenie dostępności cenowej podgrzewaczy i papierosów elektronicznych, szczególnie jednorazowych, zwłaszcza dla młodszej części społeczeństwa rozpoczynającej swój kontakt z używkami prowadzącymi do uzależnień skutkujących nieodwracalnymi szkodami zdrowotnymi” – bez przytoczenia jakichkolwiek danych, powołania się na wyniki badań, czy prowadzone analizy. Autor OSR Projektu ograniczył się w praktyce do jednego, bazującego na intuicji (?) zdania, oceniającego papierosy elektroniczne jako szkodliwe dla zdrowia, sugerując że podniesienie daniny publicznoprawnej spowoduje ograniczenie konsumpcji i generalny efekt prozdrowotny. **Zignorowano w ten sposób całkowicie inne – alternatywne i realne, a mniej optymistyczne niż zakładany przez projektodawcę – scenariusze, w tym taki, w którym konsumenci wybiorą produkt tańszy, a pochodzący z nielegalnego źródła (szarej strefy) lub konkurencyjny, a bardziej szkodliwy dla zdrowia (np. klasyczne produkty nikotynowe).** Projektodawca w tym zakresie stosuje – niestety typowy dla polskiego stylu konstruowania dokumentów OSR – agitacyjno-propagandowy model oceny skutków regulacji<sup>87</sup>, oparty w dodatku o „życzeniową postawę” *wishful thinking*;

- OSR koncentruje się na wykazaniu rzekomej zasadności wprowadzenia proponowanych w Projekcie zmian oraz argumentów przemawiających na ich rzecz, zupełnie lekceważąc kontekst, skomplikowanie rzeczywistości społeczno-gospodarczej oraz scenariusze alternatywne, czego skutkiem jest wrażenie, że OSR prezentuje problem urzędów do waporyzacji „w próżni”, tj. w świecie, w którym nie ma produktów konkurencyjnych (np. tradycyjnych wyrobów tytoniowych albo – coraz bardziej popularnych – alternatywnych, tzw. nowatorskich produktów typu podgrzewacze tytoniu, na które prawdopodobnie „przerzucą się” konsumenci), sprzecznych interesów przedsiębiorców oferujących różne produkty, podmiotów krajowych i zagranicznych, a konsumenci-palacze postępują w sposób szablonowy, bezrefleksyjny, wręcz „zerojedynekowy”, pozbawiony emocji, przyzwyczajień czy kalkulacji – w dodatku ich zachowania można nie tylko *a priori* przewidzieć, ale wręcz centralnie „zaprogramować”. Zagadnienie to zostanie rozwinięte w pełnej opinii Centrum, lecz już teraz ewidentne są braki OSR, polegające na deficycie zaprezentowania scenariuszy alternatywnych (zarówno pozytywnych, jak i negatywnych), braku uwzględnienia dorobku badań behawioralnych (w tym behawioralnej *law & economics*) oraz empirycznych – podczas, gdy OSR powinny uwzględniać całe spektrum sytuacji, w tym również na pierwszy rzut oka

---

<sup>87</sup> Na ten temat m.in. w: K. Koźmiński, M. Ciechomski, *Ocena skutków regulacji: instrument racjonalnej polityki prawa czy manipulacja projektodawcy?*, [w:] *Prawo w epoce populizmu*, pod red. Piotra Grzebyka, Warszawa 2023, s. 219 i n.



paradoksalnych, irracjonalnych, godzących w wyobrażenie adresatów jako racjonalnych *homo oeconomicus*<sup>88</sup>;

- analizowany OSR jest jednostronny i w tym sensie „nieuczciwy”, **bowiem prezentuje wyłącznie partykularną perspektywę oraz jedynie argumenty korzystne dla projektodawcy, w ogóle ignorując (przemilczając) okoliczności wywołujące wątpliwości** (np. eksponuje wątek „nieekologiczności” e-papierosów: *„Ograniczenie dostępności papierosów elektronicznych, w tym ich jednorazowych wersji, przyczyni się do zmniejszenia potencjalnego zagrożenia dla środowiska. Materiały użyte w jednorazowych waporyzatorach sprawiają, że w przypadku ich wyrzucenia stanowią one potencjalne zagrożenie dla ludzi i środowiska. Po wyrzuceniu zawarte w nich szkodliwe substancje znajdujące się w bateriach, elementy tplastiku oraz nikotyna mogą przedostać się do środowiska”* – w ogóle lekceważąc kwestię niedopałków pozostających po tradycyjnych papierosach, które wydają się najczęściej spotykanym zanieczyszczeniem polskiej przestrzeni miejskiej; ponadto ignoruje argument konsekwentnie podnoszony przez branżę vapingową, zgodnie z którym oferowane przez nią produkty mogą stanowić skuteczny sposób na zerwanie z nałogiem, będąc alternatywą dla tradycyjnych papierosów i „produktem przejściowym” od regularnego spożywania nikotyny do jego definitywnego odstawienia);

- OSR zawiera uzasadnienia niekonsekwentne, skłaniające do dalszych pytań, których projektodawca w ogóle nie zadaje: skoro bowiem rzekomo argument zdrowotny przemawia za wzrostem akcyzy i istotnym podwyższeniem ceny tych produktów – czemu projektodawca pozostaje zadziwiająco tolerancyjny względem produktów konkurencyjnych, znacznie częściej nabywanych oraz prawdopodobnie bardziej szkodliwych zdrowotnie, czyli klasycznych papierosów (w sytuacji, w której w świetle statystyk dostępnych w domenie publicznej w Polsce grupa nałogowych palaczy liczy ponad 8 milionów osób, a rocznie konsumuje się ok. 50 mld sztuk zwykłych papierosów, a z powodu palenia umiera rocznie kilkadziesiąt tysięcy osób, np. w 2019 r. zmarło 77 tys. osób, czyli 19,1% wszystkich zgonów<sup>89</sup>);

- **OSR pomija faktycznie aspekt komparatystyczny (prawno-porównawczy)**, ograniczając się do kilku ogólnych zdań na temat rozwiązań zagranicznych w ramach części *Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?* – nie podając jednak jakichkolwiek źródeł, pozycji bibliograficznych lub konkretów. Ten aspekt wymaga weryfikacji i wyniki analizy zostaną przedstawione w pełnej opinii Centrum;

- narracja prezentowana w OSR zdradza z jednej strony **wyjątkowy optymizm projektodawcy (w zakresie przewidywania pozytywnych skutków budżetowych)**,

<sup>88</sup> Na ten temat m.in.: K. Koźmiński, *Ograniczenie handlu w niedziele–przewidywanie skutków regulacji czy wrózenie z fusów?*, „*Studia Iuridica*”, 78/2018, s. 212-231.

<sup>89</sup> W.S. Zgliczyński, *Koszty palenia tytoniu w Polsce*, „*Infos*”, nr 7(309)/2023, s. 1 i n.

**a zarazem kategorię (drakońską) postawę względem sytuacji adresatów regulacji.** I tak przewiduje się, że „W pierwszym roku obowiązywania ww. stawek akcyzy z uwagi na wejście w życie przepisów od 1 lipca 2025 r. i wyprzedaży zgromadzonych zapasów w okresie lipiec-sierpień 2025 r. szacuje się, że wpływy budżetowe wyniosą ok. 81 mln zł (wraz z podatkiem VAT należnym od akcyzy). Natomiast w latach kolejnych wpływy budżetowe szacuje się na ok. 414 mln zł. (wraz z podatkiem VAT należnym od akcyzy)” – co powinno być przyjmowane z dużą ostrożnością, szczególnie w kontekście prawdopodobnych problemów przedsiębiorców regulowanego sektora, a także wcześniejszych doświadczeń z przesadnie optymistycznymi prognozami OSR, które w praktyce przynosiły więcej szkód niż korzyści<sup>90</sup>;

- jednocześnie OSR wyjątkowo formalistycznie i sprawozdawczo relacjonuje przewidywane koszty (w tym straty i krzywdy) po stronie adresatów regulacji, pozostawiając praktycznie bez komentarza sytuację przedsiębiorców, pracowników branży, ich rodzin, a także refleksję na temat dopuszczalności tak dotkliwej ingerencji legislacyjnej w kontekście ram konstytucyjnych: „Zakłada się, że ograniczenie dostępności cenowej papierosów elektronicznych, w tym ich jednorazowych wersji, przełoży się na niższe wolumeny sprzedaży tych urządzeń. Może to spowodować brak opłacalności sprzedaży tych wyrobów przez przedsiębiorców ukierunkowanych wyłącznie/prawie wyłącznie na sprzedaż tych wyrobów w niedużych ilościach. Konsekwencją tego może być konieczność przebranzowienia albo zakończenia prowadzonej dotychczas działalności”. Cytowany wyżej fragment nie wymaga komentarza, bowiem **projektodawca deklaruje *expressis verbis*, że godzi się i akceptuje likwidację branży produkcji i dystrybucji papierosów elektronicznych oraz „wkalkulował” zakończenie działalności przez przedsiębiorców działających na tym rynku oraz utratę utrzymywanych przez nich miejsc pracy.** Choć oczywiście ocena skutków regulacji jest procesem, w trakcie którego prezentowane powinny być zarówno zyski, jak i koszty (*benefits-costs analysis*) regulacji – lekkość z którą stwierdza się wystąpienie owych kosztów w analizowanym OSR Projektu, a także brak refleksji konstytucyjnej, jest zaskakująca i zasługuje na krytykę.

\*\*\*

---

<sup>90</sup> Warto w tym kontekście zacytować wypowiedź b. Rzecznika Praw Obywatelskich Janusza Kochanowskiego, który podawał przykład wadliwych (bo zbyt optymistycznych) prognoz w OSR: „Innego rodzaju przykładu dostarcza jedna z najbardziej kontrowersyjnych i głośniejszych ustaw, jaką jest ustawa o grach losowych. Według opinii dyrektora Departamentu Gier Losowych w Zakładów Wzajemnych w Ministerstwie Finansów przewidywano, że w pierwszym roku obowiązywania ustawy dodatkowe wpływy z wiedeoloterii wyniosą dla Skarbu państwa od 60 do 240 mln zł, z telebingu od 1 do 4,4 mln zł, a z gier na automatach od 96 do 288 mln zł. W rzeczywistości po roku okazało się, że przez rok obowiązywania ustawy żadna firma nie uruchomiła gier, które wprowadzono nowelizacją i do budżetu wpłynęło jedynie 1,1 mln z automatów o niskich wygranych – dane za pierwszy kwartał 2004 . Przykłady tego rodzaju ustaw, których spodziewane efekty całkowicie rozmiągają się z rezultatami można by oczywiście mnożyć.”. J. Kochanowski, *Jak powinno być tworzone prawo w Polsce, Reforma procesu stanowienia prawa*, <http://www.rpo.gov.pl/pliki/12087762480.pdf>., dostęp: 2 października 2024 r., s. 34-35.

Mając na uwadze wszystkie wskazane wyżej okoliczności, w tym zwłaszcza zastrzeżenia względem Projektu, jego uzasadnienia oraz dokumentu OSR, w tym **wątpliwości konstytucyjne oraz potencjalne dramatyczne skutki społeczno-gospodarcze – konieczne jest przedłużenie prac legislacyjnych nad Projektem, które pozwoli nie tylko na jego rzetelne i wszechstronne zaopiniowanie oraz skonsultowanie**, w tym również przedstawienie przez Centrum kompleksowej opinii na relatywnie wczesnym etapie postępowania ustawodawczego, co pozwoli wprowadzić niezbędne zmiany do Projektu oraz gruntownie rozważyć zasadność jego przyjmowania.



prof. ucz. dr hab. Krzysztof Koźmiński

Kierownik Centrum Oceny Skutków Regulacji  
Uniwersytetu Warszawskiego

