



UNIwersytet
Warszawski

Wydział Prawa i Administracji
Centrum Oceny Skutków Regulacji



Warszawa, 14 października 2025 r.

**OPINIA
CENTRUM OCENY SKUTKÓW REGULACJI UNIwersYTETU
Warszawskiego**

***NIERÓWNOŚCI AKCYZOWE NA RYNKU ALKOHOLI W POLSCE.
OPINIA W PRZEDMIOCIE ANALIZY ZASAD OPODATKOWANIA AKCYZĄ
PIWA W PORÓWNANIU DO OPODATKOWANIA INNYCH NAPOJÓW
ALKOHOLOWYCH***

Spis treści

1. Przedmiot, zakres i cel sporządzenia Opinii	4
2. Istota i cele podatku akcyzowego. Wpływy budżetowe z tytułu podatku akcyzowego od napojów alkoholowych	6
2.1. Istota i cele podatku akcyzowego	6
2.2. Podatek akcyzowy od napojów alkoholowych a podatek od piwa w świetle obowiązującego stanu prawnego	10
2.3. Alternatywa dot. podatku akcyzowego od piwa w przepisach dyrektywy 92/84/EWG	12
2.4. Realna wysokość akcyzy na piwo i inne napoje alkoholowe a funkcje podatku akcyzowego	14
2.5. Wpływy budżetowe z tytułu podatku akcyzowego od napojów alkoholowych	18
3. Wzorzec konsumpcyjny spożywania napojów alkoholowych w Polsce oraz społeczne koszty spożycia napojów alkoholowych	20
4. Pojęcie produktów podobnych i produktów konkurencyjnych a opodatkowanie piwa w Polsce	23
5. Zasady opodatkowania piwa w wybranych państwach	26
5.1. Kazus Holandii	28
5.2. Kazus Szwecji	29

STRESZCZENIE OPINII (EXECUTIVE SUMMARY)

Niniejsza Opinia dotycząca zasad opodatkowania akcyzą napojów alkoholowych w Polsce, w szczególności różnic w stawkach akcyzy między piwem a innymi napojami alkoholowymi, wykazała, że:

- system podatkowy, w tym model regulacji akcyzy powinien odpowiadać szeregu zasad prawnych, wynikających z Konstytucji oraz prawa Unii Europejskiej, w tym m.in. zasady równości, neutralności ekonomicznej podatku oraz sprawiedliwości podatkowej;
- aktualnie obowiązujące w Polsce rozwiązania prawne w zakresie opodatkowania akcyzą różnych kategorii alkoholu ocenić można jako nieuzasadnione prawnie i rynkowo, relatywnie złożone i skomplikowane;
- regulacje te funkcjonują w sposób zróżnicowany dla różnych napojów alkoholowych wprowadzając zaburzenie konkurencji na rynku, naruszają zasadę sprawiedliwości oraz równości podatkowej, a także powoduje nieuzasadnione obniżenie dochodów budżetowych;
- dane dotyczące dostępności ekonomicznej napojów alkoholowych za rok 2023 i 2024 pokazują, że w przypadku alkoholi mocnych liczba możliwych do zakupu butelek za przeciętne wynagrodzenie zwiększyła się o 7,14%, w przypadku piwa o 11,41%, zaś w przypadku wina o 10,86%. Ustawodawca powinien wziąć pod uwagę tę tendencję dokonując zmian stawek;
- polski ustawodawca przyjął model ustalania kwoty akcyzy na piwo, choć formalnie zgodny z literą dyrektywy 92/84/EWG, jednakże odrzucający – i to bez podania jakiegokolwiek przyczyny – krajową tradycję regulowania tej kwestii;
- piwo jest jednym z nielicznych wyrobów akcyzowych, których udział w strukturze dochodów budżetowych z tego podatku w ciągu ostatniej dekady uległ spadkowi;
- realne wpływy z akcyzy od piwa nie rosną proporcjonalnie do wzrostu stawek;
- piwo odpowiada za 25% wpływów do budżetu państwa z podatku akcyzowego od alkoholu przy równoczesnym 53,9% udziale w dostarczaniu etanolu do konsumpcji. Różnice w sposobie naliczania podatku akcyzowego skutkują luką akcyzową piwną (wpływy do budżetu państwa z podatku akcyzowego od piwa są niewspółmiernie niskie w porównaniu z ilością etanolu dostarczanego przez piwo konsumentom);
- z punktu widzenia zdrowia publicznego piwa pije się najwięcej spośród alkoholi - od 2000 r. ponad 50% czystego alkoholu Polacy dostarczają do swoich organizmów poprzez konsumpcję piwa;
- napojem inicjacji alkoholowej jest w pierwszej kolejności piwo (dla 43% badanych), następnie wino (dla 33%) oraz wódka (dla 9%);
- Codziennie w Polsce sprzedaje się 16 mln sztuk piwa w opakowaniach 0,5l. Napojów spirytusowych w małych formatach (poniżej 300 ml) sprzedaje się codziennie w liczbie 1,4 mln szt., czyli ponad dziesięciokrotnie mniej, niż piwa (AC Nielsen, cały rynek, dane za ostatni rok, YTD 07.24). Piwo jest także najczęściej kupowanym alkoholem w godzinach porannych, tj. od godziny piątej rano do południa (ponad 2,6 miliona półlitrowych opakowań), z czego aż 402 tys. sztuk dotyczy piw mocnych. Sprzedaż

piwa w godzinach porannych jest prawie sześciokrotnie wyższa niż alkoholi mocnych w małych pojemnościach, których wielkość sprzedaży to 410 tys. sztuk;

- zasadą wynikającą z prawa Unii Europejskiej jest opodatkowywanie podobnych i konkurencyjnych produktów w zbliżony sposób, tak aby nie dopuścić do faworyzowania jednych produktów kosztem innych, w przypadku gdy zaspokajają one zbliżone potrzeby;
- wysokość akcyzy, w przeliczeniu na jednostkę alkoholu zawartego w napoju spirytusowym, może być nawet trzy-czterokrotnie wyższa, niż w przypadku identycznej jednostki alkoholu zawartego w piwie; powoduje to brak możliwości realnej konkurencji między piwem a podobnymi napojami niskoprocentowymi (typu gotowe drinki), co może stanowić zasady równości, neutralności ekonomicznej podatku oraz sprawiedliwości podatkowej, w tym tożsamego opodatkowania produktów konkurencyjnych;
- art. 10 ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi stanowi, że akty prawne wpływające na strukturę cen napojów alkoholowych powinny służyć ograniczaniu spożycia tych napojów oraz zmianie struktury ich spożycia na rzecz napojów o niskiej zawartości procentowej alkoholu, jednak odmienne zasady opodatkowania alkoholu w zależności od produktu, w jakim się znajduje naruszają zasadę tożsamego opodatkowania produktów konkurencyjnych (sposób zwiększenia stawek akcyzy nie uwzględnia faktu, że nie tylko piwo jest napojem alkoholowym o niskiej zawartości procentowej alkoholu);
- w Holandii – jako kraju, który w niedawnym czasie odszedł od systemu opodatkowania w oparciu o stopień Plato – reforma została pozytywnie oceniona przez holenderskie organy fiskalne i środowiska gospodarcze;
- procedowany obecnie projekt UD289 poprzez podwyższenie stawek podatku akcyzowego od napojów alkoholowych o taką samą wartość, bez rozróżnienia specyfiki tych stawek, prowadzi do promowania sprzedaży piwa, co stanowi wyraźne odejście od normy programowej wskazanej w art. 10 ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi jest dyskryminujące wobec produktów konkurencyjnych za jakie przede wszystkim można uznać gotowe drinki;
- wyższe niż obecnie opodatkowanie piwa akcyzą odpowiadałoby wymogowi sprawiedliwego (równego) opodatkowania;
- z racji na to, że piwa spożywa się najwięcej spośród alkoholi, wyższe opodatkowanie piwa akcyzą znajduje odzwierciedlenie w redukcji społecznych kosztów spożycia napojów alkoholowych;
- nieprawidłowym zjawiskiem jest spadek udziału wpływów budżetowych z akcyzy na piwo w relacji do pozostałych alkoholi w przypadku zmianach w trendach konsumpcji alkoholu na korzyść piwa;
- sugeruje się przyjęcie modelu, w którym alkohole są opodatkowane akcyzą proporcjonalnie do zawartości alkoholu w gotowym wyrobie.

1. Przedmiot, zakres i cel sporządzenia Opinii

Przedmiotem niniejszej opinii prawnej (dalej jako: „**Opinia**”) jest analiza zasad opodatkowania akcyzą piwa w porównaniu do opodatkowania innych napojów alkoholowych w Polsce,

Celem opinii jest dokonanie weryfikacji, czy **różnicowanie zasad opodatkowania akcyzą napojów alkoholowych w Polsce określone zostało w sposób zgodny z zasadami podatkowymi, a w konsekwencji czy opodatkowanie piwa preferencyjną akcyzą jest uregulowane w sposób odpowiedni względem opodatkowania innych napojów alkoholowych oraz czy opodatkowanie to odpowiada kosztom społecznym powodowanym przez spożycie piwa oraz zapewnia adekwatne dochody do budżetu państwa.**

W ramach Opinii uwzględniono w szczególności kontekst ustrojowy, tj. ramy wyznaczone przez ustrojodawcę w przepisach Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹ (dalej jako: „**Konstytucja**”). Przedmiotem analizy były również inne przepisy ustawowe, w tym ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym² (dalej jako: „**ustawa o podatku akcyzowym**”) oraz prawo Unii Europejskiej (w szczególności Dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. ustanawiająca wspólne ramy w zakresie struktury podatku akcyzowego nakładanego na napoje alkoholowe³), a także inne regulacje normujące kwestie obrotu alkoholami w Polsce, jak ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi⁴. Rozważono również możliwe skutki budżetowe wzrostu akcyzy na piwo oraz porównano zasady opodatkowania akcyzą piwa w Polsce z innymi wybranymi państwami.

Opinia została sporządzona przez prof. ucz. dr. hab. Jana Rudnickiego⁵ oraz dra Miłosza Kłosowiaka⁶ (dalej wspólnie jako: „**Autorzy**”) z Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego – eksperci Centrum Oceny Skutków Regulacji Uniwersytetu Warszawskiego (dalej jako: „**Centrum OSR**”). Autorzy reprezentują różne perspektywy badawcze i specjalizacje naukowe (w tym: prawo podatkowe, administracyjne, prywatne oraz komparatystykę prawniczą), przedstawiając w Opinii własne poglądy i oceny, będące skutkiem przeprowadzonej wspólnie analizy.

¹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.

² Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz. U. z 2025 poz. 126 ze zm.

³ Dz.U. L 316 z dnia 31 października 1992 ze zm.

⁴ Ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, Dz. U. z 2023 poz. 2151 ze zm.

⁵ Doktor habilitowany nauk społecznych w dziedzinie prawa, profesor uczelni, kierownik Katedry Europejskiej Tradycji Prawnej Wydziału Prawa i Administracji UW.

⁶ Doktor nauk prawnych; adiunkt w Katedrze Prawa i Postępowania Administracyjnego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego; były pracownik Departamentu Cen Transferowych i Wycen Ministerstwa Finansów; autor kilkudziesięciu publikacji naukowych z zakresu prawa podatkowego, prawa finansowego, kontroli podatkowej oraz funkcjonowania administracji skarbowej.

Autorzy podkreślają, że analiza zawarta w Opinii uwzględnia stan prawny obowiązujący na dzień jej sporządzenia, a także powszechnie przyjętą w nim wykładnię przepisów prawa w orzecznictwie sądowym oraz doktrynie odzwierciedlonej w krajowej oraz zagranicznej literaturze prawniczej oraz ekonomicznej, zwłaszcza podatkowej. Autorzy zastrzegają jednak, że wnioski Opinii mogą ulec zmianie w przypadku ujawnienia dodatkowych informacji lub dokumentów, zmiany przepisów prawa lub ich wykładni, a także wydania oderwanych od dotychczasowych linii orzeczniczych rozstrzygnięć sądowych.

Opinia stanowi kolejne już interdyscyplinarne opracowanie Centrum OSR poświęcone problematyce tzw. używek⁷. Ponadto eksperci Centrum OSR formułowali dotychczas wielokrotnie indywidualne wypowiedzi w tej tematyce⁸, w których konsekwentnie prezentowane były informacje dotyczące szkodliwości społecznej „używek”, wskazując różnorakie koszty, wykraczające również dalece poza negatywne efekty zdrowotne dla ich konsumentów.

Jednocześnie Opinia – jak każda analogiczna analiza z zakresu ekonomicznej analizy prawa (*law & economics*), oceny skutków regulacji (wymagających konfrontacji „zysków” i „strat” dla różnych podmiotów obrotu prawnego) lub również prawa konstytucyjnego, nie może opierać się wyłącznie na jednym kryterium ewaluacji: tj. jedynie aspekcie finansowym lub gospodarczym, czy też zdrowotnym⁹, lekceważąc przy tym całokształt aksjologii konstytucyjnej, w tym takie zasady prawne, jak wolność jednostki (art. 30 oraz art. 30 ust. 1 Konstytucji), zasada proporcjonalności (art. 31 ust. 1 Konstytucji), społecznej gospodarki rynkowej (art. 20 Konstytucji), równość wobec

⁷ Np. Opinia Centrum Oceny Skutków Regulacji Uniwersytetu Warszawskiego z dnia 8 listopada 2024 r. 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), <https://cosr.wpia.uw.edu.pl/wp-content/uploads/2024/11/26.Opinia-COSR-akcyza.pdf> [dostęp: 15 września 2025 r.]; Opinia Centrum Oceny Skutków Regulacji Uniwersytetu Warszawskiego z dnia 31 października 2024 r. w przedmiocie analizy konstytucyjności postulatu ograniczenia sprzedaży napojów alkoholowych w punktach sprzedaży zlokalizowanych na terenie stacji paliw.

⁸ Zob.: E. Basińska, Wywiad z Krzysztofem Koźmińskim pt. „Dlaczego w projekcie nowelizacji ustawy o alkoholu nie ma zakazu reklamy piwa?”, *Politykazdrowotna.com*, <https://politykazdrowotna.com/artykul/dlaczego-w-projekcie-n1516190> [dostęp: 15 września 2025 r.].

⁹ Art. 31 ust. 3 Konstytucji: „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.”. Art. 68 Konstytucji: „1. Każdy ma prawo do ochrony zdrowia.

2. Obywatelom, niezależnie od ich sytuacji materialnej, władze publiczne zapewniają równy dostęp do świadczeń opieki zdrowotnej finansowanej ze środków publicznych. Warunki i zakres udzielania świadczeń określa ustawa.

3. Władze publiczne są obowiązane do zapewnienia szczególnej opieki zdrowotnej dzieciom, kobietom ciężarnym, osobom niepełnosprawnym i osobom w podeszłym wieku.

4. Władze publiczne są obowiązane do zwalczania chorób epidemicznych i zapobiegania negatywnym dla zdrowia skutkom degradacji środowiska.

5. Władze publiczne popierają rozwój kultury fizycznej, zwłaszcza wśród dzieci i młodzieży.”.

Art. 76 Konstytucji: „Władze publiczne chronią konsumentów, użytkowników i najemców przed działaniami zagrażającymi ich zdrowiu, prywatności i bezpieczeństwu oraz przed nieuczciwymi praktykami rynkowymi. Zakres tej ochrony określa ustawa.”.

prawa oraz zakaz dyskryminacji (art. 32 Konstytucji), czy swoboda działalności gospodarczej (art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji).

Tym bardziej, że – jak wykazały wcześniejsze analizy Centrum OSR dotyczące przeprowadzonej lub planowanej polityki państwa w obszarze „używek” – często zdarza się, że projekty aktów normatywnych dotyczące alkoholu, wyrobów tytoniowych oraz innych „używek” są obarczone poważnymi błędami legislacyjnymi, merytorycznymi oraz argumentacyjnymi (w zakresie przywołanych w uzasadnieniu oraz dokumencie oceny skutków regulacji nieprawdziwych, nieaktualnych, wybiórczych lub zmanipulowanych danych), nie spełniając standardów procesu decyzyjnego *evidence-based* (decyzji opartej na dowodach), nieraz w stopniu naruszającym Konstytucję lub prawo Unii Europejskiej, a z pewnością nieodpowiadające standardowi racjonalnego stanowienia prawa.

2. Istota i cele podatku akcyzowego. Wpływy budżetowe z tytułu podatku akcyzowego od napojów alkoholowych

2.1. Istota i cele podatku akcyzowego

Ponieważ rolą państwa jest zapewnianie dobrobytu jego obywateli – to podatek jest swoistą opłatą za korzystanie z dóbr publicznych. Pogląd ten wyrażali w swoich pracach klasyczni autorzy Lorenz von Stein¹⁰ oraz Adolph Wagner¹¹, jeszcze w XIX wieku twierdząc, że przejmowanie dochodów w formie podatków nie jest celem samym w sobie, lecz ma umożliwić funkcjonowanie państwa.

Regulacja podatku akcyzowego jako jedna z elementów systemu podatkowego **odpowiadać musi przyjętym zasadom opodatkowania**, jak i ogólnym zasadom prawa (np. określonej w art. 32 Konstytucji zasadzie równości)¹².

Podatek akcyzowy, podobnie jak podatek od towarów i usług (VAT) jest podatkiem rzeczowym (nie uwzględnia sytuacji osobistej podatnika, uwzględnia wyłącznie charakterystykę przedmiotu opodatkowania). Jest to podatek selektywny, zatem dotyczy wybranych kategorii dóbr. Z kolei – tak samo jak podatek od towarów i usług (VAT) – jest to podatek konsumpcyjny, czyli ponoszenie ciężaru tego podatku wiąże się z wydatkowaniem środków na nabywanie towarów. Ponadto podatek akcyzowy jest nakładany bez względu na to, czy dany towar jest opodatkowany VAT.

¹⁰ B. Emerson, *The Democratic Reconstruction of the Hegelian State in American Progressive Political Thought*, „The Review of Politics”, 77 (4)/2015, s. 545-574.

¹¹ S. Abizadeh, J. Gray, *Wagner's Law: A Pooled Time-Series, Cross-Section Comparison*, „National Tax Journal”. 38 (2)/1985, s. 209-218.

¹² A. Gomułowicz, *Zasada równości opodatkowania jako przesłanka respektowania zasady prawidłowej legislacji podatkowej* [w:] M. Zieliński (red.), *W kręgu teoretycznych i praktycznych aspektów prawoznawstwa. Księga jubileuszowa prof. Bronisława Ziemanina*, Szczecin 2005, s. 481.

Akcyza ma bogatą historię, jest jedną z najstarszych form opodatkowania i w swojej zasadniczej konstrukcji pozostaje w zasadzie niezmienna¹³. Jej istocie i cechom szczególnym tradycyjnie poświęca się sporo uwagi w literaturze przedmiotu¹⁴.

Można w pewnym uproszczeniu scharakteryzować ją jako daninę publicznoprawną „od spożycia”:

„Akcyza jest określana jako specjalny podatek od spożycia. (...) nakładana jest tylko na wybrane rodzaje towarów. (...) Część akcyz może obejmować tylko spożycie (np. soli, cukru, kawy czy wina), część zaś może dotyczyć produkcji (np. olejów mineralnych, energii elektrycznej, wyrobów luksusowych). W przypadku podatku akcyzowego istotny jest również fakt, że obciążenie to dotyczy towarów, które charakteryzują się sztywnym popytem. Oznacza to, że zmiana ceny na dany towar spowodowana nałożeniem podatku akcyzowego nie zawsze powoduje zmiany popytu. Podatek akcyzowy jako specjalny podatek konsumpcyjny jest w pełni przerzucalny na nabywców. Przedmiotem podatku konsumpcyjnego jest fakt zużywania przez poszczególne jednostki ich zasobów w celu zaspokojenia określonych potrzeb.”¹⁵.

Atrakcyjność tej formy opodatkowania wynika przede wszystkim z jej bardzo dużej wydajności fiskalnej¹⁶. Jak wskazano w doktrynie:

„podstawowym powodem przemawiającym za objęciem podatkiem akcyzowym danego wyrobu była duża nadwyżka przychodów ze sprzedaży tych wyrobów w porównaniu z kosztami ich produkcji. Nadwyżka dochodów z tytułu produkcji była w związku z tym przejmowana przez państwo w drodze opodatkowania podatkiem akcyzowym”¹⁷.

Tradycyjnie akcyza obejmowała wyroby zaspokajające elementarne potrzeby (sól, cukier, zapalki), wydatki luksusowe oraz używki. Innymi słowy, są to produkty, których konsumpcja jest niezbędna dla społeczeństwa lub od których jest ono w pewnej mierze uzależnione¹⁸. Co istotne,

„stawki akcyzy mają formę kwotową lub procentową. Stawki kwotowe są dla niej najbardziej typowe. Spowodowane jest to tym, że powiązane są z liczbową konkretyzacją przedmiotu podatku akcyzowego w jego podstawie. Określają kwotę podatku przypadającą na jednostkę podstawy opodatkowania, czyli ilość wyrobów akcyzowych”¹⁹.

Podatek akcyzowy, tak samo jak podatek VAT, jest podatkiem pośrednim.

¹³ A. Wyszowski, *Podatki pośrednie i dochodowe w systemie podatkowym*, Białystok 2010, s. 114.

¹⁴ Patrz: K. Lasiński-Sulecki, *Prawna regulacja akcyzy w europejskim prawie wspólnotowym na tle teorii opodatkowania konsumpcji*, Toruń 2007, s. 10-17.

¹⁵ J. Głuchowski, *Konsumpcja jako przedmiot opodatkowania: casus akcyza* [w:] L. Etel, M. Tyniewicki (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*, Białystok 2012, s. 417.

¹⁶ A. Gorgol [w:], P. Smoleń (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2025, s. 264.

¹⁷ S. Parulski, *Akcyza. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 31-32.

¹⁸ A. Wyszowski, *Podatki...*, s. 115.

¹⁹ A. Gorgol (w:) *Prawo...*, s. 279.

Oznacza to, że podatki te z ekonomicznego punktu widzenia obciążają konsumenta, zaś formalnie zobowiązanym jest przedsiębiorca. Występuje tu mechanizm „przerzucania” obciążeń podatkowych, aczkolwiek nie jest on narzucany prawnie – jest natomiast powszechnie spotykanym w praktyce zjawiskiem w realiach obrotu gospodarczego. W razie wzrostu podatku akcyzowego przedsiębiorca może jednak np. zdecydować o obniżeniu swojej marży. „Przerzucalność” obciążenia akcyzą występuje zresztą nie tylko w przypadku produktów alkoholowych, ale również innych:

„Kolejnym podatkiem pośrednim, przynoszącym znaczne wpływy do budżetu i jeszcze bardziej ukrytym przed wzrokiem podatnika jest akcyza. Konstrukcję tego podatku warto przeanalizować na przykładzie paliwa. Klient na stacji benzynowej widzi na paragonie lub fakturze cenę benzyny oraz kwotę naliczonego podatku VAT. W rzeczywistości płacony przez niego podatek jest znacznie wyższy: płatnikiem akcyzy i opłaty paliwowej jest według prawa producent lub importer, w rzeczywistości jest ona w całości przerzucana na konsumenta. Obywatel ma wprawdzie możliwość sprawdzenia o jakie kwoty chodzi, lecz wymaga to od niego większego wysiłku i znajomości gatunków paliw.”²⁰.

Dla określenia prawidłowego sposobu opodatkowywania wyrobów akcyzowych ważne jest pojęcie **zasad podatkowych**. Przez pojęcie zasad podatkowych rozumie się postulaty doktryny lub nauki pod adresem ustawodawcy, organów podatkowych, sądownictwa podatkowego oraz podmiotów stosujących prawo podatkowe²¹.

Jedną z wymienianych w literaturze zasad jest zasada najdalej idącej **neutralności ekonomicznej podatku**²². Zasada ta ma kluczowe znaczenie dla analizy gospodarczego znaczenia podatku. Mówi ona o tym, że stosowanie prawa podatkowego powinno mieć jak najmniejszy wpływ na decyzje mikroekonomiczne podatników. Innymi słowy, **na podjęcie działalności w określonej gałęzi gospodarki i prowadzenie jej powinny wpływać czynniki ekonomiczne, nie zaś sposób opodatkowania**. Podkreślić należy, iż opodatkowanie jest neutralne wówczas, gdy nie wpływa na alokację zasobów w gospodarce. W innym przypadku podatki sztucznie ingerują w funkcjonowanie przedsiębiorców nakierowując ich na podejmowanie działań w istocie nieracjonalnych ekonomicznie, lecz korzystnych finansowo z powodów podatkowych.

Należy także wskazać na zasadę **sprawiedliwości podatkowej**²³. Znajduje ona swoje urzeczywistnienie w powszechności opodatkowania i **równym traktowaniu podatników**. Trybunał Konstytucyjny, określając zasadę równości wobec prawa, stwierdził, że polega ona na tym, że wszystkie podmioty, charakteryzujące się daną

²⁰ P. Król, *Obowiązek podatkowy jako powinność moralna*, Kraków 2018, s. 247-248.

²¹ H. Litwińczuk (red.), *Prawo finansowe, t. II, Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 27.

²² Tamże, s. 29.

²³ Zasada stanowienia prawa sprawiedliwego oraz równości wobec prawa są zasadami ogólnymi dla całego systemu prawa. Szerzej zob. np. J. Trzciński, L. Garlicki, *Zasada równości w orzecznictwie Trybunałów Konstytucyjnych*, Wrocław 1990, s. 3, W. Sadurski, *Równość wobec prawa*, „Państwo i Prawo” nr 8-9/1978, Z. Ziemiński, *Sprawiedliwość społeczna jako pojęcia prawne*, Warszawa 1996.

cechą istotną w równym stopniu, powinny być traktowane równo, co oznacza także akceptację różnego traktowania przez prawo różnych podmiotów²⁴.

„Ponadto na gruncie art. 2 Konstytucji RP wyodrębnić należy sprawiedliwość podatkową jako odrębną wartość konstytucyjną, na którą, w rozumieniu nadanym przez konstytucję, składają się zasady powszechności (art. 84 Konstytucji RP) oraz równości opodatkowania (art. 32 ust. 1 w zw. z art. 84 Konstytucji RP). Potwierdzenie w ustawie zasadniczej powszechnego obowiązku utrzymywania państwa oznacza abstrakcyjną powszechność, trwałość i nieprzerwalność obowiązku jako stałego elementu współczesnego państwa, która przekształca się w zupełnie skonkretyzowaną kwotowo lub rzeczowo powinność, usankcjonowaną karnie za jej niespełnienie, stanowiąc, że ciężary i świadczenia publiczne zawsze wkraczają w sferę praw majątkowych zobowiązanego i uszczuplają jego majątek. (...) Ustanowiony przez ustawodawcę podatek, który ze swej istoty i natury narusza sferę wolności i praw ekonomicznych podatnika, musi być nakładany również z poszanowaniem zasady równości opodatkowania. Oznacza to, że podmioty należące do tej samej kategorii powinny w takim samym stopniu ponosić ciężar finansowy. Także w ramach swobody działalności gospodarczej ustawodawca, tworząc normy podatkowe, powinien dążyć do zachowania równości, choć szczególny charakter działalności podatnika lub jej wyjątkowe uwarunkowania geograficzne czy gospodarcze mogą zadecydować o zróżnicowaniu wobec danin publicznych. Przestanki pozwalające na wprowadzenie ograniczeń i odstępstw od zasady równości wynikać mogą m.in. z charakteru podmiotu gospodarczego ze względu na prawo własności czy przedmiotu prowadzonej działalności. Jednakże podatnicy, prowadzący ten sam rodzaj działalności gospodarczej, powinni być opodatkowani równo, a przyznawane przez prawodawcę przywileje podatkowe, wpływające na zróżnicowanie wobec danin, muszą być usprawiedliwione stosownymi przepisami. Zatem swoboda ustawodawcy determinowana jest zakazem naruszania istoty prawa własności, zakazem nierównego traktowania oraz zakazem ustanawiania obciążeń nie tylko podatkowych z naruszeniem wywodzącej się z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, zasady wyłączności ustawy. Powyższe potwierdza orzecznictwo TK (...)”²⁵.

Można powiedzieć, że wskazane zasady dotyczą podatku akcyzowego w sposób szczególny. Jak podkreśla się w literaturze:

„akcyza jest podatkiem cechującym się wysoką wydajnością fiskalną, co implikuje **konieczność szczególnej rozważliwości i dochowania należytej staranności w procesie tworzenia elementów konstrukcyjnych i norm podatku akcyzowego**. Jednakże poza rolą związaną z koniecznością zapewnienia wpływów budżetowych pełni również inne funkcje. Przyjęty model akcyzy i jej konsumpcyjny charakter determinuje zarówno ukształtowanie poszczególnych elementów technicznych podatku, jak również realizowane przez nią zadania pozafiskalne”²⁶.

²⁴ Np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 kwietnia 1994 r. K 10/93 i z 23 października 1995 r. K 4/95.

²⁵ E. Lotko, *Konstytucyjny obowiązek płacenia podatków a spójność aksjologiczna*, „Prawo i Więź”, nr 4(38)/zima 2021, s. 557-559.

²⁶ A. Tatara, *Prawne ograniczenia swobody kształtowania akcyzy w Polsce*, Zielona Góra 2022, s. 119.

A zatem „**realizacja zasady sprawiedliwości opodatkowania w procesie tworzenia przepisów o podatku akcyzowym jest związana z kształtowaniem jego podstawy opodatkowania i stawek podatkowych**”²⁷.

Może stanowić to punkt wyjść dla rozważań o modelu opodatkowania akcyzą napojów alkoholowych w Polsce, a wyżej wskazane zasady stanowić powinny kryteria oceny obowiązujących rozwiązań, wytyczające zarazem ramy dla formułowania kierunków zmian oraz konkretnych postulatów *de lege ferenda*.

2.2. Podatek akcyzowy od napojów alkoholowych a podatek od piwa w świetle obowiązującego stanu prawnego

Podatek akcyzowy na alkohole w Polsce naliczany jest na kilka sposobów, w zależności od rodzaju produktu. Sposób naliczania akcyzy określają przepisy art. 93 - 97 ustawy o podatku akcyzowym.

Zgodnie z art. 93 ust. 3 **podstawą opodatkowania alkoholu etylowego jest liczba hektolitrów alkoholu etylowego 100 % vol. w temperaturze 20°C zawartego w gotowym wyrobie.** Odnośnie do wina, ustawa w art. 95 ust. 3 wprowadza podstawę opodatkowania jest **liczba hektolitrów gotowego wyrobu.** Identycznie rzecz się ma z **napojami fermentowanymi** (art. 96 ust. 3).

Najbardziej złożone rozwiązanie przyjęto jednak odnośnie do piwa. Zgodnie z art. 94 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym podstawą opodatkowania piwa jest liczba hektolitrów gotowego wyrobu na 1 stopień Plato, a stawka akcyzy na piwo wynosi (ust. 4) 12,04 zł od 1 hektolitra za każdy stopień Plato gotowego wyrobu²⁸. W piwie alkohol musi powstać na skutek fermentacji. W przypadku wzmocnienia piwa spirytusem, wyrób taki traci prawny status piwa i kwalifikowany jest w zależności od ostatecznej zawartości alkoholu jako „inny napój fermentowany” (art. 96 ustawy o podatku akcyzowym), „wyrób pośredni”²⁹ (art. 97 ustawy o podatku akcyzowym) lub alkohol etylowy (93 ust.1 pkt 2)³⁰.

Zasady obliczania liczby stopni Plato zostały określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 13 lutego 2009 r. w sprawie parametrów służących do określenia podstawy opodatkowania piwa³¹. Istotą tej metody jest ustalenie zawartości alkoholu w roztworze (brzeczce) przygotowanym ze słodowanego jęczmienia lub pszenicy, wody i chmielu³². Zawartość alkoholu określona w ten sposób może być niższa niż ostateczna zawartość alkoholu w gotowym wyrobie. Za 1 stopień Plato uważa się 1% wagowy ekstraktu brzeczki podstawowej ustalonej na podstawie zawartości alkoholu i

²⁷ Tamże, s. 268.

²⁸ Ściśle jest to wielkość która będzie osiągnięta po realizacji tzw. mapy akcyzowej. W 2025 r. stawka ta wynosi 10, 92 zł (ustawa 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. 2021 poz. 2313).

²⁹ M. Zimny (red.), *Akcyza. Komentarz*, 2020, SIP Legalis.

³⁰ J. Matarewicz [w:] *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz aktualizowany*, SIP Lex, art. 94.

³¹ Dz. U. z 2009 nr 32 poz. 224.

³² M. Zimny (red.), *Akcyza. Komentarz*, 2020, SIP Legalis.

ekstraktu rzeczywistego w wyrobie gotowym³³. Taki sposób obliczana akcyza oznacza, że w przypadku piwa inaczej jest liczona podstawa (zawartość alkoholu w brzeczce, czyli na jednym z etapów produkcji) wyliczenia akcyzy oraz niższa jest sama stawka podatku akcyzowego.

Należy jednakowoż wyraźnie podkreślić, że **przyjęty w polskiej ustawie, mocno niejednorodny system akcyzowego opodatkowania napojów alkoholowych, nie powstał wyłącznie w głowach polskich legislatorów, lecz jest odzwierciedleniem rozwiązań europejskich**. Podatek akcyzowy jest podatkiem zharmonizowanym, co oznacza że szereg regulacji prawnych tego podatku w państwach członkowskich stanowi wdrożenie prawa UE (dyrektywa Rady 92/83/EWG. oraz Dyrektywa Rady 92/84/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych³⁴ oraz Dyrektywa Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego³⁵). Unia Europejska jako organizacja ponadnarodowa dążąca do zapewnienia swobodnego przepływu towarów i ujednolicenia rynku wewnętrznego, od wielu lat podejmuje działania mające na celu harmonizację systemów podatkowych państw członkowskich w zakresie podatku akcyzowego. Szczególne znaczenie ma tutaj opodatkowanie alkoholu i napojów alkoholowych, które z uwagi na ich charakter konsumpcyjny, społeczne i zdrowotne skutki nadmiernego spożycia, a także potencjał fiskalny stanowią istotny element dochodów publicznych i przedmiot szczególnego zainteresowania ustawodawcy unijnego.

Mimo tego że harmonizacja ma na celu zapobieganie zakłóceniom konkurencji na rynku przepisy podatkowe dotyczące akcyzy na alkohol nie są jednolite w całej Unii Europejskiej. Każde państwo członkowskie ma pozostawiony luz decyzyjny w zakresie w jakim decyduje się kształtować własną politykę fiskalną, co w konsekwencji przekłada się na istotne różnice w wysokości stawek, czy przy zasadach naliczania podatku. Zróżnicowanie to wpływa nie tylko na ceny detaliczne alkoholu, lecz także na poziom konsumpcji, skalę nielegalnego handlu bądź przemytu (tzw. szara strefa) oraz strategie producentów i importerów. W efekcie systemy podatkowe od alkoholu mogą sprzyjać bądź hamować jego spożycie, zależnie od celów polityki zdrowotnej i fiskalnej danego kraju. Różnice te wpływają nie tylko na ceny detaliczne, ale także na zachowania konsumenckie, w tym tzw. turystykę alkoholową – zjawisko polegające na zakupach alkoholu w krajach o niższych stawkach akcyzy. Przykładem może być sytuacja w Niemczech, gdzie mieszkańcy regionów przygranicznych często dokonują zakupów w sąsiedniej Polsce, gdzie ceny alkoholu są znacznie niższe³⁶.

³³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 listopada 2015 r., sygn. I GSK 542/15.

³⁴ Dz.U. L 316 z 31.10.1992

³⁵ Dz.U. L 58.

³⁶ A. Huchla, *Opodatkowanie jako czynnik relacji przygranicznych*, [w:] R. Kusiak-Winter (red.), *Współpraca transgraniczna w administracji publicznej*, Wrocław 2015, s. 219.

2.3. Alternatywa dot. podatku akcyzowego od piwa w przepisach dyrektywy 92/84/EWG

Powołana wyżej dyrektywa 92/84/EWG określa minimalną stawkę akcyzy na piwo oraz dwa alternatywne sposoby określania podstawy opodatkowania w treści artykułu 3. Zgodnie z nim, podatek akcyzowy od piwa nakładany przez Państwa Członkowskie ustala się według:

- liczby hektolitrów/stopni Plato,
- albo
- liczby hektolitrów/rzeczywistej zawartości alkoholu objętościowo

w gotowym produkcie.

Prawodawca unijny niestety nie zdecydował się na wprowadzenie

„(...) możliwie najbardziej zobiektywizowanego systemu opodatkowania, nawiązującego na przykład do zawartości czystego alkoholu w danym napoju. (...) Wprowadzono natomiast odmienne reguły opodatkowania w odniesieniu do różnych kategorii napojów alkoholowych. Podział oparty jest na uwzględnieniu objętościowej mocy alkoholu oraz źródła alkoholu (fermentacja, destylacja).”³⁷.

Niemniej jednak nie sposób nie zauważyć, że prawodawcy krajowi otrzymali – o czym była już mowa wyżej – dosyć szeroką swobodę kształtowania przede wszystkim stawek opodatkowania napojów alkoholowych. W przypadku zaś piwa:

„specyfika (...) polega również na tym, że prawodawca wspólnotowy dopuszcza alternatywne, do wyboru przez państwa członkowskie, dwie możliwe konstrukcje podstawy opodatkowania. Taka regulacja uwarunkowana jest historycznie, tzn. wynikała z istniejących przed harmonizacją różnic w opodatkowaniu piwa pomiędzy państwami członkowskimi”³⁸.

Innymi słowy, prawodawca unijny, jak to ma zasadniczo w zwyczaju, postawił na kompromis między powodowaną względami tworzenia wspólnego rynku harmonizacją przepisów akcyzowych, a szacunkiem dla tradycyjnych rozwiązań, przyjmowanych w tym zakresie przez państwa członkowskie Unii Europejskiej. Oczywiście należy stwierdzić, że przedmiotowa dyrektywa została opracowana i przyjęta na ponad dekadę przed akcesją Polski do Unii Europejskiej, niemniej jednak, w ramach dostosowywania przepisów polskiego prawa do standardów unijnych, **polski ustawodawca również miał tę samą alternatywę co wszyscy pozostali: mógł odnośnie do piwa zdecydować się albo na określenie stawek akcyzy na piwo za 1 hektolitr/stopień Plato, albo za 1 hektolitr/stopień zawartości alkoholu w wyrobie gotowym.**

³⁷ K. Lasiński-Sulecki [w:], *Polskie prawo podatkowe*, B. Brzeziński, A. Franczak, A. Olesińska (red.), Warszawa 2024, s. 415.

³⁸ Z. Liptak, W. Pławiak [w:] K. Lasiński-Sulecki (red.), *Akcyza w prawie Unii Europejskiej. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 253.

Zacytowany powyżej *passus* dotyczący przyczyn zastosowania w dyrektywie rozwiązania alternatywnego odnośnie do podstawy opodatkowania piwa dość jednoznacznie wskazuje na aksjologię: **państwa członkowskie mogły wybrać takie rozwiązania, które lepiej odzwierciedlały system zastany i były bardziej do pogodzenia z lokalną tradycją**. Spójrzmy zatem, **jak wyglądała sytuacja zastana oraz tradycja opodatkowania piwa w Polsce zanim przepisy naszego prawa podatkowego zostały dostosowane do standardów określonych w omawianej dyrektywie**.

Przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej obowiązywała wspólna regulacja dla obu podatków konsumpcyjnych, tj. ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym³⁹. Zgodnie z jej art. 37 stawki akcyzy określano procentowo w stosunku do ceny sprzedaży. W pkt 3 określono je wspólnie dla wyrobów winiarskich, piwa oraz pozostałych napojów alkoholowych. Oczywiście tak ukształtowana regulacja była zupełnie nie do pogodzenia z systemem przyjętym przez dyrektywę, w myśl której zupełnie inne (a na dodatek przedmiotowo zróżnicowana) jest podstawa opodatkowania, a stawki akcyzy określone są nie procentowo, ale kwotowo.

Warto zatem sięgnąć nieco głębiej w historię. W czasach Polski Ludowej (Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej) jedynym podatkiem konsumpcyjnym był powszechny podatek obrotowy, ale akcyza była szeroko stosowanym instrumentem fiskalnym w czasach Drugiej Rzeczypospolitej⁴⁰, kiedy to w katalogu produktów akcyzowych jak najbardziej znajdowały się też (tradycyjnie) wszelkie napoje alkoholowe. W interesującym nas tu zakresie obowiązywała wówczas ustawa z dnia 12 czerwca 1924 r. o opodatkowaniu piwa⁴¹, która zastąpiła szereg wcześniej istniejących, różnorodnych regulacji dzielnicowych⁴². Zgodnie z tą ustawą, **stawka podatku zależna była „od mocy piwa oraz od wielkości rocznej produkcji browaru, z tendencją popierania małych browarów”**⁴³.

Innymi słowy, **polska tradycja legislacyjna odnośnie do akcyzy na piwo jednoznacznie wpisywała się nie w pierwsze, a w drugie spośród alternatywnych rozwiązań przyjętych w artykule 6 dyrektywy 92/84/EWG: określanie stawek akcyzy za 1 hektolitr/stopień zawartości alkoholu w wyrobie gotowym**

Trudno byłoby zatem nie zadać pytania, **dlaczego polski ustawodawca zdecydował się – wbrew własnej tradycji – na przyjęcie jako podstawy opodatkowania nigdy wcześniej nie stosowanego modelu liczby hektolitrów gotowego wyrobu na 1 stopień Plato?**

³⁹ Dz.U. z 1993 r. Nr 11, poz. 5 ze zm.

⁴⁰ Odnośnie do całej historii akcyzy w II RP patrz: D. Mączyński, *O akcyzie w Polsce w latach 1918-1939*, „Czasopismo Prawno-Historyczne”, t. 57, z. 1/2005, s. 283-297.

⁴¹ Dz. U. z 1924 r., Nr 65, poz. 635.

⁴² E. Taylor, *Polityka skarbową i system podatkowy w Rzeczypospolitej Polskiej*, Poznań 1929, s. 277.

⁴³ I. Weinfeld, *Skarbowość polska*, Warszawa 1935, s. 296; Także w *Podatki pośrednie i monopole. Wedle wykładów Prof. Lulka*, Towarzystwo Biblioteki Słuchaczy Prawa w Krakowie, 1930, s. 3.

Niestety, odpowiedzi tej nie znajdziemy w uzasadnieniach kolejnych ustaw o podatku akcyzowym. Ich przedstawienie warto zacząć w odwróconej kolejności chronologicznej. Otóż, przedkładając projekt obecnie obowiązującej ustawy o podatku akcyzowym, legislatorzy wskazali, że:

„w przypadku piwa dyrektywa 92/83/EWG dopuszcza dwa sposoby ustalania podstawy opodatkowania akcyzą - od liczby hektolitrów i stopni Plato, bądź hektolitrów i rzeczywistej objętościowej zawartości alkoholu w gotowym produkcie. Projekt utrzymuje dotychczasowe rozwiązanie tzn. podstawą opodatkowania piwa pozostaje liczba hektolitrów za każdy stopień Plato. Taki system jest obecnie stosowany w 16 państwach członkowskich UE”⁴⁴.

Innymi słowy, poza nieszczególnie rozbudowanym argumentem porównawczym, projektodawca powołała się na to, że chce kontynuować rozwiązanie obowiązujące od czterech lat. Owe cztery lata wcześniej natomiast przyjęcie za podstawę opodatkowania liczby hektolitrów i stopni Plato nie zostało umotywowane w żaden sposób. Uzasadnienie projektu poprzedniej ustawy o podatku akcyzowym⁴⁵ poświęca nieco miejsca akcyzie na piwo, jednak nie ma tam ani słowa o tym, dlaczego zdecydowano się akurat na tę z alternatywnych opcji⁴⁶.

Podsumowując, na pytanie, dlaczego polski ustawodawca zdecydował się na przyjęcie jako podstawy opodatkowania piwa akurat liczby hektolitrów i stopni Plato, a nie lepiej wpisującej się w polską tradycję fiskalną liczby hektolitrów i zawartości alkoholu, nie da się udzielić odpowiedzi na podstawie tych materiałów, które powinny ją zawierać.

Tym samym należy skonkludować, że polski ustawodawca przyjął model ustalania kwoty akcyzy na piwo, choć formalnie zgodny z literą dyrektywy 92/84/EWG, jednakże odrzucający – i to bez podania jakiegokolwiek przyczyny – własną tradycję regulowania tej kwestii. Stwierdzenie to nie jest oczywiście argumentem przesądzającym o tym, że model zastosowany w polskiej ustawie jest niewłaściwy sam w sobie, jednakże warto mieć je w pamięci dokonując dalszych analiz wskazanego problemu.

2.4. Realna wysokość akcyzy na piwo i inne napoje alkoholowe a funkcje podatku akcyzowego

Obecnie (a konkretniej, od dnia 1 stycznia 2022 r.)⁴⁷, zgodnie z art. 94 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym, **stawka akcyzy na piwo wynosi 12,04 zł od 1 hektolitra za każdy stopień Plato gotowego wyrobu.** Ściśle jest to wielkość która będzie osiągnięta po realizacji tzw. mapy akcyzowej. **W 2025 r. stawka ta wynosi 10,92 zł**⁴⁸.

⁴⁴ Uzasadnienie projektu ustawy o podatku akcyzowym, druk sejmowy nr 1083, Sejm VI kadencji, s. 70.

⁴⁵ Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2004 r. Nr 29, poz. 257 ze zm.).

⁴⁶ Uzasadnienie projektu ustawy o podatku akcyzowym, druk sejmowy nr 1769, Sejm IV kadencji, s. 8.

⁴⁷ Obecnie obowiązujące stawki podatku akcyzowego określiła ustawa 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. z 2021 r., poz. 2313), która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2022 r.

⁴⁸ Art. 165a ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatku akcyzowym.

Jednocześnie, jak stanowi art. 93 ust. 4 tejże ustawy, **stawka akcyzy na alkohol etylowy wynosi 8811,00 zł od 1 hektolitra alkoholu etylowego 100% vol. zawartego w gotowym wyrobie**. Oczywiście same te liczby nie obrazują wprost realnej różnicy w opodatkowaniu obu kategorii wyrobów, dlatego przydatnym narzędziem ją unaoczniającym są proste symulacji.

Zgodnie z raportem ZPP Polski Przemysł Spirytusowy, za cenę 25 złotych za 0,5 litra czystej wódki (40% vol.) odpowiadają: akcyza – 15,22 zł; VAT – 4,67 zł; koszty produkcji i marża: 5,11 zł. Oznacza to, że około 80% ceny stanowią podatki. Pamiętać należy też, że w przypadku alkoholu w butelkach poniżej 300 ml, należy też doliczyć „podatek od małych” wysokości 25 złotych za litr czystego alkoholu. Tym czasem **na cenę 0,5 litra piwa (5,5% vol.) kosztującego 3 złote składają się: akcyza – 0,71 zł; VAT – 0,56 zł; koszty produkcji i marża – 1,73 zł. Zatem opłaty stanowią jedynie 42% ceny produktu**⁴⁹. Liczby te warto zestawić z analogicznymi dotyczącymi tzw. „małpki”, w której zawartość czystego alkoholu jest identyczna jak w półlitrowym piwie typu lager.

	22 g czystego alkoholu w obu produktach	
	Napój spirytusowy 100 ml (likier, 28% alkoholu)	Piwo typu lager 500 ml (5,5% alkoholu)
Średnia cena	9 zł	3 zł
Akcyza	2,31 zł	0,71 zł
VAT	1,78 zł	0,56 zł
Opłata od małych formatów	0,7 zł	0 zł

Tabela: Różnice w opodatkowaniu alkoholu etylowego w piwie i w napoju spirytusowym.

Innymi słowy, ze względu na zróżnicowane zasady obliczania akcyzy dla poszczególnych rodzajów napojów alkoholowych, **wysokość akcyzy, w przeliczeniu na jednostkę alkoholu zawartego w napoju spirytusowym, może być nawet trzy-czterokrotnie wyższa niż w przypadku identycznej jednostki alkoholu zawartego**

⁴⁹ *Branża spirytusowa i jej znaczenie dla polskiej gospodarki 2024*, Związek Pracodawców Polski Przemysł Spirytusowy, zppps.pl <https://zppps.pl/wp-content/uploads/2024/12/Branza-spirytusowa-i-jej-znaczenie-dla-polskiej-gospodarki-2024.pdf> [dostęp: 15 września 2025 r.].

w piwie. W myśl obecnie obowiązujących polskich przepisów alkohol inaczej opodatkowany jest w piwie i inaczej w winie oraz inaczej w alkoholach mocnych⁵⁰.

Pokazuje to zatem dysproporcję jaka występuje wśród podatników podatku akcyzowego (jak zostało wspomniane podatnikiem akcyzy w znaczeniu prawnym jest przedsiębiorca, nie zaś konsument). Mimo tego że we wszystkich tych sytuacjach na rynek trafia wyrób alkoholowy, całkowicie odmienne zasady kształtowania jego ceny występują w zależności od tego czy wyrób ten jest piwem czy innym alkoholem nawet w przypadku takiej samej wartości alkoholu etylowego. W tym miejscu **należy zatem postawić pytanie o zasadność istnienia tak daleko idących dysproporcji oraz o to, do jakiego stopnia ustawodawca ma swobodę kształtowania tak zróżnicowanych reguł opodatkowania różnych produktów.**

Odpowiedź należy rozpocząć od wskazania tego, jakie funkcje pełni podatek akcyzowy oraz jakie zasady winny przyświecać kształtowaniu poświęconych mu przepisów prawa.

Należy mieć też na uwadze, że dostępność ekonomiczna napojów alkoholowych⁵¹ wykazuje tendencję do większego wzrostu liczby butelek piwa, które można kupić za przeciętne miesięczne wynagrodzenie niż innych alkoholi⁵².

Dostępność cenowa napojów alkoholowych w latach 2021-2024

(liczba butelek za przeciętne miesięczne wynagrodzenie)

wyrób	2021	2022	2023	2024
wódka czysta 40% 0,5l	216	219	221	238
piwo jasne pełne 0,5l	1798	1889	1863	2103
wino białe gronowe 0,75l	256	269	279	313

Na podstawie danych GUS

Porównując rok 2023 i 2024 dane te przedstawiają się w następujący sposób, w przypadku wódki liczba możliwych do zakupu butelek **za przeciętne wynagrodzenie zwiększyła się o 7,14%**, w przypadku piwa o **11,41%**, zaś w przypadku wina o **10,86%**.

Kluczową funkcję pełnioną przez podatki jest zapewnianie dochodów do budżetu państwa (funkcja fiskalna). Tymczasem w praktyce zdarza się, że funkcje fiskalne pełnią również inne instrumenty, które mają za zadanie pokrycie potrzeb

⁵⁰ R. Gwiazdowski, *Picie piwa w Polsce a akcyzowe absurdy – kto na tym zyskuje?*, https://politykazdrowotna.com/arttykul/robert-gwiazdowski-dlaczego-n1758116#topic_5 [dostęp: 15 września 2025 r.].

⁵¹ <https://kcpu.gov.pl/wp-content/uploads/2025/09/Dostepnosc-ekonomiczna-napojow-alkoholowych2024.pdf> [dostęp: 15 września 2025 r.].

⁵² Tabela przedstawiona w uzasadnieniu do projektu ustawy UD289.

finansowych państwa, choć w racjonalnym modelu nie powinny one występować⁵³. Podatki mogą spełniać liczne pozytywne funkcje pozafiskalne, jak np. wspieranie innowacji, preferencje dla osób starszych czy też przeciwdziałanie pewnego rodzaju zjawiskom. Odpowiednie ukształtowanie konstrukcji podatku może mieć na celu oddziaływanie na zachowania podatnika w sposób pożądaný przez ustawodawcę.

Realizacja funkcji pozafiskalnych możliwa jest z tej przyczyny, że podatnik dokonuje wyboru sposobu postępowania i podejmuje decyzje gospodarcze mając na względzie wysokość obciążenia podatkowego, jakie to za sobą pociąga. Może to skłaniać podatnika do rodzajów zachowania preferowanych przez prawodawcę (funkcja stymulacyjna).

Akcyza jest typową konstrukcją podatkową łączącą te dwie funkcje. Z jednej strony podatek ten stanowi istotną część dochodów budżetu państwa, z drugiej zaś opodatkowując określone rodzaje dóbr, dobra te stają się droższe, przez co stają się społecznie mniej dostępne. Ogranicza to także koszty społeczne.

„Funkcja stymulacyjna akcyzy przejawia się w kształtowaniu tego podatku w sposób wywołujący korzystne zjawiska w gospodarce, społeczeństwie i polityce przy jednoczesnej eliminacji zjawisk szkodliwych. Zmierza do pobudzenia aktywności w danej dziedzinie poprzez odpowiednie ukształtowanie konstrukcji tej daniny publicznej i instrumentów polityki podatkowej. Jej realizacja następuje m.in. w stosowaniu preferencji podatkowych”⁵⁴.

Z punktu widzenia funkcji stymulacyjnej podatków (preferowanie lub dyspreferowanie określonych rodzajów zachowania) wątpliwe wydaje się zróżnicowanie opodatkowania alkoholu w zależności do rodzaju gotowego produktu, w którym jest zawarty.

Procedowany aktualnie w ramach rządowego procesu legislacyjnego **projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (projekt z dnia 8 września 2025 r., UD289)**⁵⁵ będzie zmierzał do pogłębienia funkcjonującej obecnie nierówności. Zaproponowany przez projektodawcę zmiany w tzw. mapie akcyzowej polegające na podwyższeniu stawek akcyzy na napoje alkoholowe w latach 2026-2027, w 2026 r. o 15% w stosunku do stawek z roku 2025 oraz w 2027 r. o 10% w stosunku do stawek z roku 2026 doprowadzi do dalszej nieuzasadnionej dysproporcji i promowania sprzedaży piwa.

Należy zwrócić uwagę na to, aby podatek akcyzowy zapewniał odpowiednie dochody budżetu państwa, jak i aby w sposób przemyślany oraz bez powstających luk ograniczał konsumpcję dóbr powodujących koszty społeczne.

⁵³ W. Modzelewski (red.), *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Instytut Studiów Podatkowych, Warszawa 2010, s. 25; G. Morse, D. Williams, Davies: *principles of tax law*, 2012, s. 3.

⁵⁴ A. Tatara, *Prawne ograniczenia...*, s. 133.

⁵⁵ <https://legislacja.gov.pl/projekt/12401952/katalog/13154953#13154953>

2.5. Wpływy budżetowe z tytułu podatku akcyzowego od napojów alkoholowych

Piwo jest jednym z nielicznych wyrobów akcyzowych, których udział w strukturze dochodów budżetowych z tego podatku w ciągu ostatniej dekady uległ spadkowi⁵⁶.

Jak wynika z oficjalnego dokumentu rządowego „Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2024 r.”: dochody z akcyzy od piwa w 2024 r. wyniosły 3.661.671 tys. zł i stanowiły 107,1% kwoty prognozowanej w znowelizowanej ustawie budżetowej na 2024 r. **Dochody osiągnięte w 2024 r. były niższe o 17.872 tys. zł tj. o 0,5% niż w 2023 r.** Obserwowany spadek poziomu dochodów z podatku akcyzowego odnotowano pomimo podwyżki o 5% w 2024 r. stawki akcyzy na piwo, wprowadzonej w ramach tzw. mapy drogowej dla wyrobów akcyzowych będących używkami. **Równocześnie jednak według szacunkowych danych branżowych dynamika sprzedaży piw alkoholowych spadła o 3,27% r/r.** Ponadto na poziom dochodów wykonanych w 2024 r. miały wpływ zwroty nadpłaty w podatku akcyzowym z tytułu piw aromatyzowanych, dokonane w następstwie orzeczeń sądów administracyjnych⁵⁷.

Z kolei w przypadku alkoholi mocnych, **dochody z akcyzy od alkoholu etylowego** w znowelizowanej ustawie budżetowej prognozowane były w wysokości 9.976.000 tys. zł.

W 2024 r. dochody z tego tytułu zrealizowano w kwocie 10.330.197 tys. zł, co stanowi 103,6% kwoty prognozowanej w znowelizowanej ustawie budżetowej. Dochody zrealizowane w 2024 r. **były wyższe o 425.535 tys. zł, tj. o 4,3% w stosunku do 2023 r.** Jednym z czynników kształtujących poziom dochodów z akcyzy od alkoholu etylowego jest zwiększenie od początku 2024 r. o 5% stawki akcyzy na alkohol etylowy (z poziomu 7 248,00 zł do poziomu 7 610,00 zł za 1 hl 100% vol.), wprowadzone w ramach tzw. mapy drogowej, tj. mechanizmu cyklicznych podwyżek stawek akcyzy na wyroby akcyzowe będące używkami, w perspektywie do 2027 r. Innym czynnikiem kształtującym poziom dochodów w tym źródle, jednak o przeciwnym kierunku oddziaływania, jest poziom konsumpcji. Według danych GUS, produkcja wódki czystej w 2024 r. spadła o 0,4% r/r. Natomiast dostawy na rynek wódek, likierów i innych napojów spirytusowych w 2024 r. wzrosły o 3,0% r/r. **Ponadto, zgodnie z danymi Związku Pracodawców Polski Przemysł Spirytusowy, sprzedaż napojów alkoholowych zmniejszyła się średnio o 7% w 2024 roku, porównując do 2023 r.**⁵⁸.

Warto zauważyć, że sprzedaż piwa zmniejsza się wolniej niż sprzedaż mocnych alkoholi, co sugeruje, że spadek wpływów nie wynika wyłącznie z malejącej

⁵⁶ K. Koźmiński, *Dlaczego spadają dochody z podatku akcyzowego*, „Dziennik Gazeta Prawna” z dnia 10 lipca 2025 r.

⁵⁷ *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2024 r.*, s. 63.

⁵⁸ *Ibidem*, s. 62.

konsumpcji, lecz również z relatywnego obniżenia znaczenia piwa w systemie akcyzowym. Dochody z akcyzy od piwa w 2024 r. były niższe niż w 2023 o 0,5%, pomimo podwyżki stawki akcyzy.

Poniższa tabela przedstawia zmiany wpływów w akcyzie od piwa od 2016 r.

Rok	Dochód z akcyzy (tys. zł)	Zmiana rok do roku (tys. zł)	Zmiana (%)
2016	3 601 872	—	—
2017	3 447 000	-154 872	-4,3%
2018	3 649 588	+202 588	+5,9%
2019	3 447 000	-202 588	-5,7%
2020	3 624 777	+177 777	+5,3%
2021	3 381 378	-243 399	-6,9%
2022	3 760 707	+379 329	+11,2%
2023	3 776 413	+15 706	+0,4%
2024	3 661 671	-17 872	-0,5%

Tabela: Dochód budżetu państwa z tytułu akcyzy od piwa w latach 2016-2024 r.

Opracowanie własne na podstawie omówienia sprawozdań z wykonania budżetu państwa za okres 2016-2024 r. publikowanych przez Ministerstwo Finansów.

Dochody z akcyzy od piwa w latach 2016–2024 charakteryzowały się dużą zmiennością i brakiem wyraźnego trendu wzrostowego, mimo podwyżek stawek w ramach tzw. mapy akcyzowej⁵⁹. W analizowanym okresie dochody wahały się od około 3,38 mld zł (w 2021 r.) do 3,78 mld zł (w 2023 r.), przy czym najwyższy wzrost rok do roku odnotowano w 2022 r. (+11,2%), a największy spadek w 2021 r. (-6,9%). **W 2024 r. dochody wyniosły 3,66 mld zł i były o 0,5% niższe niż w roku poprzednim (2023 r.), mimo podwyżki stawek akcyzy. Takie wyniki wskazują, że realne wpływy z akcyzy od piwa nie rosną proporcjonalnie do wzrostu stawek.**

⁵⁹ Mapa akcyzowa to opublikowany przez Ministerstwo Finansów dokument projektujący zmiany w stawkach podatku akcyzowego w latach 2022 – 2027. Jest to przykład dobrej praktyki regulacyjnej. Daje on przedsiębiorcom możliwość przygotowania się na nadchodzące zmiany i jednocześnie realnie walczy z „szarą strefą”.

Różnice w sposobie naliczania podatku akcyzowego skutkują luką akcyzową piwną. Wpływy do budżetu państwa z podatku akcyzowego od piwa są niewspółmiernie niskie w porównaniu z ilością etanolu dostarczanego przez piwo konsumentom.

3. Wzorzec konsumpcyjny spożywania napojów alkoholowych w Polsce oraz społeczne koszty spożycia napojów alkoholowych

Zgodnie z Raportem pt. „Czynniki wpływające na popyt na alkohol w kontekście kosztów społecznych i ekonomicznych w Polsce”⁶⁰ (dalej jako: „Raport”) od 2000 r. ponad 50% czystego alkoholu Polacy dostarczają do swoich organizmów poprzez konsumpcję piwa. Wzrost konsumpcji piwa jest odpowiedzialny za ogólny wzrost wskaźnika spożycia czystego alkoholu *per capita* w Polsce. W 2019 r. dorośli Polacy wskazywali, że jeśli zdarza się im pić alkohol to najchętniej sięgają po: piwo (39%), wino (25%), wódkę (16%), koniak lub whisky (11%)⁶¹. Napojem inicjacji alkoholowej jest w pierwszej kolejności piwo (dla 43% badanych), następnie wino (dla 33%) oraz wódka (dla 9%)⁶².

W 2020 r. łączna wartość rynku napojów alkoholowych wynosiła 39,26 mld PLN. Sprzedaż piwa stanowiła 45,76% tego rynku i miała wartość 17,96 mld PLN, zaś sprzedaż wódki odpowiadała za 34% rynku i miała wartość 13,35 mld PLN⁶³.

Piwo dominuje także w wolumenie sprzedaży detalicznej. W 2020 r. stanowiło 86,6% wolumenu sprzedaży napojów alkoholowych, wódka 7,14%, wino 4,48% (w tym: wino stołowe 2,95%, wino musujące 0,74%, wino aromatyzowane i owocowe 0,34%, wermut 0,28%, wino deserowe 0,17%), whisky 1,14%, cydr 0,12%, brandy 0,12%, likiery 0,12%, gotowe drinki 0,11%, gin 0,08%, rum 0,07%, tequila 0,01%⁶⁴.

Podobnie też zgodnie z danymi Krajowego Centrum Przeciwdziałania Uzależnieniom: od 2022 r. odnotowuje się spadek spożycia alkoholu w przeliczeniu na jednego mieszkańca (z poziomu 9,73 litra w 2021 r. do 9,37 litra w 2022 r., a następnie 8,93 litra w 2023 r.)⁶⁵. Wedle danych na 2024 r. piwo odpowiada tylko za 25%⁶⁶

⁶⁰ K. Obłąkowska, A. Bartoszewicz, *Czynniki wpływające na popyt na alkohol w kontekście kosztów społecznych i ekonomicznych w Polsce. Zmiany wysokości danin publicznych i model ceny minimalnej a spożycie alkoholu i wpływy do budżetu*, Państwowa Agencja Rozwiązywania Problemów Alkoholowych, lipiec 2021, s. 7.

⁶¹ *Konsumpcja alkoholu w Polsce*, grudzień 2019, https://www.cbos.pl/SPISKOM.POL/2019/K_151_19.PDF [dostęp: 15 września 2025 r.].

⁶² *Opinie Polaków o alkoholu (październik 2019)*, za: spirits.com.pl *Picie zaczynamy od piwa*. Data publikacji: 10 stycznia 2020. [dostęp: 15 września 2025 r.].

⁶³ K. Obłąkowska, A. Bartoszewicz, *Czynniki...*, s. 8.

⁶⁴ *Ibidem*, s. 11.

⁶⁵ Krajowe Centrum Przeciwdziałania Uzależnieniom, *Raport 2023 Uzależnienia w Polsce*, Warszawa 2023, s. 5, a także: <https://kcpu.gov.pl/wp-content/uploads/2024/09/Struktura-spozycia-napojow-alkoholowych2023.pdf> [dostęp: 15 września 2025 r.].

⁶⁶ <https://zppps.pl/2025/08/22/stanowisko-podwyzka-akcyzy/> [dostęp: 15 września 2025 r.].

wpływów do budżetu państwa z podatku akcyzowego od alkoholu przy równoczesnym aż 53,9% udziale w dostarczaniu etanolu do konsumpcji⁶⁷.

Z danych za 2024 r. wynika, że piwo odpowiada za dostarczenie do organizmu przeciętnego Polaka 4,72 l czystego alkoholu, czyli 53,6% spożywanego etanolu⁶⁸. Codziennie w Polsce sprzedaje się 16 mln sztuk piwa w opakowaniach 0,5l. Napojów spirytusowych w małych formatach (poniżej 300 ml) sprzedaje się codziennie w liczbie 1,4 mln szt., czyli ponad dziesięciokrotnie mniej, niż piwa (AC Nielsen, cały rynek, dane za ostatni rok, YTD 07.24).

Piwo pije 81% pijących alkohol dorosłych Polaków, co oznacza 21,5 mln osób. 71% pijących pełnoletnich Polaków pije wódkę (18,6 mln osób), 69% wino (18,3 mln), 48% alkohole wysokogatunkowe (np. koniak, whisky), 44% drinki, napoje alkoholowe, 43% piwo smakowe, radler, cydr, 42% wódkę smakową, zaś 9% alkohole wysokoprocentowe w tzw. małpkach⁶⁹. Z kolei odnośnie do młodzieży, w 2019 r. młodzież wskazywała, że najczęściej piją piwo i wódkę. W ciągu ostatnich 30 dni przed badaniem 47,5% 15-16-latków piło piwo, 33% wódkę, a 24,7% wino. Odsetki te wśród 17-18-latków wyglądały następująco: piwo (72,2%), wódka (60%), wino (43,2%)⁷⁰.

Piwo przez większość dorosłych Polaków nie jest uważane za alkohol – tylko 46% dorosłej populacji postrzega je w ten sposób⁷¹.

Ze względu na ocenę i akcyzy na piwo nie tylko z punktu widzenia samej równości opodatkowania, ale także z punktu widzenia dochodów budżetowych (fiskalna funkcja podatków) należy wziąć pod uwagę pojęcie elastyczności cenowej popytu piwa.

Elastyczność cenowa popytu na dane dobro wskazuje zmianę popytu na nie w odpowiedzi na zmianę jego ceny. Określa z jaką siłą wielkość zapotrzebowania reaguje na zmianę ceny. **Elastyczność cenowa popytu piwa na poziomie -0,498 wskazuje, że popyt na piwo jest nieelastyczny.** Zbliża się on do popytu sztywnego (elastyczność cenowa=0), który dotyczy podstawowych grup żywności (np. produktów mlecznych o elastyczności cenowej -0,1 czy pieczywa -0,2). **Popyt nieelastyczny oznacza, że procentowa zmiana wielkości zapotrzebowania na dany produkt jest mniejsza od procentowej zmiany jego ceny.** Elastyczność cenowa popytu wina niemusującego (-0,943) i alkoholi mocnych (-0,882) też wskazuje na popyt nieelastyczny, ale zbliżający się do elastyczności równej jedności (popyt o elastyczności jednostkowej), gdy procentowa zmiana popytu dokładnie odpowiada procentowej zmianie ceny. Elastyczność cenowa win musujących (-1,786) i napojów niskoalkoholowych (-1,141) świadczy o popycie elastycznym, kiedy to zmiany cen

⁶⁷ <https://kcpu.gov.pl/wp-content/uploads/2025/09/Struktura-spozycia-napojow-alkoholowych2024.pdf> [dostęp: 15 września 2025 r.].

⁶⁸ <https://kcpu.gov.pl/wp-content/uploads/2025/09/Spozycie-napojow-alkoholowych2024.pdf> [dostęp: 15 września 2025 r.].

⁶⁹ Raport, s. 20.

⁷⁰ J. Sierosławski, *Używanie alkoholu i narkotyków przez młodzież szkolną. Raport z ogólnopolskich badań ankietowych zrealizowanych w 2019 r.*

⁷¹ Raport, s. 32.

silnie wpływają na rozmiary popytu⁷². Przykładowo oznacza to zatem, że wzrost ceny piwa o 5% spowoduje spadek popytu o 2,5% (ponieważ elastyczność cenowa wynosi blisko – 0,5). Takie założenie powoduje, że dochody budżetowe zostałyby utrzymane na zbliżonym poziomie (mniej osób dokona zakupu, ale za wyższą cenę), wedle tych danych dochody te nie byłyby niższe. Z racji na spadek popytu ograniczone zostałyby negatywne skutki społeczne.

Łączna wartość kosztów społeczno-ekonomicznych wynikających ze spożywania alkoholu w Polsce szacowana jest na 93,3 mld PLN, czyli 20,5 mld EUR. Należy podkreślić, że zidentyfikowane koszty rażąco przewyższają korzyści płynące z pozyskiwania akcyzy ze sprzedaży alkoholu. **W 2020 r. przychody budżetu państwa z tytułu podatku akcyzowego od napojów alkoholowych wzrosły o 10,7% do 13,4 mld PLN i stanowiły 18,6% całkowitych dochodów budżetowych z podatku akcyzowego.** Tym samym różnica między przychodami budżetowymi państwa a kosztami społeczno-ekonomicznymi spożycia alkoholu w Polsce wynosi ponad 79,9 mld PLN rocznie, co stanowi 3,45% PKB z 2020 r.⁷³. Z kolei zgodnie z szacunkami podawanymi przez Państwową Agencję Rozwiązywania Problemów Alkoholowych łączne koszty spożycia alkoholu w 2020 r. w Polsce osiągnęło kwotę 93,3 mld zł⁷⁴.

Osobnego komentarza wymaga wątek reklamy alkoholu, szczególnie w kontekście dominującego obecnie w spożyciu napojów alkoholowych piwa (art. 13 [1] ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi. Pomijając fakt, że obowiązujące w tym zakresie zakazy i ograniczenia były i są naruszane⁷⁵ – zauważalna jest korelacja pomiędzy dopuszczeniem w 2001 r. reklamy piwa (jako **jedynego napoju alkoholowego, który może być legalnie reklamowany**), a istotnym wzrostem jego spożycia w Polsce na przestrzeni ostatnich dwudziestu kilku lat. W tym kontekście zwrócić trzeba uwagę na aktywność wielu konstytucyjnych organów władzy publicznej, zabiegających o **ograniczenie, a nawet rygorystyczny i definitywny zakaz jakiegokolwiek reklamy wszystkich alkoholi, w tym mediach oraz social mediach** (np. konsekwentne stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich⁷⁶), a także najnowsze wyniki badań społecznych wskazujące, że

⁷² *Ibidem*, s. 41.

⁷³ *Ibidem*, s. 78.

⁷⁴ J. Sobolák, *Gigantyczne koszty nadmiernego spożywania alkoholu. Płaci każdy podatnik*, <https://businessinsider.com.pl/gospodarka/gigantyczne-koszty-nadmiernego-spozywania-alkoholu-placi-kazdy-podatnik/7p861pd>, [dostęp: 15 września 2025 r.].

⁷⁵ Na ten temat m.in.: K. Dąbrowska, *Marketing alkoholu w Polsce*, „Alkoholizm i Narkomania”, 4/2002, s. 433 i n.

⁷⁶ Tytułem przykładu: Stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 28 kwietnia 2025 r., https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2025-04/Do_komisji_Senatu_zakaz_reklamy_piwa_28_04_2025.pdf, [dostęp: 15 września 2025 r.].

zdecydowana większość (ok. 61%) respondentów opowiada się za całkowitym zakazem reklamowania wyrobów alkoholowych⁷⁷.

Szczególnie interesujący okazuje się również fakt, iż – jak wynika z analiz Centrum Monitoringu Rynku – **najczęściej kupowanym alkoholem w godzinach porannych, tj. od godziny piątek rano do południa, jest właśnie piwo** (a nie tzw. „małpki”), z czego aż 402 tys. sztuk dotyczy piw mocnych (na ponad 2,6 miliona półlitrowych opakowań piwa)⁷⁸. W efekcie **sprzedaż piwa w godzinach porannych jest prawie dwukrotnie wyższa niż alkoholi mocnych w małych pojemnościach**⁷⁹.

4. Pojęcie produktów podobnych i produktów konkurencyjnych a opodatkowanie piwa w Polsce

Istotną różnicą dla funkcjonowania rynku alkoholi w Polsce są odmienne sposoby określania wysokości akcyzy od konkurujących ze sobą wyrobów alkoholowych (spełniających zbliżone potrzeby konsumentów) oraz ograniczenia reklamy i promocji, z których w dużym stopniu zwolniona jest reklama piwa. Jak już zostało wskazane, regulacje te funkcjonują w sposób zróżnicowany dla różnych napojów alkoholowych **wprowadzając zaburzenie konkurencji na rynku, naruszają zasadę sprawiedliwości oraz równości podatkowej, a także powoduje nieuzasadnione obniżenie dochodów budżetowych.**

Zasadą wynikającą z prawa Unii Europejskiej jest opodatkowywanie **podobnych i konkurencyjnych 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 sądowo-administracyjną rozstrzygnięcia organów podatkowych. I tak na przykład: w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 listopada 2016 r.⁸⁰, 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 Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 marca 2017

⁷⁷ IBRiS, *Badanie opinii na temat napojów bezalkoholowych, które są odpowiednikami produktów z alkoholem*, kwiecień 2025 r., <https://nowymarketing.pl/ibris-ponad-polowa-polakow-chce-calkowitego-zakazu-reklamowania-wyrobow-alkoholowych-badanie/>, [dostęp: 15 września 2025 r.].

⁷⁸ A. Bartosiak, *16 mln opakowań dziennie. "Piwo dominuje w konsumpcji, zwłaszcza rano"*, <https://wiadomosci.radiozet.pl/Biznes/16-mln-opakowan-dziennie-piwo-dominuje-w-konsumpcji-zwlaszcza-rano>, [dostęp: 15 września 2025 r.].

⁷⁹ *Najwięcej mocnego piwa kupujemy przed południem*, <https://www.bankier.pl/wiadomosc/Najwiecej-mocnego-piwa-kupujemy-przed-poludniem-8797411.html>, [dostęp: 15 września 2025 r.].

⁸⁰ Sygn. I FSK 759/14, ONSAiWSA 2016/2/18.

r.⁸¹). Zatem: **jeśli produkty zaspokajają podobne potrzeby – nieuzasadnione jest wprowadzanie odmiennych zasad ich opodatkowania.**

Tożsame ujęcie prezentuje orzecznictwo Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (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-481/98⁸²; wyrok TSUE z dnia 27 lutego 2002 r. *Komisja przeciwko Francji*, C-302/00⁸³.

Wskazywano w nich, że podstawowym kryterium decydującym **o podobieństwie towarów (usług) jest ich charakter.** W orzecznictwie dotyczącym podobieństwa usług, które należy odnieść także do podobieństwa towarów, TSUE 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 danej 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-171/78⁸⁴), koniak oraz whisky (wyrok z dnia 27 lutego 1980 r. w sprawie C-168/78⁸⁵), 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 czy też inne napoje alkoholowe 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. Jedyną wyraźną cechą wspólną w tym wypadku było, że oba te produkty zawierają alkohol, zatem podobny jest cel konsumpcji tych wyrobów. Nie można więc stawiać wymogu, aby produkty podobne

⁸¹ Sygn. I FSK 1153/15.

⁸² Wyrok TSUE z dnia 3 maja 2001 r. *Komisja przeciwko Francji*, C-481/98, Lex nr 83250.

⁸³ Wyrok TSUE z dnia 27 lutego 2002 r. *Komisja przeciwko Francji*, C-302/00, Lex nr 111924.

⁸⁴ Wyrok Trybunału z dnia 27 lutego 1980 r. *Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Danii*, sprawa 171/78., ECLI:EU:C:1980:54.

⁸⁵ Wyrok Trybunału z dnia 27 lutego 1980 r. *Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Francuskiej*, sprawa 168/78, ECLI:EU:C:1980:51.

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 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-367/93⁸⁶).

W przypadku piwa pojęcie produktów podobnych i konkurencyjnych można rozumieć szeroko, czyli jako wszelkie napoje alkoholowe (jako że ich spożycie spełnia z punktu widzenia konsumenta ten sam cel) lub ewentualnie wężiej, wówczas można by porównywać piwa oraz gotowe drinki, gdzie łączna zawartość alkoholu będzie zbliżona, lecz zasady obliczania kwoty podatku akcyzowego będą odmienne. **Podobnie też można zestawić spożycie piwa o pojemności 0,5 l oraz spożycie 100 ml mocnego alkoholu. Wówczas łączna spożyta dawka czystego alkoholu będzie zbliżona.**

Jak zostało wskazane ze względu na zróżnicowane zasady obliczania akcyzy dla poszczególnych rodzajów napojów alkoholowych, **wysokość akcyzy, w przeliczeniu na jednostkę alkoholu zawartego w napoju spirytusowym, może być nawet trzy-czterokrotnie wyższa niż w przypadku identycznej jednostki alkoholu zawartego w piwie**. Powoduje to brak możliwości realnej konkurencji między piwem a napojami rodzaju gotowe drinki, co może stanowić także naruszenie konstytucyjnej zasady swobody działalności gospodarczej. Z perspektywy zasad podatkowych narusza to zasadę neutralności podatku (wybór konsumenta podyktowany nie jest jego decyzją co do danego wyrobu alkoholowego, lecz decyzją ustawodawcy której racjonalność wydaje się wątpliwa). Narusza to także zasadę sprawiedliwego oraz równego opodatkowania.

Przyjęcie procedowanych obecnie zmian w ramach projektu rządowego UD289 będzie pogłębiać tą dysproporcję i naruszenie zasady jednakowego opodatkowania produktów podobnych i konkurencyjnych będzie jeszcze bardziej widoczne.

Z tej perspektywy wątpliwości budzi także dopuszczenie możliwości reklamowania piwa bez uwzględnienia innych niskoprocentowych napojów alkoholowych. Ponieważ może to prowadzić do naruszenia zasady równości wobec prawa, ustawodawca powinien rozważyć rezygnację z prawa do reklamowania piwa.

Art. 10 ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi stanowi, że akty prawne wpływające na strukturę cen napojów alkoholowych powinny służyć ograniczaniu spożycia tych napojów oraz zmianie struktury ich spożycia **na rzecz napojów o niskiej zawartości procentowej alkoholu**. Jak wskazuje się w doktrynie, przepis ten skierowany jest do prawodawcy i nakazuje, by w aktach normatywnych wpływających na strukturę cen napojów alkoholowych uwzględniać to, iż mają one

⁸⁶ 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.

służyć ograniczaniu spożycia tych napojów oraz zmianie struktury ich spożycia na rzecz napojów o niskiej zawartości procentowej alkoholu. Cel ten koreluje z ogólnym celem ustawy, którym jest m.in. podejmowanie działań zmierzających do ograniczania spożycia napojów alkoholowych oraz zmiany struktury ich spożycia⁸⁷.

Rzecz jasna przepisy ustawowe mają w polskim porządku prawnym równą rangę i nie można uznać, aby wskazany art. 10 ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi był w jakimkolwiek sensie „ważniejszy” od przepisów ustawy o podatku akcyzowym. Niemniej jednak wskazany art. 10 wyraża niewątpliwie pewną normę programową, pożądaną kierunek działań i jako taki może służyć za wzorzec aksjologicznej oceny innych przepisów, także rangi ustawowej. Trudno w obecnej regulacji podatku akcyzowego od napojów alkoholowych dostrzec realizację wskazań zawartych w art. 10. Akty prawne wpływające na strukturę cen napojów alkoholowych przyjmowane są regularnie (przede wszystkim w ramach wspominanej tzw. mapy akcyzowej), **jednak sposób zwiększenia stawek akcyzy nie uwzględnia faktu, że nie tylko piwo jest napojem alkoholowym o niskiej zawartości procentowej alkoholu.**

Tymczasem w przypadku ujednolicenia sposobu obliczania kwoty akcyzy od napojów alkoholowych i oparcia jest na zawartości czystego alkoholu w produkcie cel ten byłby realizowany.

5. Zasady opodatkowania piwa w wybranych państwach

Nierównowaga w podatku akcyzowym na piwo i alkohole mocne na korzyść piwa obecna jest także w innych państwach europejskich, takich jak Niemcy, Czechy, Belgia, Hiszpania, Rumunia⁸⁸, czyli w państwach, w których większość etanolu obywatele dostarczają do swoich organizmów w piwie.

Dyrektywa 92/83/EWG umożliwia państwom członkowskim podział piwa na kategorie, w tym stosowanie jednolitych stawek do piw o zawartości do czterech stopni Plato. Swoboda wyboru zależy zatem do każdego z Państwa Członkowskiego z osobna.

Stan obecny obrazuje poniższa tabela:

PAŃSTWO CZŁONKOWSKIE	STOPIEŃ PLATO	ZAWARTOŚĆ ALKOHOLU W PRODUKCIE GOTOWYM
Austria	X	
Belgia	X	

⁸⁷ G. Krawiec, *Ustawa o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi. Komentarz 2021*, art. 10, SIP Legalis.

⁸⁸ A. Ptak-Iglewska, *Szybko rośnie...*

Bułgaria	X	
Chorwacja		X
Cypr		X
Czechy	X	
Dania		X
Estonia		X
Finlandia		X
Francja		X
Grecja	X	
Holandia		X
Hiszpania	X	
Litwa		X
Luksemburg	X	
Łotwa		X
Malta	X	
Niemcy	X	
Polska	X	
Portugalia	X	X
Rumunia	X	
Słowenia		X

Słowacja		X
Szwecja		X
Węgry		X
Włochy		X

Tabela: *Excise Duty Tables*, cz. 1, *Alcoholic Beverages*, REF 1042, Raport Komisji Europejskiej, 1 stycznia 2020 r., <https://circabc.europa.eu/ui/group/4e1c8a15-d45e-440e-8fec-f5d121e0c075/library/3072171e-ca19-4955-986a-1e05a3f1de25/details> [dostęp z dnia 15 września 2025 r.].

Osobnego i szerszego komentarza wymagają dwa wybrane kraje. Po pierwsze: Holandia – jako przykład kraju, który w niedawnym czasie odszedł od systemu opodatkowania w oparciu o stopień Plato, a także Szwecja – jako wzór państwa prowadzącego zdecydowanie restrykcyjną politykę antyalkoholową.

5.1. Kazus Holandii

W dotychczasowym systemie podatkowym Holandii akcyza na piwo była naliczana na podstawie stopni Plato, czyli zawartości ekstraktu brzożki wyrażonej w procentach masowych. Skala Plato, wywodząca się z tradycji piwowarskich w Europie kontynentalnej, przez wiele lat stanowiła fundament systemu fiskalnego w zakresie opodatkowania piwa⁸⁹.

Jednak od początku 2022 roku w Holandii rozpoczął się proces odchodzenia od tego modelu. Na mocy implementacji Dyrektywy Rady (UE) 2020/1151 z dnia 29 lipca 2020 r. zmieniającej dyrektywę 92/83/EWG w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych, zdecydowano o zastąpieniu systemu Plato metodą opartą na rzeczywistej zawartości alkoholu (ABV). Zmiana miała na celu uproszczenie systemu, zwiększenie jego przejrzystości i spójność z praktyką stosowaną w części państw UE, m.in. w krajach skandynawskich⁹⁰.

Nowe przepisy weszły w pełni w życie 1 stycznia 2024 roku. Od tego momentu akcyza na piwo w Holandii jest naliczana wyłącznie na podstawie procentowej zawartości alkoholu objętościowo. Stawka podatku wynosi 8,12 euro za każdy procent objętości alkoholu w hektolitrze piwa⁹¹, przy czym minimalna stawka wynosi 26,13 EUR za

⁸⁹ <https://filarybiznesu.pl/akcyza-na-napoje-z-pianka-w-niderlandach-liczona-od-ilosci-procentow/a13485> [dostęp: 15 września 2025 r.].

⁹⁰ Nederlandse Brouwers, 7 vragen over de verhoging van de bierbelasting, <https://www.nederlandsebrouwers.nl/nieuws/actueel/7-vragen-over-de-verhoging-van-de-bierbelasting> [dostęp: 15 września 2025 r.].

⁹¹ Belastingdienst, Bier – Accijnstarieven en berekening, https://www.belastingdienst.nl/bibliotheek/handboeken/html/boeken/HA/bieraccijnstarieven_en_berekening.html [dostęp z dnia 27 sierpnia 2025 r.]

hektolitr (stawka obowiązuje od 1 stycznia 2025 r.). Warto nadmienić, że istnieje regulacja określająca stawkę dla małych browarów (browarów o rocznej produkcji do 200 000 hl w roku poprzednim) wynosi 7,51 euro za % obj. za hektolitr, przy czym minimalna stawka wynosi 26,13 euro za hektolitr (stawka obowiązuje od 1 stycznia 2025 r.).

W praktyce zmiana ta ma kilka istotnych konsekwencji. Z punktu widzenia organów podatkowych upraszcza proces kontroli i rozliczeń, gdyż pomiar ABV jest prostszy niż oznaczanie ekstraktu w skali Plato. Natomiast dla producentów (browarów) upraszcza procedury rozliczeniowe, ale jednocześnie zmienia sposób opodatkowania, w szczególności dla piw o niższym ekstrakcie początkowym, a wyższej zawartości alkoholu. Również nie bez znaczenia pozostają zmiany dla grona konsumentów, gdyż nowe regulacje mogą wpływać na strukturę cen detalicznych piwa, zwłaszcza w segmencie piw mocniejszych, które w nowym systemie są wyżej opodatkowane.

Końcowo reforma została pozytywnie oceniona przez holenderskie organy fiskalne i środowiska gospodarcze (m.in. *Belastingdienst*, *Ministerie van Financiën*), a także wpisuje się w szerszą europejską tendencję do ujednolicania systemów akcyzowych⁹². Jednocześnie spotkała się z umiarkowaną krytyką części browarów rzemieślniczych, które wskazują, że nowy model może ograniczać atrakcyjność produkcji piw wysokoprocentowych⁹³.

Podsumowując, Holandia, podobnie jak coraz większa liczba państw członkowskich UE, zrezygnowała z systemu Plato na rzecz bardziej przejrzystego i jednolitego systemu opartego na zawartości alkoholu (ABV). Jest to przykład reformy, która z jednej strony porządkuje system podatkowy, z drugiej zaś wywołuje istotne skutki gospodarcze i rynkowe. W perspektywie długofalowej można się spodziewać, że odejście od systemu Plato stanie się standardem w całej Unii Europejskiej, prowadząc do pełnej harmonizacji zasad opodatkowania piwa i likwidacji różnic między krajami członkowskimi. W tym sensie Holandia jako kraj o silnych tradycjach browarniczych i ważnym znaczeniu na rynku europejskim, wyznacza kierunek zmian dla całego sektora.

5.2. Kazus Szwecji

Państwem, które cechuje się zdecydowanie rygorystycznymi przepisami w zakresie przepisów alkoholowych jest Szwecja, w której przez długi czas istniał państwowy monopol zarówno na produkcję, jak i dystrybucję alkoholu. Była ona często

⁹² Ministerie van Financiën (Rijksoverheid), *Memorie van Toelichting Belastingplan 2024*, <https://www.rijksfinancien.nl/belastingplan-memorie-van-toelichting/2024/d17e3622> [dostęp z dnia 27 sierpnia 2025 r.]

⁹³ Trimbos Instituut, *Accijnzen op alcohol in Nederland*, dostęp: <https://www.trimbos.nl/kennis/alcohol/alcoholbeleid-en-wetgeving/accijnzen/> [dostęp z dnia 15 września 2025 r.].

wskazywana jako przykład skutecznego modelu przeciwdziałania nadużyciom alkoholowym poprzez środki restrykcyjne, ale niecałkowity zakaz.

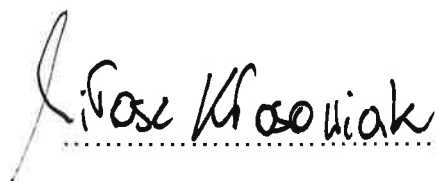
W XX wieku zrezygnowano z systemu przydziałowego i wprowadzono wysokie podatki akcyzowe. Wciąż jednak utrzymywano kontrolę poprzez państwowy monopol sprzedaży detalicznej, czyli *Systembolaget* oraz ściśle określone zasady dotyczące sprzedaży i podawania alkoholu, takie jak ograniczenia wiekowe, zakaz reklamy czy surowe kary za prowadzenie pojazdów pod wpływem alkoholu⁹⁴.

Wstąpienie Szwecji do Unii Europejskiej wymusiło istotne zmiany w krajowej polityce alkoholowej. Zniesiono wówczas monopol oraz dostosowano system podatków akcyzowych do wymogów unijnych. W konsekwencji zwiększyła się rola sektora prywatnego w imporcie alkoholu. Dotychczas monopol ten sprawowała państwowa spółka Vin & Sprit, która dostarczała produkty do *Systembolaget*. W celu zapewnienia przejrzystości i sprawiedliwego traktowania producentów powołano specjalny organ nadzorujący proces dystrybucji alkoholu, uprawniony do rozpatrywania skarg dotyczących dostępnego asortymentu. Skutkiem reform było poszerzenie oferty napojów alkoholowych dostępnych na rynku. Ponadto, z uwagi na unijne przepisy, zniesiono krajowe limity dotyczące zawartości alkoholu w piwach i napojach spirytusowych⁹⁵.

W zakresie piwa, Szwecja stosuje wysokie stawki akcyzy, które są uzależnione od zawartości alkoholu w produkcie. Piwo o zawartości alkoholu powyżej 2,8% objęte jest podatkiem akcyzowym, który rośnie proporcjonalnie do mocy trunku. W praktyce oznacza to, że piwa mocniejsze (np. powyżej 5%) są znacznie droższe, co stanowi element polityki ograniczającej spożycie alkoholu. W efekcie producenci często dostosowują receptury, oferując słabsze wersje piw, które nie podlegają akcyzie lub objęte są nią w mniejszym stopniu. System ten ma na celu zarówno zniechęcanie do zakupu mocnych alkoholi, jak i promowanie umiarkowanego spożycia⁹⁶.



dr hab. Jan Rudnicki, prof. ucz.



dr Miłosz Kłosowiak

⁹⁴ <https://systembolagethistoria.se/> [dostęp: 15 września 2025 r.].

⁹⁵ M. Tauber, *Alkohol w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*.... s. 106.

⁹⁶ <https://www.skatteverket.se/foretag/skatterochavdrag/punktskatter/alkoholskatt/skattesatserforalkoho> l.4.4a47257e143e26725aecb5.html# [dostęp: 15 września 2025 r.].

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-eksperckie 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 „**lepszich 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 legispudencji (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 unijnego⁹⁷ oraz opinię „przyjaciela sądu” (*amicus curiae*) w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym (której ustalenia potwierdził następnie Trybunał w orzeczeniu stwierdzającym niezgodność przepisów ustawowych z Konstytucją)⁹⁸, a także zorganizowało **kilkanaście debat, seminariów, konferencji i innych wydarzeń popularyzujących reformę stanowienia prawa**⁹⁹, a także zawarło umowy o współpracy m.in. z Okręgową Izbą Lekarską w Warszawie im. prof. J. 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:

⁹⁷ Przykładowe opinie dostępne na stronie internetowej Centrum: <https://cosr.wpia.uw.edu.pl/opinie-ekspertyzy-artykuly/>, dostęp: 15 września 2025 r.

⁹⁸ Opinia Centrum w sprawie o sygn. K 15/23 opublikowana na stronie internetowej Trybunału Konstytucyjnego: <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?&pokaz=dokumenty&sygnatura=K%2015/23>, dostęp: 15 września 2025 r.

⁹⁹ 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: 15 września 2025 r.

- monografię: M. Jabłoński K. Koźmiński (red.), *Ocena skutków regulacji. Miscellanea*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2024¹⁰⁰;
- tom uznanego czasopisma naukowego „*Studia Iuridica*”, nr 102 pt. *Lawmaking and Legislation*, 2024¹⁰¹;
- raport: *Ocena skutków regulacji. Doświadczenia zagraniczne i polskie – wnioski i postulaty. Raport Centrum Oceny Skutków Regulacji Uniwersytetu Warszawskiego*, Warszawa 2024¹⁰².

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*¹⁰³. 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.

¹⁰⁰ <https://scholar.com.pl/pl/glowna/8862-ocena-skutkow-regulacjibrmiscellanea.html> dostęp: 15 września 2025 r.

¹⁰¹ https://wuw.pl/data/include/cms//SI_2024_102.pdf, dostęp: 15 września 2025 r.].

¹⁰² https://cosr.wpia.uw.edu.pl/wp-content/uploads/2024/04/RAPORT_UW_COSR_EBOOK.pdf, dostęp: 15 września 2025 r.

¹⁰³ 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: 15 września 2025 r.

