

Andrzej Tatara

Uniwersytet Zielonogórski

ORCID: 0000-0003-4905-2349

a.tatara@wpa.uz.zgora.pl

Mapa drogowa podatku akcyzowego na wyroby tytoniowe jako element realizacji polityki podatkowej

Uwagi wprowadzające

Mapa drogowa stawek podatkowych na wyroby tytoniowe jest niewątpliwie rozwiązaniem nowym w polskim porządku prawnym. Jest to określenie potoczne, powszechnie przyjęte przez praktykę, ale pojawia się również w dyskursie naukowym. Jej regulacja obejmuje dwie kategorie wyrobów, tj. napojów alkoholowych oraz wyrobów spirytusowych. Jest to rozwiązanie polegające na uregulowaniu zmian stawek akcyzy w latach 2022–2027 na poszczególne kategorie wyrobów akcyzowych, dodane w drodze ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym¹. Powyższa zmiana wprowadziła do ustawy o podatku akcyzowym określenie zmian stawek na napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe². Istotny jest fakt, że mapa drogowa ma charakter wiążący, skutkiem czego od 1 stycznia każdego roku, począwszy od 2022 r., przez okres 5 lat zmiany stawek podatkowych na napoje alkoholowe następują zgodnie z przyjętym i określonym w ustawie harmonogramem. Określone w przepisach dotyczących wyrobów tytoniowych stawki kwotowe są finalnym rezultatem mapy drogowej i rozpoczną obowiązywanie od dnia 1 stycznia 2027 r.³

Przyjęte przez ustawodawcę rozwiązanie w postaci mapy drogowej stawek akcyzy było pierwszym o charakterze wiążącym od chwili ponownego wprowadzenia podatku akcyzowego w Polsce. Pierwsza próba wprowadzenia rocznego usystematyzowanego wzrostu stawek podatkowych na wyroby tyto-

¹ Ustawa o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U. z 2021 r., poz. 2313), dalej jako ustawa o mapie drogowej.

² Por. art. 1 pkt 12 ustawy o mapie drogowej oraz art. 165a ustawy o podatku akcyzowym z dnia 6 grudnia 2008 r. (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 1542), dalej jako u.p.a.

³ Por. art. 99 ust. 2 u.p.a.; art. 99 ust. 3 u.p.a.; art. 99a ust. 3 u.p.a. Zob. także 99c ust. 4 u.p.a. i art. 165 ust. 2 u.p.a.

niowe podjęto w 2010 r., które miało polegać na corocznej waloryzacji stawek podatkowych na wyroby tytoniowe o 5%. Takie zobowiązanie Ministerstwa Finansów wynikało z konieczności osiągnięcia minimalnego poziomu opodatkowania 1000 sztuk papierosów na poziomie 90 euro⁴. Z uwagi na brak sformalizowanej formy tego rozwiązania prawnego, jak również ówczesne uwarunkowania ekonomiczne, nie doszło do skutecznej realizacji tych założeń.

Wprowadzenie mapy drogowej stawek podatkowych zasadniczo zmierzało do realizacji pozafiskalnej funkcji podatku, jaką jest funkcja stymulacyjna w aspekcie prozdrowotnym. Oddziaływanie podatku akcyzowego miało polegać na zwiększeniu ceny wyrobów o szkodliwym oddziaływaniu na zdrowie, poprzez wzrost stawek tej daniny publicznej i ograniczenie konsumpcji używek⁵. Niezależnie od oddziaływania prozdrowotnego niewątpliwie celem wprowadzenia corocznej indeksacji stawek była również realizacja fiskalnej funkcji podatku akcyzowego.

W niniejszym opracowaniu zostanie podjęta próba oceny zasadności wprowadzenia średniookresowej indeksacji stawek podatkowych z perspektywy realizowania przez Polskę polityki podatkowej. Zostanie również dokonana ocena, w jakim zakresie przyjęte rozwiązanie legislacyjne jest skuteczne i czy należy podejmować takie działania w przyszłości. Warto zauważyć, że podatek akcyzowy jest podatkiem cechującym się wysokim poziomem harmonizacji na poziomie Unii Europejskiej, co znacząco ogranicza możliwość realizacji polityki podatkowej państwa. W przypadku drogowej przyjęto koncepcję cyklicznej indeksacji stawek, rozłożonej w czasie na okres pięciu lat. Wobec powyższego należy ocenić, czy takie działanie mieści się w granicach realizacji polityki podatkowej, czy jest działaniem pożądanym oraz czy należy podobne rozwiązania stosować także w odniesieniu do innych wyrobów akcyzowych i towarów objętych akcyzą np. paliw silnikowych.

W opracowaniu posłużono się metodą dogmatyczną, analityczną oraz komparatystyczną. Metoda dogmatyczna umożliwiła sformułowanie zakresu mapy drogowej stawek podatku akcyzowego, a także określenie ukształtowania stawek podatkowych oraz podstawy opodatkowania akcyzą wyrobów tytoniowych. W ramach tej metody dokonano wykładni językowo-gramatycznej, celowościowej i systemowej. Metoda analityczna zdeterminowała konieczność uwzględnienia dotychczas stosowanych rozwiązań prawnych w zakresie indeksacji stawek podatku akcyzowego na wyroby tytoniowej. Badanie komparatystyczne w ujęciu horyzontalnym polegało na określeniu państw członkowskich Unii Europejskiej, w których obowiązują podobne rozwiązania prawne oraz jaki jest ich czas.

⁴ W. Bronicki, J. Neneman, *Mapa drogowa zmian stawek akcyzy w latach 2022–2027. Ocena pierwszego roku obowiązywania*, s. 10, https://tep.org.pl/raport_mapa_drogowa/ (data dostępu: 22.07.2024).

⁵ W. Bronicki, *Mapa drogowa zmian stawek akcyzy 2022–2027. Ocena drugiego roku obowiązywania (2023 r.)*, s. 6–8, <https://akcyza.net/raporty/raport-01/> (data dostępu: 30.07.2024).

Pojęcie mapy drogowej stawek podatkowych w podatku akcyzowym

Aktualnie obowiązująca mapa drogowa jest niczym innym niż indeksacją stawek podatkowych na napoje alkoholowe i wyroby tytoniowe. W odniesieniu do wyrobów tytoniowych mapa drogowa obejmuje indeksację stawki kwotowej. Stawki w podatku akcyzowym mogą mieć trojaki charakter. Jeżeli podstawa opodatkowania jest wyrażona poprzez jednostkę miary inną niż pieniądź, wówczas stawki podatkowe muszą być określone kwotowo⁶. Stawki procentowe odnajdują zastosowanie jedynie w odniesieniu do samochodów osobowych, ponieważ podstawę opodatkowania stanowi ich wartość wyrażona w pieniądzu⁷. Natomiast stawki mieszane określane są zarówno kwotowo, jak i procentowo. Mają zastosowanie w odniesieniu do papierosów i tytoniu do palenia⁸. Warto nadmienić, że w przypadku podstawy opodatkowania wyrobów tytoniowych nie została ona uregulowana⁹. Jest to następstwo bezpośredniej implementacji rozwiązań zawartych w dyrektywie tytoniowej¹⁰. W odniesieniu do produktów, które nie stanowią wyrobów tytoniowych, a podlegają akcyzie, określono podstawę opodatkowania. Takie rozwiązanie zastosowano w odniesieniu do suszu tytoniowego, papierosów elektronicznych oraz wyrobów nowatorskich. Podstawą opodatkowania suszu tytoniowego jest jego ilość wyrażona w kilogramach¹¹. Z kolei dla płynu do papierosów elektronicznych¹² podstawą opodatkowania jest ilość w mililitrach, natomiast dla wyrobów nowatorskich¹³ – ilość wyrażona w kilogramach.

Stawki podatku są określone w sparametryzowanych wartościach dla poszczególnych wyrobów tytoniowych. Dla papierosów i tytoniu do palenia jest to liczba sztuk oraz maksymalna cena detaliczna, w przypadku tytoniu do palenia – ilość wyrażona w kilogramach oraz maksymalna cena detaliczna. Natomiast podstawę opodatkowania dla cygar i cygaretek stanowi wartość ilościowa w postaci jednego kilograma. W przypadku tytoniu do palenia i papierosów nieobjętych obowiązkiem znakowania podstawę opodatkowania stanowi dla tytoniu do palenia ilość wyrażona w kilogramach dla papierosów, z kolei wartość wyrażona w liczbie sztuk.

⁶ Por. art. 89 u.p.a.; art. 93–97 u. p. a.; art. 99 ust. 2 pkt 3 i ust. 3 u.p.a.

⁷ Zob. art. 105 u.p.a.

⁸ Zob. art. 99 ust. 2 pkt 1 i 2 u.p.a.

⁹ A. Gorgol, *Ustalenie podstawy opodatkowania akcyzą – wybrane zagadnienia*, [w:] P. Stanisławiszyn, T. Nowak (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy kierunki przeobrażeń i zmian*, Warszawa 2014, s. 79.

¹⁰ Dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (L 176/24), dalej jako dyrektywa tytoniowa.

¹¹ Zob. art. 99a ust. 2 u.p.a.

¹² Zob. art. 99b ust. 3 u.p.a.

¹³ Zob. art. 99c ust. 3 u.p.a.

Zasadniczo mapa drogowa przewidywała uregulowanie aktualizacji stawek na poszczególne wyroby tytoniowe z wyodrębnieniem poszczególnych istotnych elementów, jak obowiązek znakowania wyrobów znakami akcyzy czy też oznaczenie maksymalnej ceny detalicznej. W odniesieniu do podatku akcyzowego na papierosy w przypadku oznaczenia paczek znakami akcyzy i określeniu maksymalnej ceny detalicznej wynosi w:

- 2022 r. – 228,10 zł za każde 1000 sztuk i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej,
- 2023 r. – 250,91 zł za każde 1000 sztuk i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej,
- 2024 r. – 276,00 zł za każde 1000 sztuk i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej,
- 2025 r. – 303,60 zł za każde 1000 sztuk i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej,
- 2026 r. – 333,96 zł za każde 1000 sztuk i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej¹⁴,
- 2027 r. – 367,36 zł za każde 1000 sztuk i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej¹⁵.

Zmiany w zakresie stawek podatkowych na tytoń do palenia z kolei przedstawiają się w sposób następujący:

- 2022 r. – 155,79 zł za każdy kilogram i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej,
- 2023 r. – 171,37 zł za każdy kilogram i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej,
- 2024 r. – 188,51 zł za każdy kilogram i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej,
- 2025 r. – 207,36 zł za każdy kilogram i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej,
- 2026 r. – 228,10 zł za każdy kilogram i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej¹⁶,
- 2026 r. – 250,91 zł za każdy kilogram i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej¹⁷.

Z kolei stawka podatkowa na cygara i cygaretki wynosi w:

- 2022 r. – 433,00 zł za każdy kilogram,
- 2023 r. – 476,00 zł za każdy kilogram,
- 2024 r. – 524,00 zł za każdy kilogram,
- 2025 r. – 576,00 zł za każdy kilogram,

¹⁴ Zob. art. 165a ust. 2 pkt 1 u.p.a.

¹⁵ Zob. art. 99 ust. 2 pkt 1 u.p.a.

¹⁶ Zob. art. 165a ust. 2 pkt 2 u.p.a.

¹⁷ Zob. art. 99 ust. 2 pkt 2 u.p.a.

- 2026 r. – 634,00 zł za każdy kilogram¹⁸,
- 2027 r. – 697,00 zł za każdy kilogram¹⁹.

Natomiast stawka kwotowa podatku akcyzowego na wyroby nowatorskie wynosi w:

- 2022 r. – 311,58 zł za każdy kilogram i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia,
- 2023 r. – 342,74 zł za każdy kilogram i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia,
- 2024 r. – 377,01 zł za każdy kilogram i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia,
- 2025 r. – 414,71 zł za każdy kilogram i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia,
- 2026 r. – 456,18 zł za każdy kilogram i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia²⁰,
- 2027 r. – 501,80 zł za każdy kilogram i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia²¹.

W podobny sposób zostały ukształtowane również stawki podatkowe na papierosy i tytoń do palenia bez oznaczenia znakami akcyzy i maksymalną ceną detaliczną, a także susz tytoniowy nieoznaczony znakami akcyzy. Tym samym można zauważyć, że ustawodawca przewidział coroczną 10-procentową aktualizację części kwotowej stawki podatkowej na wyroby tytoniowe oraz wyroby nowatorskie. Takie rozwiązanie legislacyjne jest niewątpliwie działaniem innowacyjnym, tworzącym podwaliny pod realizację szerszego zakresu polityki podatkowej.

Regulacja mapy drogowej a polityka podatkowa

Pojęcie polityki podatkowej to wszystkie działania władzy publicznej polegające na określeniu celów funkcjonowania systemu i prawa podatkowego oraz doborze środków do realizacji tych celów z uwzględnieniem następstw gospodarczych, społecznych i politycznych²². Zasadniczym ich celem jest zapewnienie dochodów publicznych z uwzględnieniem sprawiedliwego rozłożenia ciężarów podatkowych oraz niskimi kosztami realizacji poboru podatku, przy zapewnieniu stabilizacji jego poboru i zapewnieniem wzrostu gospodarczego²³.

¹⁸ Zob. art. 165a ust. 2 pkt 3 u.p.a.

¹⁹ Zob. art. 99 ust. 2 pkt 3 u.p.a.

²⁰ Zob. art. 165a ust. 6 u.p.a.

²¹ Zob. 99c ust. 4 u.p.a.

²² J. Serwacki, *Polityka podatkowa*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria – instytucje – funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 529–533.

²³ A. Gomułowicz, *System podatkowy a polityka podatkowa*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 2000, s. 168.

Należy pamiętać o społecznym celu polityki podatkowej, jakim jest niwelowanie nieuzasadnionych różnic w dochodach społeczeństwa, podnoszenie poziomu wykształcenia społeczeństwa oraz stwarzanie zachęt do ofiarności na godziwe cele²⁴. Ważny jest również negatywny aspekt treści polityki prowadzonej w dziedzinie podatków i ich prawnej regulacji. Prymatem polityki finansowej państwa nie może być dążenie do zapewnienia dochodów budżetowych, z pominięciem pozostałych celów społecznych, gospodarczych i politycznych. W takiej sytuacji może dojść do zaburzenia sprawiedliwego rozłożenia ciężaru podatkowego, czego rezultatem będzie ograniczenie wzrostu gospodarczego, a w konsekwencji spadek dobrobytu obywateli²⁵.

Cele polityki podatkowej w odniesieniu do podatku akcyzowego można określić następująco:

- zapewnienie dochodów budżetowych,
- tworzenie regulacji podatkowych, które nie ograniczają swobodnego przemieszczania towarów, nie powodują wzrostu obciążeń o charakterze administracyjnym,
- niemożność wpływu regulacji podatkowych na zaburzenie konkurencyjności w obszarze rynku wspólnego,
- realizowanie założeń zawartych w aktach prawa wtórnego (np. dbałość o środowisko naturalne i poprawę stanu zdrowia)
- sprawiedliwe rozłożenie ciężarów podatkowych,
- zapewnienie stabilnego wzrostu gospodarczego,
- minimalizowanie kosztów realizacji podatków,
- odpowiednie nadzorowanie obrotu wyrobami akcyzowymi,
- ograniczenie ujemnych skutków cenotwórczego wpływu podatku akcyzowego²⁶.

W realizacji polityki podatkowej należy pamiętać, że podatek akcyzowy ma silne oddziaływanie fiskalne i stymulacyjne. Państwo jest organizmem złożonym, o szerokiej strukturze społecznej, zróżnicowanym w aspekcie obszarowym zarówno na płaszczyźnie rozwarstwienia społecznego, jak i gospodarczego. Z tej przyczyny nie sposób zaaprobować tezy o konieczności dążenia do maksymalnie neutralnego systemu podatkowego i braku jego oddziaływania w różnych obszarach funkcjonowania państwa²⁷. Akcyza nie może być

²⁴ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 71.

²⁵ Zob. A. Gomułowicz, *Polityka podatkowa w Polsce i przesłanki jej kształtowania*, „Monitor Podatkowy” 1996, nr 5.

²⁶ Część postulatów dotyczących celów polityki podatkowej została sformułowana przez A. Gomułowicza – zob. ibidem, s. 168–174, natomiast katalog założeń polityki podatkowej dotyczącej podatku akcyzowego wymaga uzupełnienia – przede wszystkim nakazuje to sama specyfika akcyzy, która jest podatkiem pośrednim o charakterze cenotwórczym i opodatkowującym obrót, mająca duże znaczenie dla przemieszczania towarów w ramach rynku wspólnego i może stanowić pokusę do wprowadzania rozwiązań o charakterze protekcyjnym i dyskryminacyjnym.

²⁷ A. Gomułowicz, *Zagadnienie neutralności systemu podatkowego*, „Ruch Prawniczy Społeczny i Ekonomiczny” 1990, nr 2, s. 80–82.

neutralna, gdyż jest skutecznym instrumentem wykorzystywanym do osiągnięcia założonych rezultatów gospodarczych, społecznych i politycznych. Jednakże wadliwe ukształtowanie systemu podatkowego może doprowadzić do odpływu kapitału. W konsekwencji kluczowe jest stosowanie rozwiązań systemowych zapewniających stabilny i przyjazny system podatkowy²⁸.

Zasadniczo polityka podatkowa powinna zmierzać do zrealizowania dwóch postulatów stabilności prawa podatkowego i sprawiedliwości podatkowej. Sprawiedliwość podatkową należy utożsamiać z obciążeniem podatników w takim zakresie i kwocie, na jaki pozwala ich zdolność płatnicza. Stabilność prawa podatkowego to stan, w którym brak jest jego ciągłych zmian i modyfikacji²⁹. Dla podatku akcyzowego kluczowe znaczenie ma postulat stabilności tworzonego prawa podatkowego. Wynika to z równomiernie rozłożonego obciążenia finansowego w podatku akcyzowym, ponieważ obciąża on konsumentów wyrobów akcyzowych. Jednakże istotnym problemem jest zachowanie stabilności systemu podatkowego w tym podatku. Brakuje bowiem długofalowej polityki podatkowej mającej realizować konkretne cele w odniesieniu do akcyzy. Jednak nie jest to jednak sytuacja, w której podatek akcyzowy jest odosobniony. W procesie tworzenia prawa brak głębszego zamysłu nad ukształtowaniem poszczególnych podatków i zadań, jakie mają realizować. Jest to zauważalny i powszechny problem w Polsce³⁰. Działania prawotwórcze wymuszane są często koniecznością implementacji regulacji wynikających z prawa unijnego. Polska uzyskała prawo do zastosowania okresów przejściowych przy wprowadzeniu akcyzy na niektóre wyroby akcyzowe³¹. Wadliwa technika legislacyjna stosowana w odniesieniu do prawa podatkowego w tym również do podatku akcyzowego nie służy jego stabilności, skuteczności i efektywności w osiąganiu rezultatów polityki podatkowej. Zazwyczaj legislacja podatkowa jest ukierunkowana na zrealizowanie bieżących celów fiskalnych niezbędnych dla zaspokojenia partykularnych interesów poszczególnych grup społecznych. Brak jest jednak koncepcji długoterminowych. Z uwagi na częste modyfikacje prawa podatkowego i realizowanie przez akcyzę częściowych celów³² można uznać, że systemowe rozwiązania systemowe Polski i UE nie zawsze są spójne i skoordynowane pod względem wdrażania polityki podatkowej.

²⁸ J. Gluchowski, *Patriotyzm a podatki*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 3, s. 17.

²⁹ P. Pomorski, *Prawna regulacja zasad polityki podatkowej*, [w:] A. Gorgol (red.), *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, Warszawa 2020, s. 467–470.

³⁰ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2000*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1, s. 112–118; B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 1, s. 104–110; B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport. 2010*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 1, s. 63–70.

³¹ Zob. art. 18b dyrektywy energetycznej.

³² R. Dowgier, *Stanowienie prawa podatkowego w Polsce*, [w:] L. Etel (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 73.

Niewątpliwie przyjęcie mapy drogowej stanowi realizację polityki podatkowej. W istocie dotychczasowa polityka podatkowa w podatku akcyzowym nakierowana była wyłącznie na efekt fiskalny z pominięciem interesów przedsiębiorców. Natomiast przyjęcie corocznej, przewidywalnej aktualizacji stawek podatkowych stanowi realizację polityki podatkowej w wymiarze 5-letnim. Co prawda jest to średniookresowa polityka podatkowa, jednakże z perspektywy możliwych zdarzeń ekonomicznych, politycznych i społecznych okres ten jest wystarczający dla zweryfikowania skuteczności tego rozwiązania. Samo założenie indeksacji stawek podatkowych w okresie pięciu lat niewątpliwie zasługuje na aprobatę. Funkcjonowanie stałej indeksacji wyrobów tytoniowych gwarantuje również realizację funkcji fiskalnej podatku akcyzowego. Stały coroczny wzrost części kwotowej stawki akcyzy niewątpliwie sprzyja wzrostom dochodów z podatku akcyzowego z tytułu wprowadzania do konsumpcji wyrobów tytoniowych czy wyrobów nowatorskich.

Pozytywnie należy ocenić z perspektywy procesu prawotwórczego uregulowanie indeksacji stawek podatkowych w drodze aktu normatywnego rangi ustawowej. Po pierwsze, indeksacja ta ma charakter wiążący i obowiązujący bez konieczności wprowadzania corocznych zmian w ustawie o podatku akcyzowym. Po drugie, czyni zadość standardowi wyłączności ustawy w sprawach podatkowych, albowiem nakłada on na ustawodawcę obowiązek ustawowej regulacji stawek podatkowych³³. Po trzecie, przyjęta indeksacja daje gwarancję pewności prawa i przewidywalności zmian, które corocznie następują. Po, czwarte indeksacja gwarantuje płynne i sukcesywne podwyższanie stawek do poziomu przewidzianego na rok 2027³⁴.

Mapa drogowa stanowi niewątpliwie ważny element polityki podatkowej, realizując funkcję fiskalną, przy jednoczesnym wspieraniu realizacji pozafiskalnych funkcji podatku³⁵. Warto również zwrócić uwagę, że ustawodawca, uzasadniając projekt mapy akcyzowej, popełnił bardzo istotny błąd logiczny, wskazując na to, że szybkie wzrosty stawek podatku akcyzowego na rynku wyrobów tytoniowych realizowane w latach 2004–2014 powodowały spadek sprzedaży papierosów³⁶. Ustawodawca zdaje się zapomnieć jednak, że wskazany okres był czasem najintensywniejszego wzrostu szarej strefy rynku wy-

³³ Zob. art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483). Szerzej: A. Tatara, *Prawne ograniczenia swobody kształtowania akcyzy w Polsce*, Zielona Góra 2022, s. 76–81.

³⁴ Wysokość stawek podatkowych określonych w przepisach art. 99 ust. 2 u.p.a., art. 99 ust. 3 u.p.a., art. 99a ust. 3 u.p.a., art. 99c ust. 4 u.p.a. Jest ona określona dla 2027 r., a mapa drogowa umożliwi płynne osiągnięcie tych stawek, bez jednorazowego i nagłego podwyższenia poziomu opodatkowania wyrobów tytoniowych i nowatorskich.

³⁵ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym z dnia 29 października 2021 (Dz.U. z 2021 r., poz. 2313), druk sejmowy nr 1673, Sejm IX kadencji, s. 1.

³⁶ *Ibidem*, s. 5.

robów tytoniowych, której rozmiar osiągnął apogeum w 2015 r. Bardziej racjonalne wydaje się być twierdzenie, że nie tyle szybkie i skokowe wzrosty stawek akcyzy powodują zmniejszenie konsumpcji papierosów pochodzących z legalnego źródła. Natomiast w przypadku systematycznego i sukcesywnego podwyższania stawek podatkowych corocznie o tę samą wartość procentową nie spowoduje nadmiernego zwiększenia się szarej strefy.

Mapa drogowa w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej

Warto również zwrócić uwagę, że Polska nie jest jedynym krajem wprowadzającym tego rodzaju rozwiązania w postaci corocznej, sukcesywnej i z góry ustalonej indeksacji stawek podatku akcyzowego na wyroby tytoniowe. Z podobnych rozwiązań korzystają również inne państwa członkowskie Unii Europejskiej. Warto zwrócić uwagę na okres obowiązywania tych rozwiązań, bowiem w wielu przypadkach jest on zdecydowanie krótszy niż ten przyjęty przez Polskę³⁷.

Tabela 1

Lata obowiązywania mapy drogowej w krajach członkowskich UE

Państwo członkowskie	Lata obowiązywania mapy drogowej
Austria	2022–2026
Bułgaria	2022–2026
Czechy	2022–2023
Francja	2022–2026
Holandia	2022–2024
Litwa	2022–2024
Łotwa	2022–2023
Niemcy	2022–2026
Rumunia	2022–2026
Słowacja	2022–2023
Węgry	2022–2023
Włochy	2022–2026

Źródło: opracowanie własne.

Analiza danych zawartych w tabeli 1 wskazuje na to, że spośród 13 krajów Polska zdecydowała się na uregulowanie mapy drogowej stawek na wyroby akcyzowe na okres pięciu lat i tym samym znajduje się w grupie państw, tj.

³⁷ W. Bronicki, J. Neneman, op. cit., s. 16.

Austria, Bułgaria, Francja, Niemcy, Rumunia i Włochy, gdzie okres obowiązywania tego rozwiązania obejmuje pięciu lat, z kolei cztery z nich, tj. Czechy, Łotwa, Słowacja, Węgry, przyjęły rozwiązanie na okres dwóch lat, natomiast Holandia i Litwa zdecydowały o wprowadzeniu mapy akcyzowej na okres trzech lat. Niewątpliwie stawia to Polskę jako jedno z pionierskich państw członkowskich Unii Europejskiej, które zdecydowało się w sposób długofalowy realizować politykę podatkową w zakresie unormowania stawek podatku akcyzowego.

W kontekście konieczności podjęcia negocjacji związanych ze zmianami dyrektywy 2011/64/UE krajowe doświadczenia związane z działaniami mapy akcyzowej mogą być istotnym argumentem przemawiającym za wprowadzeniem tego rodzaju rozwiązania do unijnego systemu prawnego. Jak słusznie wskazuje Wojciech Bronicki w raporcie dotyczącym pierwszego roku obowiązywania mapy drogowej, to rozwiązanie wywiera pozytywny wpływ na budżet państwa, ale również na branżę tytoniową. Z tego powodu Polska może stanowić wzór w kontekście pogodzenia interesów przedsiębiorców z potrzebami budżetowymi państwa³⁸.

Podsumowanie

Przyjęta koncepcja mapy drogowej stanowi realizację szeregu doktrynalnych postulatów związanych z tworzeniem prawa podatkowego. Po pierwsze, indeksacja przez 5-letni okres stanowi element polityki podatkowej innej niż dotychczasowe działania Ministerstwa Finansów będące w istocie realizacją funkcji fiskalnej, polegające na maksymalizacji dochodów budżetowych. Po drugie, indeksacja stawek została w prowadzona w drodze ustawy podatkowej, co może sygnalizować odejście od dotychczasowego chaotycznego systemu zmian prawa podatkowego. Po trzecie, mapa drogowa została wypracowana w drodze porozumienia z biznesem i otoczeniem. Po czwarte, jest gwarantem pewności prawa i jego przewidywalności, umożliwiając przedsiębiorcom realizację działań inwestycyjnym. Po piąte, stanowi kompromis między oczekiwaniami biznesu a realizacją funkcji fiskalnej i zapewnieniem stabilnych dochodów budżetowych. Po szóste, stanowi gwarancję sukcesywnego stabilnego wzrostu dochodów z podatku akcyzowego; z perspektywy jest to lepsze rozwiązanie niż 50-procentowa podwyżka części kwotowej stawki w dłuższym okresie. Po siódme, nie wymaga każdorazowej ingerencji ustawodawcy w wysokość stawek, ponieważ dzieje się to automatycznie wraz z początkiem roku, co również realizuje postulat odpowiedniego *vacatio legis*³⁹.

³⁸ Ibidem, s. 14.

³⁹ A. Tatara, op. cit., s. 317–325.

Niewątpliwie obowiązujące rozwiązanie prawne stanowi realizację polityki podatkowej w ujęciu średniookresowym. Coroczną indeksację stawek podatkowych na wyroby akcyzowe, a także towary opodatkowane akcyzą należy ocenić pozytywnie. Aktualnie przyjęte rozwiązanie prawne wpływa bowiem pozytywnie na poczucie stabilności i przewidywalności prawa. Nie wymaga corocznej ingerencji ustawodawcy w treść aktu normatywnego i przeprowadzania kolejnych zmian, co w przypadku indeksacji stawek mieszanych w zakresie części kwotowej jest niezbędne z uwagi na dyrektywy zasady wyłączności ustawy w materii podatkowej. Ze względu na swą przewidywalność coroczna indeksacja stawki podatku akcyzowego jest rozwiązaniem pożądanym nie tylko z perspektywy przedsiębiorców, ale również interesów fiskalnych państwa, gdyż umożliwia sformułowanie prognozy dla ewentualnych dochodów budżetowych z tytułu podatku akcyzowego. Warto zaznaczyć, że aktualnie obowiązująca mapa drogowa przewidywała sukcesywny wzrost stawek kwotowych podatku akcyzowego o ok. 10% rocznie, a zatem jest to poziom akceptowalny zarówno z perspektywy konsumentów, jaki i szeroko rozumianej branży tytoniowej oraz interesów fiskalnych państwa. Nadmierny wzrost stawek podatkowych może doprowadzić do zwiększenia się udziału szarej strefy w rynku wyrobów tytoniowych, następstwem czego będzie również spadek dochodów budżetowych. Niewątpliwie rozwiązanie o podobnych charakterze powinno zostać wdrożone po zakończeniu obowiązywania aktualnej mapy drogowej.

Wykaz literatury

- Bronicki W., *Mapa drogowa zmian stawek akcyzy 2022–2027. Ocena drugiego roku obowiązywania (2023 r.)*, <https://akcyza.net/raporty/raport-01/>.
- Bronicki W., Neneman J., *Mapa drogowa zmian stawek akcyzy w latach 2022–2027. Ocena pierwszego roku obowiązywania*, https://tep.org.pl/raport_mapa_drogowa/.
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, TNOiK, Toruń 2001.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2000*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006 nr 1.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 1.
- Dowgier R., *Stanowienie prawa podatkowego w Polsce*, [w:] L. Etel (red.), *Prawo podatkowe*, Difin, Warszawa 2008.
- Głuchowski J., *Patriotyzm a podatki*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 3.
- Gomułowicz A., *Polityka podatkowa w Polsce i przesłanki jej kształtowania*, „Monitor Podatkowy” 1996, nr 5.
- Gomułowicz A., *System podatkowy a polityka podatkowa*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 2000.
- Gomułowicz A., *Zagadnienie neutralności systemu podatkowego*, „Ruch Prawniczy Społeczny i Ekonomiczny” 1990, nr 2.

- Gorgol A., *Ustalenie podstawy opodatkowania akcyzą – wybrane zagadnienia*, [w:] P. Stanisławiszyn, T. Nowak (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy kierunki przeobrażeń i zmian*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
- Pomorski P., *Prawna regulacja zasad polityki podatkowej*, [w:] A. Gorgol (red.), *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, C.H. Beck, Warszawa 2020.
- Serwacki J., *Polityka podatkowa*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria – instytucje – funkcjonowanie*, TNOiK, Toruń 2009.
- Tataro A., *Prawne ograniczenia swobody kształtowania akcyzy w Polsce*, Wyd. UZ, Zielona Góra 2022.

Summary

Road map of excise duty on tobacco products as an element of the implementation of tax policy

Keywords: tax law, road map, excise duty, tax policy, tobacco products.

This study draws attention to the problem of the impact of the road map on excise duty and its role in shaping Poland's tax policy. First, attention was drawn to the concept of the road map, its period of validity, and the essence of the changes introduced by it. Undoubtedly, the introduction of a predetermined range of indexation of the excise duty rate on tobacco products and alcoholic beverages is of great importance from the state's perspective, especially in the context of ensuring stable growth of budget revenues. At the same time, the goals of the road map were also to include health-promoting issues. It was further pointed out that the road map is an element of the implementation of tax policy in the scope of determining in advance the increase in tax rates on alcoholic beverages and tobacco products. It was also indicated that such a solution had a positive impact on entrepreneurs, who were able to plan their activities for five years. The main purpose of the article is to demonstrate that the road map was an element of the implementation of tax policy, which is significantly hampered by the state due to the scope of excise tax harmonization.