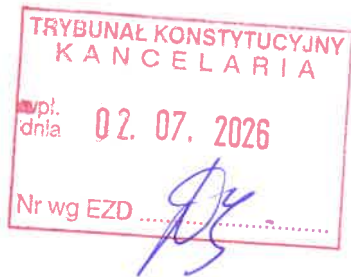




PREZYDENT RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Karol Nawrocki

Warszawa, dnia 2 lipca 2026 r.



Trybunał Konstytucyjny
Warszawa

W N I O S E K

Na podstawie art. 122 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, mając na względzie rolę Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej jako strażnika Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, przed podpisaniem ustawy z dnia 15 maja 2026 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, zwracam się do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o zbadanie zgodności tej ustawy z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej.

Ustawie tej zarzucam w całości niezgodność z art. 2, art. 20, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32 oraz art. 64 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE

I. Przedmiot wniosku, zakres kontroli oraz normatywny kontekst skarżonej nowelizacji

W dniu 11 czerwca 2026 r. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, na podstawie art. 122 ust. 1 Konstytucji, przedstawił Prezydentowi Rzeczypospolitej Polskiej do podpisu ustawę z dnia 15 maja 2026 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, dalej również jako: „ustawa z dnia 15 maja 2026 r.”, „kwestionowana ustawa” albo „skarżona nowelizacja”.

Wniosek zostaje wniesiony w trybie kontroli prewencyjnej, a zatem przed podpisaniem ustawy. Przedmiotem kontroli jest cała ustawa z dnia 15 maja 2026 r. Tak określony zakres zaskarżenia wynika z tego, że przepisy materialne, przepisy przejściowe oraz przepis o wejściu w życie tworzą jeden mechanizm normatywny. Mechanizm ten obejmuje zmianę kwalifikacji określonych elementów papierosów elektronicznych działających na zasadzie indukcji elektromagnetycznej, powiązanie tej kwalifikacji z obciążeniem akcyzowym oraz nałożenie na uczestników rynku obowiązków rejestracyjnych, legalizacyjnych, ewidencyjnych, podatkowych i organizacyjnych.

Projekt ustawy wpłynął do Sejmu jako przedłożenie rządowe w dniu 29 kwietnia 2026 r. i został oznaczony jako druk sejmowy nr 2457. Pierwsze czytanie odbyło się na posiedzeniu Sejmu w dniu 28 kwietnia 2026 r. Projekt skierowano do Komisji Finansów Publicznych. Komisja, po rozpatrzeniu projektu na posiedzeniu w dniu 29 kwietnia 2026 r., przyjęła sprawozdanie oznaczone jako druk nr 2479. Podczas drugiego czytania projektu ustawy, które odbyło się w dniu 13 maja 2026 r., zgłoszono jedną poprawkę, ujętą w druku sejmowym nr 2479-A. Poprawka ta została odrzucona przez Sejm w trzecim czytaniu. W toku sejmowego postępowania legislacyjnego nie dokonano zmian, które w istotny sposób modyfikowałyby zasadniczą treść projektu. Sejm uchwalił ustawę na 57. posiedzeniu w dniu 15 maja 2026 r.; w głosowaniu wzięło udział 428 posłów, z czego 231 głosowało za przyjęciem ustawy, 23 przeciw, a 174 wstrzymało się od głosu. Senat, po rozpatrzeniu ustawy na posiedzeniu w dniu 10 czerwca 2026 r., przyjął jej tekst bez poprawek.

Kwestionowana ustawa wprowadza zmiany w ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym. Deklarowanym celem skarżonej nowelizacji jest „dążenie do powszechnego, sprawiedliwego i równego opodatkowania wszystkich papierosów elektronicznych”. Cel ten, rozumiany abstrakcyjnie, mieści się w zakresie swobody

ustawodawcy podatkowego. Wątpliwości konstytucyjne nie dotyczą zatem samej możliwości objęcia akcyzą wyrobów związanych z papierosami elektronicznymi ani samego dążenia do uszczelnienia systemu podatkowego. Dotyczą sposobu, w jakim ustawodawca cel ten zrealizował.

W obowiązującym stanie prawnym zasadnicze znaczenie ma ustawa z dnia 20 lutego 2025 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, ustawy o zdrowiu publicznym i niektórych innych ustaw. Akt ten wprowadził opodatkowanie akcyzą wielorazowych papierosów elektronicznych oraz podwyższył akcyzę na płyn zawarty w jednorazowych papierosach elektronicznych. Przepisy w tym zakresie stosuje się od dnia 1 lipca 2025 r. W dotychczasowym modelu ustawowym papierosy elektroniczne obejmują jednorazowe papierosy elektroniczne oraz wielorazowe papierosy elektroniczne. Jednorazowe papierosy elektroniczne to urządzenia umożliwiające wytworzenie i spożycie aerozolu z płynu zawartego w tych urządzeniach, które nie są przeznaczone do ponownego napełniania płynem ani wymiany zbiornika z płynem, również wtedy, gdy wymagają zewnętrznego zasilania lub sterowania. Wielorazowe papierosy elektroniczne to natomiast urządzenia umożliwiające wytworzenie i spożycie aerozolu z płynu, które są przeznaczone do ponownego napełniania płynem albo wymiany zbiornika z płynem, również wtedy, gdy wymagają zewnętrznego zasilania lub sterowania.

W uzasadnieniu projektu wskazano, że dotychczasowe definicje e-papierosów nie uwzględniają specyfiki urządzeń działających na zasadzie indukcji elektromagnetycznej. Chodzi o rozwiązania, w których zbiorniki z płynem do papierosów elektronicznych połączone z elementem o właściwościach ferromagnetycznych nie umożliwiają samodzielnie wytworzenia i spożycia aerozolu, również po podłączeniu do zewnętrznego zasilania lub sterowania. W przypadku tej technologii wytworzenie aerozolu następuje przy wykorzystaniu zmiennego pola elektromagnetycznego, które podgrzewa płyn przez oddziaływanie na element ferromagnetyczny znajdujący się w kartridżu albo zbiorniku. W uzasadnieniu projektu wskazano, że urządzenia działające na zasadzie indukcji elektromagnetycznej są z tego względu obciążone akcyzą na niższym poziomie niż urządzenia wykorzystujące grzałkę elektryczną.

Skarżona nowelizacja zmienia ten model przez wyodrębnienie urządzeń działających na zasadzie indukcji elektromagnetycznej. W przypadku takich urządzeń znaczenie normatywne uzyskują zbiorniki z płynem do papierosów elektronicznych połączone z elementem o właściwościach ferromagnetycznych. Ustawodawca przyjął rozwiązanie, zgodnie z którym określone zbiorniki tego rodzaju zostają objęte definicją jednorazowych papierosów elektronicznych albo wielorazowych papierosów elektronicznych.

W myśl definicji wprowadzanych ustawą z dnia 15 maja 2026 r. przez jednorazowe papierosy elektroniczne należy rozumieć nie tylko urządzenia umożliwiające wytworzenie i spożycie aerozolu z płynu zawartego w tych urządzeniach, które nie są przeznaczone do ponownego napełniania płynem albo wymiany zbiornika z płynem, lecz także zbiorniki z płynem do papierosów elektronicznych, które nie są przeznaczone do ponownego napełniania płynem, połączone z elementem o właściwościach ferromagnetycznych, w przypadku urządzeń działających na zasadzie indukcji elektromagnetycznej. W ten sposób zakres definicji jednorazowych papierosów elektronicznych zostaje rozszerzony na określone zbiorniki z płynem połączone z elementem ferromagnetycznym.

Zmiany dotyczą również definicji wielorazowych papierosów elektronicznych. W nowym brzmieniu definicja ta obejmuje: po pierwsze, urządzenia umożliwiające wytworzenie i spożycie aerozolu z płynu, które są przeznaczone do ponownego napełniania płynem albo wymiany zbiornika, z wyłączeniem urządzeń działających na zasadzie indukcji elektromagnetycznej; po drugie, urządzenia umożliwiające wytworzenie i spożycie aerozolu z płynu, które są przeznaczone do ponownego napełniania płynem, w przypadku urządzeń działających na zasadzie indukcji elektromagnetycznej; po trzecie, urządzenia przeznaczone do wymiany zbiornika z płynem, zawierające element o właściwościach ferromagnetycznych, w przypadku urządzeń działających na zasadzie indukcji elektromagnetycznej; po czwarte, zbiorniki przeznaczone do ponownego napełniania płynem do papierosów elektronicznych, połączone z elementem o właściwościach ferromagnetycznych, również w przypadku urządzeń działających na zasadzie indukcji elektromagnetycznej.

Definicja wielorazowych papierosów elektronicznych zostaje zatem rozszerzona zarówno o określone urządzenia przeznaczone do wymiany zbiornika z płynem, jak i o zbiorniki przeznaczone do ponownego napełniania, jeżeli są połączone z elementem o właściwościach ferromagnetycznych i funkcjonują w technologii indukcji elektromagnetycznej. Skutek normatywny tej zmiany polega na objęciu tych elementów reżimem akcyzowym właściwym dla papierosów elektronicznych, mimo że w dotychczasowym modelu akcyzowym rozróżniano urządzenie zasilająco-sterujące oraz zbiornik z płynem.

W dotychczasowym modelu opodatkowania urządzenie zasilająco-sterujące było kwalifikowane odmiennie od zbiornika z płynem. Zmiana dokonana ustawą z dnia 15 maja 2026 r. powoduje, że określone pojemniki z płynem połączone z elementem o właściwościach ferromagnetycznych zostają objęte reżimem akcyzowym właściwym dla papierosów

elektronicznych. Skutkiem tej zmiany jest objęcie pojemnika z płynem stawką 40 zł za każdy pojemnik, niezależnie od opodatkowania samego płynu do papierosów elektronicznych według zasad właściwych dla tego płynu.

Skarżona nowelizacja zawiera rozbudowane przepisy przejściowe. Przepisy w nowym brzmieniu mają być stosowane po upływie 2 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy. Do tego czasu stosowane mają być przepisy ustawy o podatku akcyzowym w brzmieniu dotychczasowym. Jednocześnie sama ustawa ma wejść w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia. Oznacza to, że ustawodawca przewidział formalny okres pomiędzy ogłoszeniem ustawy a rozpoczęciem stosowania nowych definicji, ale okres ten został powiązany z koniecznością wykonania szeregu obowiązków dostosowawczych.

Podmiot niezarejestrowany w Centralnym Rejestrze Podmiotów Akcyzowych, który zamierza od dnia stosowania znowelizowanych przepisów prowadzić działalność gospodarczą w zakresie wielorazowych papierosów elektronicznych albo działalność polegającą na sprzedaży na terytorium kraju osobom fizycznym, nie na potrzeby prowadzenia działalności gospodarczej, zestawów części do urządzeń do waporyzacji służących do wytworzenia tych wielorazowych papierosów elektronicznych, zobowiązany został do dokonania zgłoszenia rejestracyjnego do właściwego dyrektora izby administracji skarbowej do dnia poprzedzającego dzień rozpoczęcia stosowania znowelizowanych przepisów. Podmiot już zarejestrowany w Centralnym Rejestrze Podmiotów Akcyzowych, który zamierza prowadzić taką działalność od dnia stosowania nowych przepisów, został zobowiązany do zgłoszenia zmiany danych zawartych w zgłoszeniu rejestracyjnym również do dnia poprzedzającego dzień rozpoczęcia stosowania znowelizowanych przepisów.

Skarżona nowelizacja przewiduje także obowiązki związane z uzyskaniem zezwolenia albo zmianą zezwolenia. Podmiot, który w zakresie wielorazowych papierosów elektronicznych zamierza od dnia stosowania znowelizowanych przepisów dokonywać czynności wymagających uzyskania zezwolenia albo zmiany zezwolenia, powinien przed tym dniem złożyć wniosek o wydanie zezwolenia albo o jego zmianę. Ustawa przewiduje, że właściwy naczelnik urzędu skarbowego będzie mógł wydać zezwolenie albo zmienić je przed tym dniem, z mocą od dnia rozpoczęcia stosowania nowych regulacji.

Ustawa reguluje ponadto obowiązki dotyczące znaków akcyzy i legalizacyjnych znaków akcyzy. Podmiot obowiązany od dnia stosowania znowelizowanych przepisów do oznaczania znakami akcyzy płynu zawartego w jednorazowych papierosach elektronicznych

albo wielorazowych papierosów elektronicznych może, po złożeniu wstępnego zapotrzebowania, otrzymać podatkowe znaki akcyzy przed tym dniem. Posiadacz płynu do papierosów elektronicznych zawartego w jednorazowych papierosach elektronicznych, wyprodukowanego na terytorium kraju, nabytego wewnątrzwspólnotowo albo importowanego przed dniem stosowania nowych przepisów, który przed tym dniem został oznaczony znakami akcyzy, a od tego dnia będzie oznaczony nieodpowiednimi znakami akcyzy i przeznaczony do dalszej sprzedaży na terytorium kraju, będzie obowiązany oznaczyć go odpowiednimi legalizacyjnymi znakami akcyzy po upływie 14 dni od dnia rozpoczęcia stosowania nowych przepisów. Analogiczny obowiązek przewidziano wobec posiadacza wielorazowych papierosów elektronicznych wyprodukowanych, nabytych wewnątrzwspólnotowo albo importowanych przed dniem rozpoczęcia stosowania nowych przepisów, jeżeli przed tym dniem nie istniał obowiązek oznaczania ich znakami akcyzy, a od tego dnia powinny być oznaczone odpowiednimi znakami akcyzy i będą przeznaczone do dalszej sprzedaży na terytorium kraju.

Na posiadaczy wskazanych wyrobów nałożono również obowiązek złożenia w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych wstępnego zapotrzebowania na legalizacyjne znaki akcyzy. Decyzję w sprawie sprzedaży legalizacyjnych znaków akcyzy na te wyroby ma wydawać właściwy naczelnik urzędu skarbowego w sprawach znaków akcyzy, na wniosek posiadacza wyrobów. Ponadto podmiot, który zamierza w miesiącu rozpoczęcia stosowania nowych przepisów produkować poza składem podatkowym płyn zawarty w jednorazowych papierosach elektronicznych albo wielorazowe papierosy elektroniczne, został zobowiązany do złożenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego deklaracji w sprawie przedpłaty podatku akcyzowego oraz do obliczenia i wpłacenia przedpłaty podatku akcyzowego w terminie do ostatniego dnia miesiąca poprzedzającego miesiąc rozpoczęcia stosowania nowych przepisów — w wysokości podatku akcyzowego, jaki będzie należny od tych wyrobów wyprodukowanych od dnia rozpoczęcia stosowania znowelizowanych regulacji.

Istotnym elementem oceny skarżonej nowelizacji jest jej relacja do równoległe procedowanego projektu UD363, tj. projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy — Kodeks karny skarbowy. W uzasadnieniu tego projektu wskazano, że jego celem jest jednakowe obciążenie akcyzą wszystkich papierosów elektronicznych niezależnie od technologii wykorzystywanej do waporyzacji płynu. Projekt UD363 zakłada rezygnację z opodatkowania wkładów do wielorazowych papierosów elektronicznych, a w zamian

przewiduje: objęcie podatkiem akcyzowym wszystkich tzw. „dołów”, czyli również urządzeń zasilająco-sterujących, które obecnie nie są opodatkowane akcyzą; zwiększenie stawki akcyzy na wszystkie urządzenia do waporyzacji, w tym wielorazowe papierosy elektroniczne, urządzenia wielofunkcyjne oraz podgrzewacze, a także zestawy części do urządzeń do waporyzacji; oraz zwiększenie stawki akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych i kwoty doliczenia do akcyzy obliczonej od płynu zawartego w jednym jednorazowym papierosie elektronicznym.

Projekt UD363 zakłada zatem objęcie podatkiem akcyzowym wszystkich urządzeń zasilająco-sterujących przez zmianę definicji wielorazowych papierosów elektronicznych. Jednocześnie wkłady do ponownego napełniania płynem, połączone z grzałką, które obecnie są objęte definicją wielorazowych papierosów elektronicznych, nie będą objęte podatkiem akcyzowym jako urządzenia, natomiast płyn do papierosów elektronicznych zawarty we wkładach pozostanie wyrobem akcyzowym. Projekt przewiduje również zwiększenie stawki na wszystkie urządzenia do waporyzacji o 10 zł za sztukę, co uzasadniono tym, że do grupy urządzeń do waporyzacji, opodatkowanych akcyzą, należą nie tylko wielorazowe papierosy elektroniczne, lecz także urządzenia wielofunkcyjne oraz podgrzewacze, a okres używalności tych urządzeń jest podobny.

W tym kontekście powstaje zasadnicza wątpliwość co do racjonalności wejścia w życie ustawy z dnia 15 maja 2026 r. w sytuacji, gdy równolegle prowadzone są prace nad szerszym, opartym na innych założeniach projektem kompleksowym, którego uchwalenie ma prowadzić do uchylecia albo istotnej przebudowy unormowań zawartych w kwestionowanej ustawie. Znaczenie tej okoliczności jest tym większe, że aktualnie obowiązujące definicje jednorazowych i wielorazowych papierosów elektronicznych zostały wprowadzone stosunkowo niedawno, a unormowania dotyczące urządzeń do waporyzacji i jednorazowych e-papierosów zaczęły być stosowane dopiero od dnia 1 lipca 2025 r.

Projekt nowelizacji z dnia 15 maja 2026 r. wzbudzał zastrzeżenia już na etapie prac parlamentarnych. W trakcie prac legislacyjnych w Sejmie krytyczne uwagi zgłosiły Konfederacja Lewiatan, Polskie Towarzystwo Gospodarcze oraz Izba Przemysłowo-Handlowa w Krakowie. Negatywne opinie pod adresem ustawy uchwalonej przez Sejm skierowano również do Senatu. Obok wskazanych podmiotów uwagi przedłożyły m.in. Federacja Przedsiębiorców Polskich, Rada Przedsiębiorczości, Fundacja im. XBW Ignacego Krasickiego, Instytut Staszica, Krajowa Izba Gospodarcza oraz Pracodawcy RP. Zastrzeżenia te dotyczyły w szczególności fragmentarycznego charakteru regulacji, jej relacji do projektu UD363,

nierównego traktowania produktów funkcjonalnie podobnych, krótkiego okresu dostosowawczego oraz możliwych skutków dla legalnego obrotu i konkurencji rynkowej.

Z powyższych względów ustawa z dnia 15 maja 2026 r. powinna zostać oceniona nie tylko przez pryzmat pojedynczych zmian definicyjnych, lecz przez pryzmat całego ustanowionego przez nią mechanizmu prawnego. Mechanizm ten obejmuje zmianę zakresu definicji jednorazowych i wielorazowych papierosów elektronicznych, nowe obowiązki rejestracyjne, legalizacyjne i podatkowe, krótki okres dostosowawczy oraz równoległe procedowanie regulacji kompleksowej obejmującej tę samą materię. Właśnie ten zespół elementów przesądza o konieczności kontroli kwestionowanej ustawy jako całości.

W pierwszej kolejności należy ocenić skarżoną nowelizację z perspektywy art. 32 oraz art. 64 ust. 2 Konstytucji. Zasadniczy ciężar konstytucyjnego problemu polega bowiem na tym, że ustawodawca deklaruje dążenie do powszechnego i równego opodatkowania wszystkich papierosów elektronicznych, a jednocześnie przyjmuje regulację wycinkową, która wcześniej i bardziej dolegliwie obciąża produkty oparte na określonej technologii. Dopiero na tym tle widoczny staje się dalszy problem ingerencji w prawa majątkowe, proporcjonalności, wolności działalności gospodarczej oraz standardów art. 2 Konstytucji.

II. Naruszenie art. 32 oraz art. 64 ust. 2 Konstytucji

Art. 32 Konstytucji wyraża zasadę równości wobec prawa oraz prawo do równego traktowania przez władze publiczne. Art. 64 ust. 2 Konstytucji stanowi, że własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. W przypadku skarżonej nowelizacji oba te wzorce pozostają ze sobą ściśle związane, ponieważ różnicowanie sytuacji uczestników rynku ma bezpośrednie skutki majątkowe.

Zasada równości wymaga, aby podmioty charakteryzujące się wspólną cechą relewantną były traktowane według jednakowej miary. Ustawodawca może różnicować sytuację prawną, ale kryterium różnicowania musi mieć charakter relewantny, racjonalnie uzasadniony i proporcjonalny do celu regulacji. Nie może być arbitralne ani prowadzić do nieuzasadnionego obciążenia jednej kategorii uczestników rynku.

Wspólną cechą relewantną jest funkcjonowanie na rynku papierosów elektronicznych, urządzeń do waporyzacji i substytutów wyrobów tytoniowych, a także oferowanie produktów zaspokajających podobną potrzebę konsumenta. Produkty te mogą różnić się konstrukcją techniczną, ale pełnią zbliżoną funkcję gospodarczą i konkurują o tego samego konsumenta.

Z tego punktu widzenia ustawodawca powinien zachować neutralność technologiczną albo przedstawić szczególnie przekonujące uzasadnienie odmiennego traktowania jednej technologii. Jeżeli celem ustawodawcy jest powszechne, sprawiedliwe i równe opodatkowanie wszystkich papierosów elektronicznych, to różnicowanie sytuacji według kryterium zastosowanej technologii wymaga wykazania, że jest ono racjonalnie powiązane z tym celem i proporcjonalne.

Kwestionowana ustawa nie spełnia tego wymogu. Wprowadza wcześniejsze i bardziej dolegliwe obciążenie wobec produktów wykorzystujących indukcję elektromagnetyczną, podczas gdy inne funkcjonalnie porównywalne rozwiązania mają zostać objęte regulacją dopiero w ramach projektu UD363. W efekcie powstaje przejściowa, ale realna nierówność konkurencyjna: jeden segment rynku ponosi ciężary wcześniej i w bardziej restrykcyjnym trybie, a pozostali uczestnicy rynku pozostają czasowo w korzystniejszej sytuacji.

Kryterium zastosowane przez ustawodawcę — technologia wykorzystująca element o właściwościach ferromagnetycznych i indukcję elektromagnetyczną — nie zostało powiązane z takim celem publicznym, który uzasadniałby tak daleko idące i wcześniejsze zróżnicowanie. Jeżeli celem ustawodawcy jest powszechne i równe opodatkowanie produktów funkcjonalnie podobnych, to zróżnicowanie oparte na wybranej technologii, przy jednoczesnym procedowaniu regulacji kompleksowej, pozostaje w sprzeczności z tym celem.

Nierówność ta ma również wymiar majątkowy. Produkty objęte skarżoną nowelizacją zostają obciążone dodatkowymi kosztami podatkowymi i organizacyjnymi, podczas gdy produkty funkcjonalnie podobne, lecz oparte na innych rozwiązaniach technicznych, przez pewien czas nie ponoszą analogicznych ciężarów. Ochrona praw majątkowych nie jest więc równa dla uczestników rynku znajdujących się w porównywalnej sytuacji gospodarczej.

Tezy wynikające z wyroków Kp 2/08 i K 27/00 wzmacniają także zarzut równościowy. Jeżeli ustawodawca w sposób nieoczekiwany pogarsza sytuację tylko części uczestników rynku funkcjonalnie podobnych produktów, to zróżnicowanie to wymaga szczególnie mocnego uzasadnienia. Brak takiego uzasadnienia prowadzi do wniosku, że skarżona nowelizacja nie tylko narusza zaufanie do państwa, ale także różnicuje ochronę praw majątkowych w sposób niezgodny z art. 32 oraz art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Tym samym kwestionowana ustawa narusza art. 32 Konstytucji oraz art. 64 ust. 2 Konstytucji, ponieważ prowadzi do nierównego traktowania podmiotów podobnych oraz nierównej ochrony ich praw majątkowych.

Ocena nierównego rozłożenia ciężarów prowadzi bezpośrednio do problemu ochrony majątkowej. Skarżona nowelizacja nie tylko różnicuje sytuację uczestników rynku, lecz także wpływa na wartość ekonomiczną produktów, opłacalność obrotu i koszty dostosowania do nowego reżimu. Z tego względu wymaga następnie oceny z perspektywy art. 64 ust. 1 Konstytucji.

III. Naruszenie art. 64 ust. 1 Konstytucji

Art. 64 ust. 1 Konstytucji gwarantuje każdemu prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. Ochrona ta obejmuje nie tylko formalne istnienie prawa własności, lecz także możliwość korzystania z mienia, zachowania jego wartości gospodarczej oraz racjonalnego dysponowania nim w ramach obowiązującego porządku prawnego.

Podatki i inne ciężary publiczne z natury rzeczy oddziałują na sferę majątkową jednostki. Nie każde obciążenie podatkowe stanowi naruszenie art. 64 ust. 1 Konstytucji. Naruszenie powstaje jednak wtedy, gdy ustawodawca ingeruje w prawa majątkowe w sposób nadmierny, nieprzewidywalny, nieproporcjonalny i pozostający w sprzeczności z zasadą zaufania do państwa.

Kwestionowana ustawa oddziałuje na prawa majątkowe w sposób szczególnie dolegliwy. Po pierwsze, zmienia zasady opodatkowania elementów produktu funkcjonującego w określonym dotychczas modelu ustawowym. Po drugie, obciążenie stawką 40 zł za każdy pojemnik może zasadniczo zmienić ekonomiczną wartość zapasów, kontraktów i modelu dystrybucji. Po trzecie, ustawa nakłada dodatkowe obowiązki administracyjne, rejestracyjne, legalizacyjne i podatkowe, które generują koszty niezależne od samego podatku.

W świetle wyroku Kp 2/08 szczególnie istotne jest to, że ochrona zaufania do prawa aktualizuje się wtedy, gdy zmiana prawna nieoczekiwanie pogarsza sytuację adresatów norm. W przypadku skarżonej nowelizacji pogorszenie to ma wymiar majątkowy. Nowe obowiązki podatkowe i organizacyjne wpływają na wartość ekonomiczną produktów, opłacalność obrotu, koszty dostosowawcze oraz możliwość wykorzystania dotychczasowego modelu działalności.

Z kolei standard wynikający z orzeczenia K 27/00 przemawia za tym, aby ingerencji w prawa majątkowe nie oceniać wyłącznie jako formalnego nałożenia daniny publicznej. Należy uwzględnić również to, czy ustawodawca nie doprowadził do sytuacji, w której działania zgodne z dotychczasowym prawem zostają następnie obciążone skutkami

niemożliwymi do racjonalnego przewidzenia. W takim układzie naruszenie art. 64 ust. 1 Konstytucji pozostaje ściśle związane z naruszeniem art. 2 Konstytucji.

W rezultacie ustawodawca ingeruje nie tylko w przyszłe decyzje gospodarcze, lecz także w wartość i możliwość gospodarczego wykorzystania mienia oraz praw majątkowych związanych z działalnością już rozpoczętą. Wprowadzenie takiej regulacji bez realnej ochrony interesów w toku, bez odpowiedniego okresu dostosowawczego i w warunkach równoległego procedowania regulacji docelowej stanowi nadmierną ingerencję w sferę praw majątkowych chronionych przez art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Znaczenie ma również związek art. 64 ust. 1 z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji. Ochrona praw majątkowych wymaga, aby ograniczenia były przewidywalne, racjonalne i proporcjonalne. Skoro kwestionowana ustawa narusza zaufanie do państwa i nie spełnia wymogu proporcjonalności, to ingerencja w prawa majątkowe nie może zostać uznana za konstytucyjnie dopuszczalną.

Kwestionowana ustawa narusza więc art. 64 ust. 1 Konstytucji, ponieważ prowadzi do nadmiernej, zaskakującej i nieproporcjonalnej ingerencji w prawa majątkowe.

Nadmierny charakter ingerencji w sferę majątkową wymaga następnie oceny z punktu widzenia konstytucyjnej proporcjonalności. Samo wskazanie celu fiskalnego albo regulacyjnego nie przesądza o dopuszczalności przyjętego rozwiązania. Konieczne jest wykazanie, że wybrany przez ustawodawcę środek jest przydatny, konieczny i pozostaje w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych na uczestników rynku.

IV. Naruszenie art. 31 ust. 3 Konstytucji

Art. 31 ust. 3 Konstytucji określa ogólne przesłanki dopuszczalności ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw. Ograniczenia te mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla ochrony wartości wskazanych w tym przepisie. Nie mogą ponadto naruszać istoty wolności i praw.

Ocena zgodności kwestionowanej ustawy z art. 31 ust. 3 Konstytucji wymaga zastosowania testu proporcjonalności. Należy zatem zbadać, czy regulacja jest przydatna do osiągnięcia zakładanego celu, czy jest konieczna, a więc czy nie istnieją środki mniej dolegliwe, oraz czy pozostaje proporcjonalna sensu stricto, czyli czy korzyści wynikające z jej wprowadzenia pozostają w odpowiedniej relacji do ciężarów nakładanych na uczestników rynku.

Znaczenie dla oceny proporcjonalności ma również standard wynikający z art. 2 Konstytucji, doprecyzowany w orzeczeniach Kp 2/08 i K 27/00. Im bardziej zmiana prawa pogarsza w sposób nieoczekiwany sytuację adresatów norm, tym silniejszego uzasadnienia wymaga jej wprowadzenie. Jeżeli zaś zmiana prowadzi do sytuacji zbliżonej do pułapki prawnej, ustawodawca powinien wykazać, że zastosowany środek jest nie tylko przydatny, ale rzeczywiście konieczny i najmniej dolegliwy.

Po pierwsze, kwestionowana ustawa budzi wątpliwości z punktu widzenia kryterium przydatności. Ma służyć powszechnemu i równemu opodatkowaniu papierosów elektronicznych, lecz obejmuje szczególnym, wcześniejszym reżimem jedynie wybraną technologię. Skoro inne funkcjonalnie porównywalne rozwiązania mają zostać objęte regulacją dopiero w ramach projektu UD363, to ustawa z dnia 15 maja 2026 r. nie prowadzi do pełnego osiągnięcia deklarowanego celu. Może natomiast prowadzić do czasowego zaburzenia warunków konkurencji.

Po drugie, regulacja nie spełnia kryterium konieczności. Istnieje mniej dolegliwy i bardziej systemowy sposób realizacji celu publicznego: kompleksowe uregulowanie całego rynku w ramach jednego aktu, z odpowiednio ukształtowanymi przepisami przejściowymi. Taki kierunek wynika z samego projektu UD363. Jeżeli ustawodawca sam proceduje regulację kompleksową, trudno uznać, że wcześniejsze wprowadzenie wycinkowej i przejściowej nowelizacji jest niezbędne w demokratycznym państwie.

Po trzecie, regulacja nie spełnia kryterium proporcjonalności sensu stricto. Ewentualna korzyść fiskalna wynikająca z wcześniejszego opodatkowania wybranego segmentu rynku nie pozostaje w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych na przedsiębiorców. Ciężary te obejmują nie tylko sam podatek, lecz także koszty organizacyjne, logistyczne, ewidencyjne i kontraktowe, skutki zmiany dotychczasowego modelu opodatkowania oraz ryzyko utraty opłacalności produktów funkcjonujących w legalnym obrocie.

Nie można też pominąć skutków ubocznych regulacji. Zbyt dolegliwe i nagłe obciążenie legalnie działającego segmentu rynku może osłabić legalne kanały dystrybucji, zaburzyć konkurencję oraz w praktyce utrudnić osiągnięcie deklarowanego celu publicznego. Jeżeli instrument fiskalny jest tak ukształtowany, że może prowadzić do eliminacji określonego rozwiązania rynkowego albo jego istotnej utraty konkurencyjności, wymaga szczególnie przekonującego uzasadnienia konstytucyjnego.

Takiego uzasadnienia w przypadku kwestionowanej ustawy brak. Cel fiskalny i regulacyjny może być realizowany przez ustawodawcę, ale powinien być realizowany w sposób spójny, systemowy i możliwie neutralny wobec konkurujących ze sobą rozwiązań technologicznych. Kwestionowana ustawa tego standardu nie spełnia.

Skarżona nowelizacja nie spełnia testu proporcjonalności także dlatego, że jej cel fiskalny może być realizowany przez regulację kompleksową, obejmującą cały rynek w sposób spójny i neutralny technologicznie. Skoro ustawodawca równolegle proceduje projekt UD363, to wcześniejsze przyjmowanie regulacji wycinkowej nie może zostać uznane za środek konieczny. Tym bardziej nie może zostać uznane za środek proporcjonalny sensu stricto, ponieważ ciężary dostosowawcze i ekonomiczne nakładane na uczestników rynku pozostają nadmierne wobec przejściowego charakteru skarżonej nowelizacji.

W konsekwencji ustawa narusza art. 31 ust. 3 Konstytucji, ponieważ ingerencja w wolność działalności gospodarczej i prawa majątkowe nie jest konieczna, nie jest proporcjonalna i nie została ukształtowana w sposób najmniej dolegliwy.

Skoro skarżona nowelizacja nie spełnia konstytucyjnego testu proporcjonalności, wymaga ona dalszej oceny z punktu widzenia wolności działalności gospodarczej. Ustawa nie ogranicza się bowiem do technicznej zmiany definicji podatkowych, lecz wpływa na realne warunki prowadzenia działalności na rynku objętym regulacją.

V. Naruszenie art. 20 i art. 22 Konstytucji

Art. 20 Konstytucji stanowi, że społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej. Art. 22 Konstytucji przewiduje, że ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny.

Kwestionowana ustawa niewątpliwie oddziałuje na wolność działalności gospodarczej. Nie ogranicza się do neutralnej zmiany definicyjnej. Zmienia ekonomiczne warunki prowadzenia działalności w określonym segmencie rynku, wpływa na opłacalność produktów objętych regulacją, wymusza zmianę modelu dystrybucji oraz nakłada dodatkowe obowiązki administracyjne i podatkowe.

Ważny interes publiczny może uzasadniać ograniczenia działalności gospodarczej. Interesem takim może być dążenie do uszczelnienia systemu podatkowego, zapewnienia

efektywności poboru akcyzy, przeciwdziałania omijaniu przepisów oraz zapewnienia równego opodatkowania produktów funkcjonalnie podobnych. Jednak samo wskazanie celu publicznego nie jest wystarczające. Ograniczenie musi być racjonalne, proporcjonalne i zgodne z innymi standardami konstytucyjnymi.

Skarżona nowelizacja nie spełnia tych warunków. Ustawodawca wybrał instrument, który nie obejmuje całego rynku, lecz koncentruje się na jednej technologii. Jednocześnie równolegle proceduje projekt UD363, mający kompleksowo objąć rynek urządzeń do waporyzacji i papierosów elektronicznych. Oznacza to, że ustawodawca dysponuje albo będzie dysponował instrumentem bardziej systemowym, mniej arbitralnym i bardziej odpowiadającym deklarowanemu celowi powszechnego oraz równego opodatkowania.

Kwestionowana ustawa prowadzi do nagłej zmiany warunków prowadzenia legalnej działalności gospodarczej. Przedsiębiorcy funkcjonujący w objętym segmencie rynku zostają obciążeni nowymi kosztami i obowiązkami w krótkim czasie. Takie działanie ustawodawcy może prowadzić do destabilizacji działalności gospodarczej, utraty konkurencyjności określonych produktów i konieczności weryfikacji planów biznesowych.

Nie można uznać, że art. 22 Konstytucji zostaje spełniony wyłącznie dlatego, że ograniczenie zostało wprowadzone ustawą. Wymóg „w drodze ustawy” nie ma charakteru wyłącznie formalnego. Ustawa ograniczająca wolność działalności gospodarczej musi odpowiadać standardom państwa prawnego, proporcjonalności, równości i ochrony praw majątkowych. Jeżeli akt ustawowy w sposób doraźny, selektywny i nieproporcjonalny zmienia warunki prowadzenia działalności, nie można uznać, że ograniczenie jest konstytucyjnie dopuszczalne.

Argumentacja wynikająca z wyroków Kp 2/08 i K 27/00 wzmacnia również ocenę naruszenia art. 20 i art. 22 Konstytucji. Wolność działalności gospodarczej wymaga stabilnego i przewidywalnego otoczenia prawnego. Jeżeli ustawodawca zmienia reguły opodatkowania w sposób prowadzący do nieoczekiwanego pogorszenia sytuacji uczestników rynku, a zarazem wymaga ponoszenia kosztów dostosowania do regulacji przejściowej, to ingerencja w wolność działalności gospodarczej nabiera charakteru nadmiernego. Działalność gospodarcza nie może być racjonalnie planowana w warunkach, w których ustawodawca najpierw ustanawia określony model opodatkowania, następnie w krótkim czasie dokonuje wycinkowej zmiany tego modelu, a równolegle proceduje jego kompleksową przebudowę.

Kwestionowana ustawa narusza zatem art 20 i art. 22 Konstytucji, ponieważ wprowadza nadmierne i nieuzasadnione ograniczenie wolności działalności gospodarczej, destabilizuje warunki prowadzenia działalności na rynku objętym regulacją i nie realizuje deklarowanego celu w sposób odpowiadający standardowi społecznej gospodarki rynkowej.

Naruszenie wolności działalności gospodarczej pozostaje ściśle związane ze standardami art. 2 Konstytucji. Działalność gospodarcza wymaga przewidywalnych reguł, odpowiedniego czasu na dostosowanie i racjonalnego działania ustawodawcy. Z tego względu konieczne jest odrębne rozwinięcie zarzutu naruszenia zasad demokratycznego państwa prawnego.

VI. Naruszenie art. 2 Konstytucji

Z art. 2 Konstytucji wynika zasada demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej. W utrwalonym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przepis ten stanowi źródło licznych zasad szczegółowych odnoszących się do procesu stanowienia prawa. Chodzi w szczególności o zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasadę ochrony interesów w toku, zasadę pewności i bezpieczeństwa prawnego, zasadę poprawnej legislacji, zasadę racjonalności prawodawcy oraz wymóg odpowiedniej *vacatio legis*.

Szczególne znaczenie dla oceny ustawy z dnia 15 maja 2026 r. mają wyroki Trybunału Konstytucyjnego w sprawach Kp 2/08 oraz K 27/00. W pierwszym z nich Trybunał podkreślił, że zasada zaufania obywateli do prawa aktualizuje się przede wszystkim wtedy, gdy na skutek zmiany prawa sytuacja adresatów norm prawnych zostaje nieoczekiwanie pogorszona względem poprzedniego stanu prawnego. W drugim Trybunał powiązał zasadę zaufania z zasadą lojalności państwa wobec obywatela, wskazując, że prawo nie powinno stawać się „swoistą pułapką” dla tych, którzy działali w zaufaniu do obowiązujących reguł.

Tezy te mają szczególne znaczenie w prawie podatkowym. Zmiany podatkowe nie oddziałują wyłącznie na formalną sytuację prawną podmiotów. Wywołują bezpośrednie skutki finansowe, wpływają na kalkulacje gospodarcze, politykę cenową, zapasy, modele dystrybucji, obowiązki ewidencyjne oraz relacje kontraktowe. Z tego względu ustawodawca podatkowy powinien zachować szczególną ostrożność przy zmianach, które pogarszają sytuację uczestników rynku, zwłaszcza gdy zmiany następują w krótkim czasie po wcześniejszym ukształtowaniu nowego modelu prawnego.

1. Naruszenie zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa

Zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga, aby ustawodawca kształtował regulacje prawne w sposób lojalny wobec ich adresatów. Oznacza to obowiązek stanowienia prawa przewidywalnego, nienaruszającego w sposób zaskakujący sytuacji prawnej i ekonomicznej podmiotów, które ułożyły swoje sprawy zgodnie z obowiązującymi przepisami.

W wyroku Kp 2/08 Trybunał Konstytucyjny wskazał, że zasada zaufania do prawa odnosi się przede wszystkim do sytuacji, w której wskutek zmiany prawnej sytuacja adresatów norm zostaje nieoczekiwanie pogorszona w stosunku do poprzedniego stanu prawnego. Istotą tego standardu nie jest więc ochrona przed jakąkolwiek zmianą prawa, lecz ochrona przed zmianą zaskakującą, niweczącą racjonalne oczekiwania powstałe pod rządami dotychczasowych regulacji.

W wyroku K 27/00 Trybunał Konstytucyjny podkreślił natomiast, że zasada zaufania obywatela do państwa i prawa, określana także jako zasada lojalności państwa wobec obywatela, wymaga takiego stanowienia i stosowania prawa, aby nie stawało się ono „swoistą pułapką” dla obywatela. Jednostka powinna mieć możliwość układania swoich spraw w przekonaniu, że nie zostanie narażona na skutki prawne, których nie mogła przewidzieć w chwili podejmowania decyzji i działań.

Skarżona nowelizacja narusza powyższy standard. W obowiązującym stanie prawnym ustawodawca ukształtował określony model opodatkowania papierosów elektronicznych, obejmujący podział na jednorazowe i wielorazowe papierosy elektroniczne oraz zasady opodatkowania płynu do papierosów elektronicznych. Model ten zaczął być stosowany od dnia 1 lipca 2025 r. Ustawą z dnia 15 maja 2026 r. ustawodawca dokonuje kolejnej, istotnej zmiany tego modelu w krótkim odstępie czasu, obejmując szczególnym reżimem podatkowym zbiorniki z płynem połączone z elementem o właściwościach ferromagnetycznych w przypadku urządzeń działających na zasadzie indukcji elektromagnetycznej.

Zmiana ta nie ma charakteru wyłącznie porządkującego albo technicznego. Prowadzi do istotnego pogorszenia sytuacji podmiotów funkcjonujących w objętym segmencie rynku, ponieważ wiąże się z objęciem pojemników z płynem dodatkowym obciążeniem akcyzowym oraz z koniecznością wykonania szeregu obowiązków rejestracyjnych, legalizacyjnych, ewidencyjnych, organizacyjnych i podatkowych. W tym sensie skarżona nowelizacja odpowiada sytuacji opisanej w orzeczeniu Kp 2/08: ustawodawca zmienia obowiązujące reguły

w sposób prowadzący do nieoczekiwanego pogorszenia sytuacji prawnej i ekonomicznej adresatów norm.

Kwestionowana ustawa tworzy również mechanizm zbliżony do pułapki prawnej w rozumieniu wyroku K 27/00. Podmioty prowadzące działalność w objętym obszarze mogły racjonalnie zakładać, że model opodatkowania wprowadzony ustawą z dnia 20 lutego 2025 r. będzie miał przynajmniej minimalny okres stabilnego obowiązywania, pozwalający na planowanie działalności gospodarczej i dostosowanie procesów sprzedaży. Tymczasem ustawodawca, po krótkim okresie obowiązywania poprzednich rozwiązań, wprowadza kolejną zmianę, której skutki ekonomiczne są znaczące, a okres dostosowawczy pozostaje ograniczony.

Szczególne znaczenie ma przy tym równoległe procedowanie projektu UD363, który ma kompleksowo przebudować ten sam obszar regulacyjny. Oznacza to, że uczestnicy rynku zostają zobowiązani do dostosowania się do regulacji przejściowej, podczas gdy ustawodawca równocześnie przygotowuje rozwiązanie docelowe dotyczące tej samej materii. W takim układzie koszty dostosowania do kwestionowanej ustawy nie pozostają w racjonalnej relacji do przewidywanego okresu jej obowiązywania.

Z perspektywy art. 2 Konstytucji nie jest wystarczające, że ustawodawca realizuje cel fiskalny. Cel taki może uzasadniać zmianę prawa podatkowego, ale nie uzasadnia stanowienia prawa w sposób nagły, wycinkowy i zaskakujący. Standard wynikający z wyroków Kp 2/08 i K 27/00 wymaga, aby zmiana prawa nie prowadziła do nieoczekiwanego pogorszenia sytuacji adresatów norm ani nie stawiała ich wobec skutków, których nie mogli racjonalnie przewidzieć w chwili podejmowania decyzji gospodarczych.

Skarżona nowelizacja tych wymagań nie spełnia. Ustawodawca wprowadza dodatkowe ciężary podatkowe i organizacyjne w warunkach krótkiego okresu obowiązywania poprzedniego modelu, ograniczonego czasu dostosowania oraz równoległego procedowania regulacji kompleksowej. Taki sposób stanowienia prawa narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasadę lojalności państwa wobec obywateli, wynikające z art. 2 Konstytucji.

Znaczenie uzupełniające ma także preambuła Konstytucji, w której ustrojodawca odwołuje się do potrzeby zapewnienia rzetelności i sprawności działania instytucji publicznych. Preambuła nie jest wskazywana w petitum jako samodzielny wzorzec kontroli, ale wzmacnia ocenę, że ustawodawca powinien tworzyć prawo w sposób rzetelny, stabilny i przewidywalny. Rzetelność działania instytucji publicznych w sprawach podatkowych wymaga, aby dążenie do

sprawności fiskalnej nie prowadziło do destabilizacji sytuacji podatników działających w ramach legalnego obrotu gospodarczego.

Naruszenie zasady zaufania nie wyczerpuje jednak problemu konstytucyjnego. Skarżona nowelizacja oddziałuje bowiem nie tylko na ogólne poczucie przewidywalności prawa, lecz także na konkretne sytuacje gospodarcze ukształtowane pod rządami dotychczasowego modelu opodatkowania. Z tego względu konieczna jest również ocena ustawy z punktu widzenia ochrony interesów w toku.

2. Naruszenie zasady ochrony interesów w toku

Art. 2 Konstytucji chroni także interesy w toku. Ochrona ta ma szczególne znaczenie wtedy, gdy określone przedsięwzięcie gospodarcze zostało rozpoczęte w zaufaniu do obowiązujących przepisów, wymagało poniesienia nakładów, zawarcia umów i ukształtowania określonego modelu sprzedaży.

Standard wynikający z wyroku K 27/00 ma znaczenie również dla ochrony interesów w toku. Jeżeli porządek prawny pozwala uczestnikom rynku rozpocząć określone działania gospodarcze, ukształtować model sprzedaży, ponieść nakłady i zorganizować działalność zgodnie z obowiązującymi regulacjami, ustawodawca nie powinien następnie zmieniać tych regulacji w sposób, który prowadzi do przekreślenia racjonalnych założeń ekonomicznych przyjętych pod rządami dotychczasowego prawa.

Ochrona interesów w toku nie oznacza zakazu zmiany prawa podatkowego. Oznacza jednak, że zmiana taka powinna uwzględniać sytuacje prawne i gospodarcze już zapoczątkowane. Szczególnie w prawie podatkowym konieczne jest zachowanie takiego mechanizmu intertemporalnego, który nie przerzuca na uczestników rynku nadmiernych kosztów nagłej zmiany reguł.

Kwestionowana ustawa oddziałuje właśnie na tego rodzaju sytuacje. Dotyczy produktów, które funkcjonują w obrocie albo których dystrybucja mogła zostać zaplanowana w oparciu o obowiązujący model opodatkowania. Zmiana kwalifikacji podatkowej powoduje, że dotychczasowe założenia ekonomiczne mogą zostać przekreślone w bardzo krótkim czasie.

Ustawodawca może zmieniać prawo podatkowe, także na niekorzyść podatników. Nie oznacza to jednak pełnej dowolności. Jeżeli zmiana dotyczy przedsięwzięć już rozpoczętych, powinna być wprowadzana z zachowaniem mechanizmów ochronnych,

pozwalających racjonalnie zakończyć albo dostosować trwające działania. Ustawa z dnia 15 maja 2026 r. takiej ochrony nie zapewnia w stopniu wystarczającym.

Przepisy przejściowe kwestionowanej ustawy nie eliminują problemu konstytucyjnego. Przeciwnie, nakładają liczne obowiązki dostosowawcze w krótkim terminie, przy jednoczesnym braku stabilności co do dalszego modelu opodatkowania, skoro równolegle procedowany jest projekt UD363. Ochrona interesów w toku zostaje zatem zastąpiona obowiązkiem szybkiego dostosowania się do regulacji, która może mieć charakter krótkotrwały.

W konsekwencji kwestionowana ustawa narusza art. 2 Konstytucji także w tym aspekcie, że nie zapewnia odpowiedniej ochrony interesów gospodarczych ukształtowanych pod rządami dotychczasowego modelu opodatkowania.

Ochrona interesów w toku pozostaje ściśle związana z wymogiem zapewnienia odpowiedniego czasu na dostosowanie się do nowego prawa. Nawet dopuszczalna co do celu zmiana przepisów może naruszać art. 2 Konstytucji, jeżeli zostaje wprowadzona w takim tempie, które nie pozwala uczestnikom obrotu racjonalnie przeorganizować działalności. Dlatego kolejnym elementem oceny skarżonej nowelizacji jest kwestia odpowiedniej *vacatio legis*.

3. Naruszenie wymogu odpowiedniej *vacatio legis*

Z art. 2 Konstytucji wynika również wymóg zachowania odpowiedniej *vacatio legis*. Wymóg ten nie sprowadza się wyłącznie do formalnego zapewnienia czasu między ogłoszeniem ustawy a jej wejściem w życie. Chodzi o realną możliwość zapoznania się z nową regulacją i dostosowania do niej działalności oraz obowiązków prawnych.

Wymóg odpowiedniej *vacatio legis* należy odczytywać łącznie z zasadą zaufania do państwa i prawa. Z orzeczenia K 27/00 wynika, że adresaci prawa powinni mieć możliwość układania swoich spraw bez narażenia na skutki, których nie mogli przewidzieć w momencie podejmowania decyzji. Odpowiednia *vacatio legis* nie może więc być oceniana wyłącznie formalnie, przez odwołanie się do liczby dni między ogłoszeniem aktu a jego wejściem w życie. Musi być oceniana materialnie, z uwzględnieniem rzeczywistego ciężaru obowiązków, które ustawa nakłada.

Kwestionowana ustawa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia, a nowe przepisy mają być stosowane po upływie 2 miesięcy od dnia wejścia w życie. Formalnie

przewidziano więc okres poprzedzający stosowanie nowych zasad. Jednak z punktu widzenia zakresu obowiązków dostosowawczych okres ten należy ocenić jako niewystarczający.

Podmioty prowadzące działalność w objętym zakresie muszą w tym czasie przeanalizować nowy reżim podatkowy, dostosować modele sprzedaży, zmienić systemy ewidencyjne, wykonać obowiązki rejestracyjne, wystąpić o zezwolenia lub ich zmianę, zamówić znaki akcyzy, dokonać legalizacji określonych wyrobów i uwzględnić skutki podatkowe w relacjach kontraktowych. Nie chodzi zatem o prostą zmianę techniczną, lecz o zmianę wpływającą na całość prowadzenia działalności w objętym segmencie rynku.

Okres dostosowawczy należy uznać za niewystarczający także dlatego, że zmiana następuje w warunkach równoległego procedowania regulacji kompleksowej. Uczestnicy rynku zostają zobowiązani do dostosowania się do regulacji, która może zostać w krótkim czasie zastąpiona przez kolejny model. Odpowiednia *vacatio legis* powinna umożliwiać racjonalne ułożenie spraw w świetle nowego prawa. Skarżona nowelizacja wymaga natomiast dostosowania się do regulacji niestabilnej, przejściowej i pozostającej w ścisłej relacji do równolegle procedowanego projektu.

Brak odpowiedniego czasu dostosowawczego pogłębia naruszenie art. 2 Konstytucji. Skoro ustawodawca wprowadza zmianę podatkową o istotnych skutkach ekonomicznych, a jednocześnie równolegle proceduje regulację kompleksową dotyczącą tej samej materii, adresaci regulacji zostają postawieni w stanie niepewności co do trwałości i sensu podejmowanych działań dostosowawczych. Taki sposób stanowienia prawa nie realizuje standardu lojalności państwa wobec obywateli wynikającego z art. 2 Konstytucji.

Problem niewystarczającego okresu dostosowawczego nie ma wyłącznie technicznego charakteru. Jest on elementem szerszej wadliwości procesu legislacyjnego, polegającej na tworzeniu regulacji wycinkowej, przejściowej i niespójnej z równolegle procedowanym rozwiązaniem kompleksowym. Prowadzi to do konieczności oceny skarżonej nowelizacji także przez pryzmat zasad poprawnej legislacji, pewności prawa oraz racjonalności prawodawcy.

4. Naruszenie zasady poprawnej legislacji, pewności prawa i racjonalności prawodawcy

Kwestionowana ustawa narusza również zasadę poprawnej legislacji, zasadę pewności prawa oraz zasadę racjonalności prawodawcy. Zasady te wymagają, aby ustawodawca działał w sposób spójny, konsekwentny i przewidywalny, a tworzone regulacje stanowiły logiczny element systemu prawa.

Tezy wynikające z wyroków Kp 2/08 i K 27/00 wzmacniają zarzut naruszenia zasady poprawnej legislacji oraz racjonalności prawodawcy. Jeżeli ustawodawca zmienia prawo w sposób prowadzący do nieoczekiwanego pogorszenia sytuacji podmiotów objętych regulacją, powinien wykazać szczególnie istotne i stabilne uzasadnienie takiej zmiany. Jeżeli natomiast równocześnie proceduje rozwiązanie kompleksowe, które ma zastąpić albo istotnie przebudować przyjęty mechanizm, trudno uznać wcześniejszą regulację wycinkową za przejaw racjonalnego i przewidywalnego stanowienia prawa.

Szczególne znaczenie ma równoległe procedowanie ustawy z dnia 15 maja 2026 r. oraz projektu UD363. Obie inicjatywy dotyczą tej samej materii normatywnej, tj. opodatkowania papierosów elektronicznych, urządzeń do waporyzacji oraz ich komponentów. Różnią się jednak zakresem i założeniami. Kwestionowana ustawa ma charakter fragmentaryczny i przejściowy, natomiast projekt UD363 ma charakter kompleksowy i systemowy.

Takie działanie ustawodawcy rodzi zasadnicze zastrzeżenia z punktu widzenia racjonalności procesu legislacyjnego. Jeżeli ustawodawca równoległe przygotowuje regulację kompleksową, obejmującą cały rynek, to wcześniejsze uchwalenie regulacji wycinkowej wymaga szczególnie przekonującego uzasadnienia. W przeciwnym razie uczestnicy rynku zostają obciążeni kosztami dostosowania do przepisów, które już w chwili uchwalenia funkcjonują jako rozwiązanie przejściowe.

Z punktu widzenia art. 2 Konstytucji problem ten wykracza poza technikę prawodawczą. Dotyczy konstytucyjnego standardu państwa prawnego. Podatnicy powinni móc racjonalnie przewidywać nie tylko treść obowiązujących regulacji, ale również ich względną trwałość. Jeżeli koszty dostosowania do nowych przepisów są znaczące, a przewidywany okres obowiązywania tych przepisów krótki lub niepewny, dochodzi do naruszenia zasady pewności prawa.

W tym zakresie kwestionowana ustawa nie realizuje standardu racjonalnego ustawodawcy. Tworzy regulację doraźną, reaktywną i wycinkową, mimo że równoległe istnieje projekt mający rozwiązać problem w sposób systemowy. Taki sposób stanowienia prawa podatkowego podważa zaufanie do państwa, destabilizuje obrót gospodarczy i narusza art. 2 Konstytucji.

Na tle przedstawionych argumentów należy dodatkowo odnotować, że skutki kwestionowanej ustawy koncentrują się na wąsko określonej technologii. Okoliczność ta nie

jest formułowana jako pierwszy ani samodzielny zarzut. Ma jednak istotne znaczenie dla oceny naruszenia art. 2, art. 20, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32 oraz art. 64 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji.

Koncentracja skutków regulacji wzmacnia zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji, ponieważ pokazuje, że ustawodawca działał w sposób doraźny i reaktywny, a nie systemowy. W świetle wyroku Kp 2/08 szczególnie istotne jest to, że skarżona nowelizacja prowadzi do nieoczekiwanego pogorszenia sytuacji określonego segmentu rynku względem poprzedniego stanu prawnego. W świetle wyroku K 27/00 znaczenie ma natomiast to, że skarżona nowelizacja może prowadzić do efektu pułapki prawnej, ponieważ zmienia skutki działań podjętych w realiach dotychczasowego modelu opodatkowania.

Skoncentrowany skutek regulacji wzmacnia także zarzut naruszenia art. 20 i art. 22 Konstytucji, ponieważ wskazuje na szczególnie silne oddziaływanie ustawy na warunki prowadzenia działalności gospodarczej w jednym segmencie rynku.

Ma również znaczenie dla art. 31 ust. 3 Konstytucji, ponieważ im bardziej skoncentrowany i dotkliwy jest skutek regulacji, tym mocniejszego uzasadnienia wymaga jej przydatność, konieczność i proporcjonalność. Jeżeli ustawodawca nakłada szczególny ciężar na wąsko określoną technologię, podczas gdy deklarowany cel dotyczy całego rynku, musi wykazać, dlaczego środek selektywny jest niezbędny i proporcjonalny. Skarżona nowelizacja takiego uzasadnienia nie zawiera.

Wreszcie, skoncentrowany skutek regulacji ma zasadnicze znaczenie dla art. 32 i art. 64 ust. 2 Konstytucji. Jeżeli podobne funkcjonalnie produkty są przez pewien czas traktowane odmiennie tylko dlatego, że ustawodawca wybrał określone kryterium techniczne, powstaje ryzyko arbitralnego zróżnicowania sytuacji prawnej i majątkowej przedsiębiorców.

Ryzyko to wynika z konstrukcji ustawy, jej relacji do projektu UD363 oraz z faktu, że ustawodawca nie uregulował jednocześnie całej kategorii produktów funkcjonalnie podobnych. Skoncentrowany skutek ustawy jest zatem argumentem wzmacniającym zarzuty naruszenia art. 2, art. 20, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32 oraz art. 64 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji.

Zestawienie powyższych okoliczności prowadzi do wniosku, że problem konstytucyjny nie sprowadza się do pojedynczej zmiany definicyjnej w ustawie o podatku akcyzowym. Dotyczy całego mechanizmu przyjętego w skarżonej nowelizacji: jego tempa, przejściowego charakteru, relacji do równolegle procedowanej regulacji kompleksowej, skutków

gospodarczych oraz sposobu rozłożenia ciężarów między uczestników rynku. Dlatego ocena konstytucyjna powinna obejmować ustawę jako całość.

Kwestionowana ustawa realizuje deklarowany cel fiskalny i regulacyjny w sposób niezgodny ze standardami konstytucyjnymi. Ustawodawca może dążyć do uszczelnienia systemu akcyzy i równego opodatkowania produktów funkcjonalnie podobnych. Nie może jednak czynić tego w sposób, który narusza zaufanie do państwa i stanowionego przez nie prawa, prowadzi do pułapki prawnej dla uczestników legalnego obrotu gospodarczego, nie zapewnia realnej ochrony interesów w toku, destabilizuje warunki prowadzenia działalności gospodarczej i skutkuje nierówną ochroną praw majątkowych.

Standard konstytucyjny wynikający z wyroków Trybunału Konstytucyjnego Kp 2/08 i K 27/00 prowadzi do wniosku, że ustawodawca nie może w krótkich odstępach czasu zmieniać reguł opodatkowania w sposób prowadzący do nieoczekiwanego pogorszenia sytuacji uczestników rynku, zwłaszcza gdy zmiana ta wymaga istotnych działań dostosowawczych i równolegle procedowana jest regulacja kompleksowa dotycząca tej samej materii. Prawo podatkowe może być zmieniane, ale nie może stawać się instrumentem zaskoczenia, dezorganizacji i przerzucenia na podatników nadmiernych kosztów niestabilności legislacyjnej.

Szczególne znaczenie ma równoległe procedowanie projektu UD363. Skoro ustawodawca przygotowuje instrument kompleksowy, który ma objąć cały rynek i zapewnić spójne oraz neutralne technologicznie rozwiązanie, wcześniejsze uchwalanie ustawy fragmentarycznej i przejściowej nie spełnia wymogów racjonalności, poprawnej legislacji i proporcjonalności. Nakładanie na uczestników rynku kosztów dostosowania do regulacji, która w chwili uchwalenia ma charakter krótkotrwały i może zostać zastąpiona kolejnym modelem, narusza konstytucyjną pewność prawa.

W konsekwencji skarżona nowelizacja nie zapewnia przewidywalności prawa, nie chroni interesów w toku, nie daje realnego czasu na dostosowanie, nadmiernie ingeruje w wolność działalności gospodarczej i prawa majątkowe oraz prowadzi do nieuzasadnionego różnicowania sytuacji uczestników rynku. Z tych względów ustawa z dnia 15 maja 2026 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym jest w całości niezgodna z art. 2, art. 20, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32 oraz art. 64 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Ze względu na podniesione powyżej wątpliwości, wnoszę o zbadanie przez Trybunał Konstytucyjny zgodności z Konstytucją ustawy z dnia 15 maja 2026 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym w zakresie określonym w *petitum* wniosku.

