

ŁUKASZ DYNYSIUK¹, JAN GŁUCHOWSKI²

Fiskalne i pozafiskalne aspekty podatku akcyzowego

Streszczenie

Artykuł porusza kwestię aspektów fiskalnych i pozafiskalnych podatku akcyzowego w odniesieniu do opodatkowania tym podatkiem wyrobów tytoniowych, a w szczególności papierosów. Autorzy poza klasycznym aspektem fiskalnym podatku akcyzowego (funkcji fiskalnej) wskazują na aspekt społeczny (pozafiskalny) głównie przejawiający się w ochronie zdrowia publicznego w kontekście wyrobów tytoniowych. Jednocześnie autorzy wyróżniają poza dostrzeganymi w literaturze przedmiotu aspektami (funkcjami) fiskalnymi i pozafiskalnymi podatku akcyzowego jeszcze jeden aspekt, tj. aspekt bezpieczeństwa.

Artykuł wskazuje na wzajemne relacje i oddziaływanie powyższych aspektów, w szczególności mając na względzie ich kluczowe znaczenie przy formułowaniu właściwego modelu opodatkowania wyrobów tytoniowych (papierosów) podatkiem akcyzowym. Odpowiedni model opodatkowania akcyzą wyrobów tytoniowych, a w szczególności papierosów, które są najistotniejszą grupą wyrobów tytoniowych z punktu widzenia wpływów budżetowych poszczególnych państw Unii Europejskiej, w tym Polski, powinien bowiem charakteryzować się tym, iż w pełni realizowane są wspomniane trzy główne aspekty podatku akcyzowego, tj. fiskalny (zapewnienie na odpowiednim poziomie wpływów budżetowych), pozafiskalny (ochrona zdrowia publicznego) oraz bezpieczeństwa (ograniczenie szarej strefy). Aby jednak zapewnić ich realizację, nie może, zdaniem autorów, dochodzić do niepożądanego zjawiska, jakim jest asymetria funkcji (aspektów) podatku akcyzowego.

Artykuł wskazuje także na dwa odmienne podejścia do powyższych aspektów (funkcji) podatku akcyzowego. Z jednej strony przedstawione zostało podejście tradycyjne, tzn. głoszące postulat, iż podstawową funkcją podatku akcyzowego

¹ Mgr Łukasz Dynysiuk – uczestnik prawniczego seminarium doktoranckiego w Kolegium Prawa Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie; e-mail: lukasz.dynysiuk@gmail.com; ORCID: 0000-0002-5168-5834.

² Prof. dr hab. Jan Głuchowski – rektor senior Wyższej Szkoły Bankowej w Toruniu, profesor zwyczajny w Katedrze Prawa Finansowego i Podatkowego Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie; e-mail: jan.gluchowski@wsb.torun.pl.

przy opodatkowaniu wyrobów tytoniowych (papierosów) jest zapewnianie odpowiednich dochodów budżetowych, a kwestie pozafiskalne powinny pozostać poza ingerencją w tę sferę poprzez instrument podatku akcyzowego. Z drugiej natomiast strony autorzy wskazują na tzw. nowe podejście, które zakłada, iż podatek akcyzowy jest właściwym narzędziem umożliwiającym regulację sfery pozafiskalnej (społecznej) – ochrona zdrowia publicznego.

Słowa kluczowe: podatek akcyzowy, akcyza, aspekty, funkcje, wyroby tytoniowe, papierosy, fiskalny, pozafiskalny, społeczny, bezpieczeństwo

ŁUKASZ DYNYSIUK, JAN GŁUCHOWSKI

Fiscal and non-fiscal functions of excise duty

Abstract

The article looks at the fiscal and non-fiscal functions of excise duty in relation to the imposition of the tax on tobacco products, especially cigarettes. Along with considering the purely fiscal function of excise duty the authors discuss the social function (non-fiscal), which mainly relates to the protection of public health in the context of tobacco products. At the same time, besides the aspects covered in the relevant literature, the authors highlight another aspect, i.e. the security function.

The article discusses the relationship and effects of the above functions in view of their critical importance in formulating an appropriate model for imposing excise duty on tobacco products, in particular cigarettes. Cigarettes are the most important group of tobacco products from the point of view of the budget revenues of certain EU countries, including Poland. A suitable model for such taxation of cigarettes should be characterized by three main functions of excise duty, i.e. fiscal (ensuring the appropriate level of budget revenues), non-fiscal (protection of public health) and security (reducing the grey economy). In order to ensure these functions are performed we may not, according to the authors, allow the asymmetrical application of excise duty.

The article considers two different approaches to these functions of excise duty. On the one hand, the traditional approach is presented, i.e. that the primary function of imposing excise duty on tobacco products is to provide appropriate budget revenues, and that non-tax issues should remain outside the sphere of influence of excise tax. On the other hand, the authors suggest a new approach, which posits that excise duty is indeed an appropriate tool for regulating the social sphere, in this case the protection of public health.

Keywords: excise duty, excise, functions, tobacco products, cigarettes, fiscal non-fiscal, social, security

Podstawy prawne opodatkowania akcyzą branży tytoniowej

Podstawowym czynnikiem funkcjonowania podatku akcyzowego, podobnie do pozostałych rodzajów podatków, jest realizacja celu fiskalnego danego państwa (aspekt fiskalny podatku). Podatek akcyzowy jest rodzajem daniny publicznej, która jest relatywnie prosta w konstrukcji prawnej, co powoduje iż proces jej ścigalności jest również technicznie prosty. W konsekwencji realizacja celu fiskalnego przy pomocy podatku akcyzowego prowadzi z reguły do sytuacji, w której ten rodzaj podatku odpowiada w większości państw Unii Europejskiej za istotną część ich krajowych budżetów³.

Jednym z głównych kryteriów opodatkowania niektórych wyrobów akcyzowych (m.in. papierosów) jest wysoka kumulacja zysku, który powstaje w wyniku niewielkich kosztów wytworzenia danego wyrobu akcyzowego przy znacznym zysku ze sprzedaży końcowego wyrobu⁴. Dlatego też dobra konsumpcyjne w postaci wyrobów tytoniowych, co do zasady, zgodnie z powyższą doktryną przyjętą powszechnie w ramach Unii Europejskiej (w tym Polski) powinny być obciążone podatkiem akcyzowym w większym stopniu aniżeli inne dobra⁵. W efekcie znaczne obciążenie podatkiem akcyzowym wyrobów z reguły o wysokim poziomie popytu (np. papierosy) i wysokim potencjale zysku dla wytwórcy danego dobra względem innych dóbr powinno, co do zasady, wpływać pozytywnie na krajowe budżety poprzez zwiększenie do nich wpływów z tytułu pobieranych akcyz. Zatem istotność czynnika fiskalnego podatku akcyzowego wydaje się być niewątpliwa.

Jednakże poza wspomnianym powyżej aspektem fiskalnym, można wyróżnić jeszcze jeden czynnik tegoż podatku, tj. aspekt pozafiskalny. Jak już zostało wspomniane powyżej, konstrukcja podatku akcyzowego i jego szczególne cechy powodują, iż ten rodzaj podatku jest optymalnym⁶ instrumentem wykorzystywanym przez

³ R. Rosiński, *Fiskalne aspekty podatku akcyzowego w krajach Unii Europejskiej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2015, 76(1), s. 159. Szerzej za argumentami fiskalnymi oraz argumentami z zakresu zdrowia publicznego patrz: B. Łyszczarz, *Ekonomiczne i zdrowotne znaczenie opodatkowania wyrobów tytoniowych*, „Problemy Higieny i Epidemiologii” 2007, 88, s. 111–117, www.phie.pl.

⁴ U. Ksieniewicz, M. Kałka, op. cit., s. 30.

⁵ R. Rosiński, op. cit., s. 159.

⁶ Przez optymalny należy w tym przypadku rozumieć najlepszy możliwy, dostępny i znany środek za pomocą, którego w relatywnie łatwy, efektywny i zrównoważony sposób w danych warunkach

władze państwowe do realizacji celów pozabudżetowych, np. ochrony zdrowia publicznego lub środowiska naturalnego. W istocie realizowana jest w ten sposób w znacznym stopniu istotna funkcja pozafiskalna podatku akcyzowego. W przypadku opodatkowania akcyzą np. wyrobów tytoniowych zamierzonym celem jest wpływanie na ograniczenie spożycia tego produktu, a tym samym zwiększenie poziomu ochrony zdrowia publicznego⁷. Z kolei w przypadku przykładowo opodatkowania energii i wyrobów energetycznych podatek akcyzowy może pełnić rolę stymulującą poprzez sprzyjanie procesowi poszukiwania i wdrażania nowych technologii (np. poszukiwanie nowych substytutycznych rodzajów paliw lub energii odnawialnej)⁸.

Do pozafiskalnego aspektu podatku akcyzowego w zakresie wyrobów tytoniowych odwołuje się również Dyrektywa Rady 2011/64/UE w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (dalej: „Dyrektywa Strukturalna”)⁹. W preambule tego aktu prawnego unijny ustawodawca wprost wskazuje, iż przepisy podatkowe dotyczące wyrobów tytoniowych wymagają zapewnienia wysokiego poziomu ochrony zdrowia (obok zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego). Normatywny wymóg ochrony zdrowia został narzucony w art. 168 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹⁰, dlatego też odpowiedni zapis w tym zakresie znalazł swe odzwierciedlenie w Dyrektywie Strukturalnej.

Dyrektywa ta odwołuje się także do aktów prawnych wykraczających poza dziedzinę prawa podatkowego, a mianowicie do Ramowej Konwencji Światowej Organizacji Zdrowia¹¹ o Ograniczeniu Użycia Tytoniu (tzw. FCTC – *Framework Convention on Tobacco Control*), której stroną jest Wspólnota Europejska, a także

państwo może realizować jednocześnie różne cele, tj. fiskalne i pozafiskalne, tzn. wpływając jednocześnie w zamierzony i świadomy sposób na sytuację społeczno-gospodarczą kraju i jego obywateli lub też w szerszym ujęciu większego organizmu jakim jest również wspomniana w omawianym zagadnieniu Unia Europejska i jej społeczeństwo. Patrz także pojęcie „niewłaściwy model podatku akcyzowego *versus* właściwy lub optymalny model podatku akcyzowego” opisany poniżej. Oba terminy, tj. optymalny lub niewłaściwy, w ramach niniejszego artykułu mogą być używane przez autorów wymiennie.

⁷ B. Łyszczarz, op. cit., s. 111.

⁸ U. Ksieniewicz, M. Kałka, op. cit., s. 30.

⁹ Dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz.Urz. UE L z dnia 5 lipca 2011 r.).

¹⁰ Art. 168 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana (Dz.Urz. UE 2016 C 202), dawniej art. 152 Traktatu o ustanowieniu Wspólnoty Europejskiej.

¹¹ Światowa Organizacja Zdrowia – World Health Organization (WHO).

Polska¹² (dalej: „Konwencja tytoniowa”). Postanowienia tejże konwencji mają być wypełniane poprzez odpowiednie zastosowanie regulacji podatkowych (tzn. implementacji odpowiedniego modelu opodatkowania wyrobów tytoniowych podatkiem akcyzowym w ramach usankcjonowanego prawem wspólnotowym systemu podatkowego w tym zakresie), o których jest mowa w Dyrektywach Strukturalnej oraz dyrektywie Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego¹³.

Poza odwołaniem się do Konwencji tytoniowej we wspomnianej powyżej Dyrektywie Strukturalnej należy wspomnieć również o dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z dnia 3 kwietnia 2014 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylającą dyrektywę 2001/37/WE¹⁴, czyli tzw. dyrektywie tytoniowej, także polskiej regulacji prawnej w tym zakresie, tj. ustawie z dnia 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych¹⁵ (dalej: „Ustawa tytoniowa”).

Dodatkowo poza WHO również Bank Światowy oraz Międzynarodowy Fundusz Walutowy w swoich dokumentach odnoszą się do kwestii opodatkowania wyrobów tytoniowych, przykładowo, nawiązując do znalezienia punktu równowagi pomiędzy uzyskaniem takiego poziomu opodatkowania, który umożliwia osiągnięcie celów politycznych, społecznych, a zarazem utrzymaniem cen produktów tytoniowych na poziomie osiągalnym dla pełnoletnich osób palących. Tak, na przykład, wskazał Międzynarodowy Fundusz Walutowy, stwierdzając, że „stawki akcyzy od wyrobów tytoniowych muszą być uzależnione od siły nabywczej lokalnych pełnoletnich konsumentów, stawek w krajach ościennych oraz przede

¹² Ramowa Konwencja Światowej Organizacji Zdrowia o Ograniczeniu Użycia Tytoniu sporządzona w Genewie dnia 21 maja 2003 r. (Dz.U. z 2007 r. Nr 74, poz. 487). Nazywana także właściwiej Ramową Konwencją Kontroli Rynku Wyrobów Tytoniowych (tzw. FCTC) – <http://who.un.org.pl/aktualnosci.php?news=103&wid=14&wai=&year=&back=%2Faktualnosci.php%3Fwid%3D14> oraz http://www.who.int/fctc/text_download/en/.

¹³ Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. UE L 9/12).

¹⁴ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z dnia 3 kwietnia 2014 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylająca dyrektywę 2001/37/WE (Dz.Urz. UE 29.4.2014 L127/1). Dyrektywa ta zaczęła obowiązywać od dnia 20 maja 2016 r. w państwach członkowskich Unii Europejskiej.

¹⁵ Ustawa z dnia 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych (Dz.U. z 1996 r. Nr 10, poz. 55 z późn. zm.).

wszystkim od tego, na ile organy podatkowe mają możliwość i są gotowe wyegzekwować stosowanie tych stawek¹⁶.

Przywołane powyżej regulacje prawa międzynarodowego, wspólnotowego oraz polskiej Ustawy o podatku akcyzowym i Ustawy tytoniowej łącznie tworzą kompleksowe ramy prawne funkcjonowania branży tytoniowej zarówno we Wspólnocie Europejskiej, jak i w Polsce. Bez powołania powyższych aktów prawnych nie byłoby możliwe pełne zrozumienie kontekstu pozafiskalnej roli podatku akcyzowego w odniesieniu do opodatkowania tym podatkiem wyrobów tytoniowych (w szczególności papierosów). Ponadto wskazać można, iż w szerszym otoczeniu prawnym (tj. obok regulacji pozapodatkowych) systemowi europejskiego prawa podatkowego w zakresie podatku akcyzowego odnoszącego się do opodatkowania wyrobów tytoniowych łatwiej jest wypełniać omawianą funkcję pozafiskalną.

Współzależność uwzględniająca fiskalne i pozafiskalne elementy w podatku akcyzowym

Jednocześnie wskazać także należy, iż pomiędzy względami fiskalnymi opodatkowania podatkiem akcyzowym i czynnikami pozafiskalnymi występuje zjawisko sprzężenia zwrotnego (z ang. *feedback*). Czynniki pozafiskalne podatku akcyzowego może mianowicie oddziaływać na funkcję fiskalną tego podatku i *vice versa*. Jak już wskazano powyżej, z jednej strony efekt tego sprzężenia może pozytywnie wpływać na czynnik fiskalny poprzez wzrost wpływów budżetowych z tytułu podatku akcyzowego (efekt pozytywny). Sytuacja taka będzie miała miejsce wówczas, gdy odpowiedni model opodatkowania podatkiem akcyzowym będzie zachęcał potencjalnych konsumentów do dokonania zakupu danego dobra (wzrost popytu na dany wyrób akcyzowy). Z drugiej jednak strony sprzężenie to może wywoływać niepożądany efekt z punktu widzenia aspektu fiskalnego podatku akcyzowego, tj. zmniejszenie wpływów budżetowych (efekt negatywny). Wydarzyć się tak może w przypadku zastosowania nieodpowiedniego modelu opodatkowania podatkiem akcyzowym np. wyrobów tytoniowych (w szczególności papierosów, które mają największe znaczenie z perspektywy wpływów budżetowych większości państw członkowskich Unii Europejskiej¹⁷) poprzez zbytne obciążenie

¹⁶ Bank Światowy, 1999, *Curbing the Epidemic, Appendix A, A view from the International Monetary Fund* („Ograniczyć epidemię. Załącznik A, Opinia Międzynarodowego Funduszu Walutowego”).

¹⁷ Według danych przywołanych przez S. Cnossen, M. Smart, *Taxation of Tabaco*, [w:] S. Cnossen (red.), *Theory and Practice of Excise Taxation, Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving*, Oxford 2005, s. 21, papierosy w Unii Europejskiej (ale również w USA) stanowią ponad 90% konsumpcji wszystkich wyrobów tytoniowych.

tych wyrobów akcyzą. W rezultacie potencjalnie mogą być realizowane w większym stopniu (wymiarze) względy pozafiskalne podatku akcyzowego (ochrona zdrowia publicznego) kosztem względów fiskalnych. Jeżeli dojdzie do powyższej sytuacji, możemy wówczas mówić o asymetrii funkcji (aspektów/czynników) fiskalnych i pozafiskalnych podatku akcyzowego. Dlatego też podkreślenia wymaga fakt, że funkcja pozafiskalna (społeczna) akcyzy w kontekście asymetrii funkcji może przejawiać się w wymiarze ekonomicznym (gospodarczym). Aspekt ekonomiczny (gospodarczy) może potencjalnie ujawnić się w wyniku złej konstrukcji modelu opodatkowania akcyzą wyrobów tytoniowych, która może przełożyć się przykładowo na wzrost bezrobocia w sektorze tytoniowym (zarówno po stronie producentów papierosów, jak i po stronie podmiotów uprawiających tytoń, który jest wykorzystywany w procesie produkcji papierosów¹⁸), a w rezultacie negatywnie wpłynąć na czynnik fiskalny poprzez zmniejszenie wpływów podatkowych do budżetu państwa z jednej strony, np. zarówno z tytułu akcyzy, jak i podatku dochodowego od osób prawnych i fizycznych spowodowanych mniejszym poziomem sprzedaży wyrobów tytoniowych oraz potencjalnym bezrobociem, z drugiej natomiast strony poprzez wydatki z budżetu państwa wywołane np. zasiłkami dla zwolnionych pracowników branży tytoniowej przy jednoczesnych wydatkach przeznaczonych na służbę zdrowia w zakresie leczenia chorób wywołanych paleniem papierosów.

Jednakże nie należy redukować kwestii fiskalnych i pozafiskalnych podatku akcyzowego do wymiaru pozytywnego albo negatywnego oddziaływania akcyzy w jednym albo drugim aspekcie. Okazać się może bowiem, iż zastosowanie niewłaściwego¹⁹ modelu opodatkowania podatkiem akcyzowym danego wyrobu akcyzowego (np. papierosów) doprowadzić może do sytuacji, w której zarówno cel fiskalny, jak i pozafiskalny nie osiągnie zakładanego efektu lub poziomu – na przykład niższe od zakładanych wpływy do budżetu przy jednoczesnym wzroście zachorowań na choroby wywołane paleniem papierosów, a także wzrostem ilości palaczy czy recesją gospodarczą (ekonomiczną). Wówczas dochodzi do sytuacji, w której można stwierdzić, iż podatek akcyzowy nie spełnia swojej roli. Przeciwnie,

¹⁸ Polska jest drugim po Włoszech największym producentem tytoniu w Europie. 50 tys. ludzi pracuje bezpośrednio dla firm z branży tytoniowej – w tym 6 tys. w fabrykach papierosów. Szerzej patrz: Ł. Piechowiak, *O ile powinna wzrosnąć akcyza na papierosy?*, Dział Analiz Bankier.pl, Warszawa 2014, http://www.bankier.pl/static/att/73000/7216161_raport_akcyza_na_papierosy_bankier.pl_2014.pdf.

¹⁹ Przez niewłaściwy model podatku akcyzowego (w przeciwieństwie do właściwego lub optymalnego modelu) należy rozumieć zastosowanie takiego modelu, który w ramach europejskiego (wspólnotowego) zharmonizowanego systemu podatku akcyzowego nie zapewni zrównoważonego podejścia do realizacji obu funkcji podatku akcyzowego, tj. fiskalnej i pozafiskalnej.

przyczynia się do zjawiska, w którym ujawnia się element zagrożenia dla bezpieczeństwa widzianego poprzez pryzmat: (i) budżetu państwa – jego zachwiania; (ii) ochrony zdrowia publicznego – zniżenie poziomu ochrony; (iii) rynku wewnętrznego – jego zakłócenia. Dodatkowo jako skutek uboczny, aczkolwiek istotny, a może nawet kluczowy dla równowagi całego systemu podatkowo-społeczno-gospodarczego ze względu na stosowanie niewłaściwego modelu opodatkowania, powstaje wzrost tzw. szarej strefy.

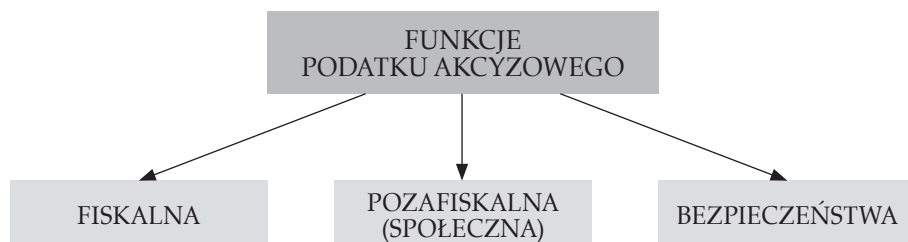
Aspekt bezpieczeństwa w podatku akcyzowym

Biorąc powyższe pod uwagę, można wskazać, iż poza szeroko dostrzeganymi i opisywanymi w literaturze przedmiotu aspektami fiskalnymi i pozafiskalnymi podatku akcyzowego występuje jeszcze jeden odrębny od dwóch powyższych czynnik, tj. aspekt bezpieczeństwa lub inaczej aspekt destrukcyjny (antyrozwojowy) podatku akcyzowego²⁰. Aspekt ten oddziałuje jednocześnie zarówno na względy fiskalne, jak i pozafiskalne akcyzy. Powyższe rozgraniczenie pomiędzy trzema wspomnianymi aspektami podatku akcyzowego znajduje trafne odzwierciedlenie w opinii Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego (dalej: „Komitet”) dotyczącego wprowadzenia Dyrektywy Strukturalnej w odniesieniu do celów (funkcji), które powinien spełniać podatek akcyzowy w ujęciu generalnym i partykularnym w zakresie opodatkowania wyrobów tytoniowych (dalej: „Opinia”)²¹. Komitet w Opinii wyróżnia trzy odrębne cele (aspekty) podatku akcyzowego:

- 1) cele polityki fiskalnej,
- 2) cele polityki społecznej,
- 3) cele polityki bezpieczeństwa.

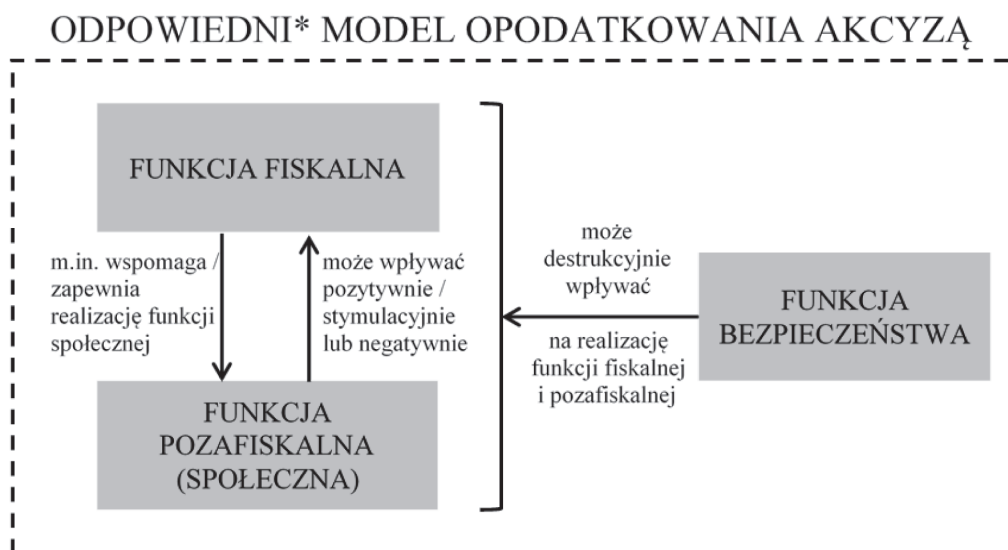
²⁰ Zastrzeżenie – aspekt bezpieczeństwa lub aspekt destrukcyjny (antyrozwojowy) podatku akcyzowego występuje wyłącznie w przypadku implementacji niewłaściwego (nieoptymalnego) modelu opodatkowania podatkiem akcyzowym ściśle określonego wyrobu akcyzowego lub grupy wyrobów akcyzowych.

²¹ Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywy 92/79/EWG, 92/80/EWG i 95/59/WE w zakresie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych COM(2008) 459 wersja ostateczna – 2008/0150 (CNS), (2009/C 228/25) (Dz.Urz. UE C z dnia 22 września 2009 r.), <https://sip.lex.pl/#/akt/67900574/1009202/opinia-w-sprawie-wniosku-dotyczacego-dyrektywy-rady-zmieniajacej-dyrektywy-92-79-ewg-92-80-ewg-i...?keyword=Papierosy%20akcyza>.



Rysunek 1. Podstawowe funkcje podatku akcyzowego

Źródło: Opracowanie własne.



Rysunek 2. Relacje pomiędzy funkcjami podatku akcyzowego

* Zastosowanie odpowiedniego modelu opodatkowania akcyzą w powyższym ujęciu na grafie oznaczać może: (i) optymalny (właściwy) model opodatkowania akcyzą, który pozytywnie będzie wpływał i realizowane będą wszystkie trzy podstawowe funkcje podatku akcyzowego albo (ii) nieoptymalny (niewłaściwy) model opodatkowania, który będzie oddziaływał negatywnie i w rezultacie nie będzie zachowana równowaga pomiędzy funkcjami podatku akcyzowego, co skutkować może niepełną realizacją zakładanych celów.

Źródło: opracowanie własne.

Biorąc pod uwagę powyższe, można zadać pytanie, co albo jakie elementy składają się na optymalny model opodatkowania²² akcyzą wyrobów tytoniowych?

²² W zasadzie: optymalną strukturę stawek podatkowych w danym systemie opodatkowania akcyzą wyrobów tytoniowych.

Odpowiadając na to pytanie oraz uwzględniając powyższe aspekty podatku akcyzowego, można wyróżnić trzy podstawowe płaszczyzny (perspektywy), które powinny tworzyć optymalny poziom obciążenia podatkiem akcyzowym nakładanym na wyroby tytoniowe²³:

- 1) płaszczyzna rządowa → maksymalizacja dochodu budżetu państwa, ale także zwiększenie poprawy poziomu i stanu zdrowia obywateli;
- 2) płaszczyzna ochrony zdrowia publicznego → ograniczenie liczby palaczy;
- 3) płaszczyzna ekonomiczna (gospodarcza) → jako efektywne źródło dochodu podatkowego oraz w celu korygowania efektów zewnętrznych²⁴ i wewnętrznych²⁵ związanych z konsumpcją wyrobów tytoniowych.

Tradycyjne i nowe podejście do opodatkowania wyrobów tytoniowych

Odnosząc się do powyższych perspektyw optymalnego modelu opodatkowania, ale także do konsumpcji i korekcyjności, o których mowa powyżej, w literaturze przedmiotu, w szczególności o charakterze ekonomicznym, można wyróżnić dwa spojrzenia na politykę obciążenia wyrobów tytoniowych podatkami akcyzowymi²⁶. Pierwsze podejście określa się jako tradycyjne (z ang. *the Traditional View of Tobacco Policy*). Drugie jako tzw. nowe podejście (z ang. *the New Approach*). Obie doktryny próbują korelować problem optymalnego opodatkowania akcyzą (czy generalnie

²³ S. Callan, J. Townsend, A. Perucic, A. Lopez Nicolas, A. Deutsch, F. Bertelletti Kemp, H. Ross, L. Josens, L. Radu-Loghin, M. Stoklosa, *Opodatkowanie tytoniu i nielegalny handel*, Smoke Free Partnership a world without tobacco, Tobtaxy (Making Tobacco Tax Trendy), Raport Toolkit, 2012, s. 9.

²⁴ Efekty zewnętrzne w sensie gospodarczym rozumiane jako koszty zewnętrzne to negatywne skutki gospodarcze lub społeczne mające wpływ na strony/osoby trzecie niebiorące udziału w podejmowaniu decyzji gospodarczych. Z perspektywy palenia papierosów i jego skutków do kosztów zewnętrznych zalicza się także w literaturze koszty, które nie są pokrywane przez palaczy, takie jak: utrata wydajności i zwolnienia lekarskie, koszty świadczenia usługi opieki zdrowotnej i społecznej, koszty biernego palenia oraz koszty pożarów spowodowanych wyrobami tytoniowymi. Wskazuje się także na koszty częściowo zewnętrzne, takie jak: koszty ponoszone przez niepalących członków gospodarstwa domowego, w którym mieszka osoba paląca. Głównie koszty te postrzegane są z punktu widzenia szeroko rozumianego problemu ochrony zdrowia skorelowanego z systemem podatkowym w zakresie obciążenia wyrobów tytoniowych zarówno podatkiem akcyzowym, jak i podatkiem od towarów i usług (VAT). Patrz powyższy raport pt. „Opodatkowanie tytoniu i nielegalny handel”, 2012, s. 7.

²⁵ Efekty wewnętrzne rozumiane jako koszty wewnętrzne, czasami też nazywane kosztami prywatnymi, to koszty ponoszone przez osoby partycypujące w procesie podejmowania decyzji, a w konsekwencji podejmowanymi wyborami rynkowymi mające na celu zmaksymalizowanie użyteczności/przyjemności dla tych osób. Patrz ibidem.

²⁶ J. Gruber, B. Kószegi, *A Modern Economic View of Tobacco Taxation*, Paris 2008, s. 3–22.

podatkami) wyrobów tytoniowych, mając na względzie powyżej przywołane płaszczyzny z konsumpcją palaczy i procesem podejmowania przez nich decyzji, a w konsekwencji wynikającymi z tego faktu kosztami zewnętrznymi oraz kosztami wewnętrznymi.

Spojrzenie tradycyjne nawiązuje po części do krytyki aspektu społecznego podatku akcyzowego, o czym dalej w zakończeniu. Jednak głównym założeniem tego podejścia jest to, iż osoby palące spożywają papierosy jak każdy inny produkt (np. herbatę lub kawę). W rezultacie, wszelkie z tym związane koszty i zyski (z ang. *costs and benefits*) są ich integralną i wyłączną decyzją, która nie wymaga interwencji państwa, ergo nie należy obciążać konsumpcji wyrobów tytoniowych znacznymi podatkami. Jedynym argumentem za jakąkolwiek interwencją państwa są koszty zewnętrzne. Jednakże interwencja taka za pomocą systemu podatkowego może mieć miejsce wyłącznie poprzez jego odpowiednie ustrukturyzowanie²⁷.

Tzw. nowe podejście²⁸ zakłada, że konsumenci papierosów w krótkim horyzoncie czasowym większy nacisk kładą na chwilową przyjemność z palenia papierosów niż na ewentualne konsekwencje związane z utratą lub uszczerbkiem na zdrowiu. Jednakże, mając na uwadze dłuższy horyzont czasowy i potencjalne negatywne skutki wynikające z palenia papierosów, ci sami konsumenci wskazują na ewentualną możliwość rzucenia palenia. Taki stan rzeczy powoduje, że powstaje konflikt w motywacji konsumentów w zależności od perspektywy czasowej. W rezultacie istnieje konflikt pomiędzy krótkoterminowymi pragnieniami (chęć zapalenia papierosa) a długoterminowymi celami (chęć życia i dobrego stanu zdrowia)²⁹. Ze względu na tę ułomność natury ludzkiej względem konsumpcji wyrobów tytoniowych państwa powinny interweniować, głównie za pomocą odpowiednich modeli podatkowych. Jonathan Gruber i Botond Kőszegi, opisując oraz podając model matematyczny tzw. nowego podejścia, wskazali na jeszcze jedną istotną kwestię z punktu widzenia optymalnej struktury opodatkowania papierosów. Mianowicie według ich badań palacze o niższym statusie ekonomicznym są bardziej elastyczni na wahania cenowe wyrobów tytoniowych niż osoby

²⁷ Szerzej patrz: ibidem, s. 3–6. Podejście tradycyjne oparte jest głównie na modelu opracowanym przez Fishera i Samuelsona, patrz: I. Fisher, *The Theory of Interest*, New York 1930 oraz P. Samuelson, *A Note on Measurement of Utility*, „Review of Economic Studies” 1937, 4(2), s. 155–161.

²⁸ Nowe podejście zostało zaprezentowane już w 1956 r. przez Strotz’a, Phelps’a i Pollaka, a także Laibsona. Patrz: R.H. Strotz, *Myopia and Inconsistency in Dynamic Utility Maximization*, „Review of Economic Studies” 1956, 23, s. 165–180; E.S. Phelps, R.A. Pollak, *On Second-Based National Saving and Game-Equilibrium Growth*, „Review of Economic Studies” 1968, 35, s. 185–199 oraz D. Laibson, *Golden Eggs and Hyperbolic Discounting*, „Quarterly Journal of Economics” 1997, 112(2), s. 443–477.

²⁹ Odnośnie globalnego ujęcia stawek podatku akcyzowego na papierosy oraz ich ceny i zachorowań, głównie na raka płuc patrz: M. Eriksen, J. Mackay, H. Ross, *The Tobacco Atlas*, World Lung Fundation i American Cancer Society, 2012, www.TobaccoAtlas.org.

palące papierosy o wyższych dochodach. W rezultacie podwyższenie ceny paczki papierosów ze względu na wzrost podatków o na przykład 1,00 USD nie spowoduje redukcji konsumpcji u palaczy o niższych dochodach. Dlatego też wspomniani autorzy postulują, że przy tzw. nowym podejściu powinno się zredukować relatywnie wysokie progresywne stawki podatkowe³⁰ nakładane na wyroby tytoniowe do standardowego optymalnego poziomu przy jednoczesnym objęciu takim samym opodatkowaniem, tj. identycznym poziomem i strukturą stawek, jak najszerszą grupę wyrobów tytoniowych, w tym także wszelkiego rodzaju substytutów względem tradycyjnych wyrobów tytoniowych (np. e-papierosów), czyli aby zbudować model opodatkowania akcyzą o jak najszerszej bazie przedmiotowej (ang. *broad-based tobacco tax*)³¹.

Do podobnych wniosków jak J. Gruber i B. Kőszegi doszli kanadyjscy badacze J-F. Ouellet, M. Restuccia, A. Tellier oraz C. Lacroix. Badali oni problem wpływu obniżenia poziomu opodatkowania akcyzą papierosów na zachowania konsumentów w krótkim i długim okresie w ujęciu dynamicznym, tj. biorąc pod uwagę nie tylko homogeniczny rynek krajowy wyrobów tytoniowych oraz zachowania konsumentów, ale próbując zbudować uniwersalny model w tym zakresie obejmujący takie czynniki, jak np.: wiek i poziom konsumpcji oraz zjawisko przemytu papierosów, które stanowi znaczną część szarej strefy (poza nielegalną produkcją papierosów)³². Z ich badań płyną dwa podstawowe wnioski. Po pierwsze, że przemyt papierosów jest ściśle powiązany z poziomem opodatkowania papierosów, w związku z czym obniżenie obciążeń podatkowych na papierosy powinno ograniczyć to niepożądane zjawisko³³. Po drugie kanadyjscy badacze wskazują, w prze-

³⁰ Według Grubera i Kőszegi'ego podatki akcyzowe nakładane na wyroby tytoniowe są z ekonomicznego punktu widzenia w większości światowych jurysdykcji progresywne: J. Gruber, B. Kőszegi, op. cit., s. 3–22.

³¹ Ibidem, s. 19. Jednakże należy zaznaczyć, iż sformułowanie *broad-based tobacco tax* jest tu użyte specyficznie do podatku akcyzowego. W literaturze przedmiotu bowiem często przez pojęcie *broad-based taxation* albo *broad-based consumption tax* określa się inne podatki obrotowe niż podatek akcyzowy lub podatki podobne do akcyzy lub też szerzej inne podatki pośrednie. W tym szerszym ujęciu *broad-based taxation* albo *broad-based consumption tax* oznacza, że opodatkowaniu podlegają wszystkie dobra, a zatem opodatkowanie ma charakter powszechny (np. podatek od wartości dodanej – VAT), a nie selektywny jak w przypadku akcyzy. Tak np. E.M. Sunley, *Taxation of Cigarettes in the Bloomberg Initiative Countries: Overview of Policy Issues and Proposals for Reform*, December 2009, International Union Against Tuberculosis and Lung Disease for the Bloomberg Initiative to Reduce Tobacco Use, s. 3.

³² J-F. Ouellet, M. Restuccia, A. Tellier, C. Lacroix, *The Impact of Cigarette Tax Reduction on Consumption Behavior: Short-and-Long-Term Empirical Evidence From Canada*, Montréal 2010, s. 1–27.

³³ Ibidem, według badań obniżenie opodatkowania legalnych papierosów powodowało, że 17% regularnych palaczy nielegalnych papierosów z przemytu było skłonnych do „przejścia” z papierosów nielegalnych na legalne. Podobnie wskazuje również raport PwC, który stwierdza, że wzrost stawki nie zawsze oznacza wzrost wpływów z podatku, odwołując się również m.in. do

ciwieństwie do analiz Banku Światowego, o czym poniżej, że podatki akcyzowe czy generalnie poziom opodatkowania sam w sobie odgrywają bardzo ograniczoną rolę w skłonności ludzi do rozpoczęcia albo rzucenia palenia papierosów.

Za powyższymi podejściami (w szczególności J. Grubera i B. Kószegi'ego) opowiada się także pośrednio Komisja Europejska poprzez opinię Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego, która odwołuje się do analiz i badań odpowiednio ekonomicznych i medycznych. Komitet w swej opinii wprost wskazuje, że popyt na papierosy jest stosunkowo mało elastyczny. W konsekwencji oznacza to, że wzrost cen papierosów nie powoduje znacznego spadku konsumpcji³⁴. Dlatego też ewentualna podwyżka cen papierosów może wywołać dwa rodzaje reakcji ze strony konsumentów. Niektórzy z nich będą wydawać mniej na zakup innych towarów, a w rezultacie spadnie siła nabywcza. Inni natomiast zaczną kupować tańsze papierosy, tj. gorsze jakościowo, co w większym stopniu może wpływać negatywnie na poziom stanu zdrowia (proces ten po angielsku nazywany jest *downgrading*³⁵) albo zaczną kupować papierosy pochodzące z nielegalnych źródeł (z tzw. szarej strefy)³⁶. Ponadto, Komitet w swej opinii dodaje, powołując się na *American Journal of Public Health*, że wyniki badań medycznych wskazują, że choć z zasady podwyżka cen papierosów może doprowadzić do ograniczenia palenia, to jednak różnice w konsumpcji wyrobów tytoniowych przez palaczy o różnych poziomach dochodów mogą nie zniknąć. Dzieje się tak, ponieważ wzrost cen paczki papierosów skutkuje pogłębieniem różnic w poziomach konsumpcji wyrobów tytoniowych przez osoby palące papierosy o różnych poziomach docho-

działania, wzrostu znaczenia szarej strefy – patrz: Raport PwC, „Akcyza na papierosy. Wyższa stawka – niższe wpływy”, https://www.pwc.pl/pl/publikacje/assets/raport_pwc_akcyza_na_papierosy_wyzsza_stawka_nizsze_wplywy.pdf.

- ³⁴ Jednocześnie autorzy raportu, pt.: „Ekonomiczne aspekty palenia tytoniu i opodatkowania wyrobów tytoniowych w Polsce” przygotowanego na zlecenie organizacji Bloomberg Philanthropies oraz fundacji Bill and Maelinda Gates Foundation w ramach Inicjatywy Bloomburga na Rzecz Ograniczenia Używania Tytoniu wskazują, że wyższy podatek akcyzowy na wyroby tytoniowe i ceny to jedne z najskuteczniejszych narzędzi ograniczenia rozpowszechniania i używania wyrobów tytoniowych, akcentując, że opodatkowanie tytoniu to ważny składnik działań związanych z ograniczeniem skutków palenia tytoniu. Szerzej patrz: C. Czart Ciecierski, R. Cherukupalli, M. Weresa, *Ekonomiczne aspekty palenia tytoniu i opodatkowania wyrobów tytoniowych w Polsce*, International Union Against Tuberculosis and Lung Disease, Paryż 2011, s. 1–3.
- ³⁵ Efekt odwrotny do *downgrading*'u zwany jest z ang. *upgrading* – polega on na zmianie nawyków konsumenckich wywołanych odpowiednim systemem opodatkowania papierosów skutkujących zakupem papierosów z tzw. segmentu premium, tj. papierosów co do zasady droższych, jednakże lepszych jakościowo.
- ³⁶ Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 92/79/EWG, 92/80/EWG i 95/59/WE w zakresie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów akcyzowych, (Dz.Urz. UE C 2009.228.130 z dnia 22 września 2009).

dów, gdyż według przeprowadzonych badań palacze o niższych dochodach zaczęli palić więcej. W efekcie podwyżka cen papierosów spowodowana podwyższeniem akcyzy może spowodować nierównomierne rozłożenie obciążenia na niekorzyść palaczy o niskich dochodach³⁷.

Odmienne od powyżej zaprezentowanych stanowisk przedstawia Bank Światowy, który w swoich badaniach stwierdził³⁸, że podwyższenie ceny papierosów o 10% spowoduje spadek ich konsumpcji o 4% u osób z wyższymi dochodami (odpowiednio krajach o wyższych dochodach), a aż o 8% u osób o niskich lub średnich dochodach (odpowiednio krajach o niskich lub średnich dochodach), ze względu na to, iż według analiz Banku Światowego osoby o niższych dochodach są bardziej podatne na zmianę ceny. W rezultacie, zdaniem Banku Światowego, podwyższenie podatków akcyzowych na papierosy powinno spowodować ograniczenie konsumpcji, czyli w efekcie podwyższenie poziomu zdrowia obywateli przy jednoczesnym wzroście przychodów budżetowych państwa³⁹.

Zakończenie

Omawiając aspekty fiskalne i pozafiskalne podatku akcyzowego, nie można pominąć, iż w doktrynie pojawia się krytyka funkcji pozafiskalnej. W myśl tej krytyki podatek akcyzowy powinien *de facto* spełniać wyłącznie swoją podstawową funkcję, czyli fiskalną. W konsekwencji postulat krytyków pozafiskalnej roli podatku akcyzowego brzmi, iż należy zerwać ze złą tradycją uzasadniania opodatkowania konsumpcji względami innymi niż fiskalne, wywołane przykładowo troską o zdrowie społeczeństwa, koniecznością wyrównania różnic w poziomie życia poszczególnych grup społecznych lub moralnym tytułem pobierania więcej od bogatych⁴⁰. Względy pozafiskalne podatku akcyzowego według niektórych (w szczególności

³⁷ Ibidem. Szerzej patrz także: Franks i in., *Cigarette Prices, and the Poor: Implications of Recent Trends*, „American Journal of Public Health” 2007, 97(10).

³⁸ Przy udziale Międzynarodowego Funduszu Walutowego, który jest *de facto* częścią struktur wchodzących w skład Grupy Banku Światowego, a jeszcze szerzej Organizacji Narodów Zjednoczonych (ONZ).

³⁹ World Bank, *Curbing the Epidemic: Governments and the Economics of Tobacco Control*, 1999. Patrz także: P. Jha, F. Chaloupka (red.), *Tobacco Control in Developing Countries. Executive Summary*, World Bank and World Health Organization, a w szczególności rozdziały 16: L. Joossens, F.J. Chaloupka, D. Merriman, A. Yurekli, *Issues in the smuggling of tobacco products* oraz 10: F.J. Chaloupka, T-W. Hu, K.E. Warner, R. Jacobs, A. Yurekli, *The taxation of tobacco products*; A. Gil Soriano, *Excise duties and smuggling. The need of joint solutions to a global threat*, Universitat de València, <http://portal.uned.es/>.

⁴⁰ C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Warszawa 2011, s. 304. Za nim R. Rosiński, op. cit., s. 162.

ekonomistów) mogą bowiem prowadzić, a nawet prowadzą do zakłócenia opodatkowania kapitału i pracy⁴¹ (czyli swoistej nierównowagi rynkowej wywołanej asymetrią funkcji opodatkowania selektywnie wybranych dóbr).

Biorąc pod uwagę głos krytyki aspektu pozafiskalnego podatku akcyzowego, można wskazać, iż krytyka ta jest odbiciem podejścia tradycyjnego zaprezentowanego powyżej, które towarzyszyło obciążeniu akcyzą papierosów od momentu ich pojawienia się na globalnym rynku w 1861 r. w Londynie⁴².

Niemniej wzrost zachorowalności na choroby wywoływane paleniem papierosów, czy szerzej wyrobów tytoniowych, skłoniło współczesne państwa do przeciwdziałania temu negatywnemu zjawisku. Instrumentem relatywnie łatwym, dostępnym, powszechnym w zastosowaniu oraz względnie skutecznym, obok edukacji społeczeństw w zakresie potencjalnych konsekwencji zdrowotnych wywołanych paleniem papierosów, jest objęcie wyrobów tytoniowych podatkiem akcyzowym. Zatem pojawia się interwencjonizm państwa w konsumpcję określonego dobra lub innymi słowy poza funkcją fiskalną podatku akcyzowego ujawnia się jego represyjne oblicze.

Powyższa rola podatku akcyzowego w kontekście obciążenia nim wyrobów akcyzowych, reprezentowana przez tzw. nowe podejście ma na celu realizację funkcji pozafiskalnej (społecznej) polegającej na ochronie zdrowia publicznego.

Jednakże, aby realizowane były obie zależne względem siebie funkcje podatku akcyzowego, tj. fiskalna i pozafiskalna, nie może, jak wskazano powyżej, dochodzić do asymetrii pomiędzy oboma aspektami tegoż podatku. Wówczas bowiem żaden z powyższych celów, zarówno fiskalny, jak i pozafiskalny, nie zostanie osiągnięty w zakładanym przez określone państwo wymiarze.

Dodatkowo, mając na uwadze ochronę, tzn. możliwość jak najpełniejszej realizacji powyższych funkcji podatku akcyzowego, należy wskazać także na aspekt bezpieczeństwa. Monitorowanie przez ustawodawcę kwestii bezpieczeństwa w kontekście podatku akcyzowego powinno być jedną z kluczowych determinant przy kształtowaniu struktury opodatkowania wyrobów tytoniowych podatkiem akcyzowym. Zlekceważenie tej funkcji podatku akcyzowego może bowiem prowadzić do zachwiania całym systemem opodatkowania wyrobów tytoniowych (papierosów w szczególności), co w konsekwencji będzie negatywnie rezonowało na funkcję fiskalną (niższe wpływy do budżetu) oraz funkcję pozafiskalną (brak rzeczywistej możliwości określenia faktycznego poziomu ochrony zdrowia publicznego). Przykładem zastosowania niewłaściwego modelu opodatkowania akcyzą

⁴¹ S. Cnossen, *Theory and Practise of Excise Taxation*, New York, 2005, s. 1. Za nim także R. Rosiński, op. cit., s. 161.

⁴² W roku 1861 pojawiły się papierosy w formie jakiej znamy je dziś, czyli tzw. z ang. *white cigarettes*.

wyrobów tytoniowych oraz niedoszacowania roli aspektu bezpieczeństwa podatku akcyzowego była w latach 2002–2004 Litwa. Kraj ten, dążąc do harmonizacji wewnętrznego systemu podatkowego względem regulacji unijnych, wprowadził znaczącą podwyżkę podatku akcyzowego na wyroby tytoniowe. W efekcie wzrosły ceny papierosów, a to z kolei spowodowało zmianę struktury krajowego rynku tytoniowego w taki sposób, że istotnie spadła sprzedaż papierosów z legalnych źródeł, przy jednoczesnym wzroście przemytu i działalności na tzw. czarnym rynku doprowadzając litewski rynek wyrobów tytoniowych do sytuacji, w której niemalże 50% wyrobów pochodziło ze źródeł legalnych, a pozostałe 50% ze źródeł nielegalnych⁴³. Sytuacja ta w konsekwencji doprowadziła do destrukcji pozostałych dwóch funkcji podatku akcyzowego.

Podsumowując, ustawodawca przy konstruowaniu optymalnego modelu opodatkowania wyrobów tytoniowych powinien uwzględniać jednakowoż wszystkie trzy podstawowe funkcje podatku akcyzowego, tj. fiskalną, pozafiskalną (społeczną) oraz bezpieczeństwa, jednocześnie próbując nie doprowadzać do wskazanej powyżej asymetrii pomiędzy wspomnianymi funkcjami.

Bibliografia

- Callan S., Townsend J., Perucic A., Lopez Nicolas A., Deutsch A., Bertelletti Kemp F., Ross H., Jossens L., Radu-Loghin L., Stoklosa M., *Opodatkowanie tytoniu i nielegalny handel*, Smoke Free Partnership a world without tobacco, Tobtaxy (Making Tobacco Tax Trendy), Raport Toolkit 2012.
- Cnossen S., Smart M., *Taxation of Tabaco*, [w:] S. Cnossen (red.), *Theory and Practice of Excise Taxation, Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving*, Oxford 2005.
- Cnossen S., *Theory and Practise of Excise Taxation*, New York 2005.
- Curbing the Epidemic, Appendix A, A view from the International Monetary Fund*, World Bank 1999.
- Czart Ciecierski C., Cherukupalli R., Weresa M., *Ekonomiczne aspekty palenia tytoniu i opodatkowania wyrobów tytoniowych w Polsce*, Paryż 2011.
- Eriksen M., Mackay J., Ross H., *The Tobacco Atlas*, World Lung Foundation i American Cancer Society, 2012, www.TobaccoAtlas.org.
- Fisher I., *The Theory of Interest*, New York 1930.

⁴³ Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywy 92/79/EWG, 92/80/EWG i 95/59/WE w zakresie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych COM(2008) 459 wersja ostateczna – 2008/0150 (CNS), (2009/C 228/25) (Dz.Urz. UE C z dnia 22 września 2009 r.), <https://sip.lex.pl/#/akt/67900574/1009202/opinia-w-sprawie-wniosku-dotyczacego-dyrektywy-rady-zmieniajacej-dyrektywy-92-79-ewg-92-80-ewg-i-...?keyword=Papierosy%20akcyza>.

- Franks P. i in., *Cigarette Prices, and the Poor: Implications of Recent Trends*, „American Journal of Public Health” 2007, 97(10).
- Gil Soriano A., *Excise duties and smuggling. The need of joint solutions to a global threat*, València 2013, <http://portal.uned.es/>.
- Gruber J., Kószegi B., *A Modern Economic View of Tobacco Taxation*, Paris 2008.
- Jha P., Chaloupka F. (red.), *Tobacco Control in Developing Countries. Executive Summary*, World Bank and World Health Organization.
- Kosikowski C., *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Warszawa 2011.
- Ksieniewicz U., Kałka M., *Leksykon podatku akcyzowego*, Wrocław 2007.
- Laibson D., *Golden Eggs and Hyperbolic Discounting*, „Quarterly Journal of Economics” 1997, 112(2), s. 443–477.
- Łyszczarz B., *Ekonomiczne i zdrowotne opodatkowanie wyrobów akcyzowych*, „Problemy Higieny i Epidemiologii” 2007, 88, www.phie.pl.
- Ouellet J-F., Restuccia M., Tellier A., Lacroix C., *The Impact of Cigarette Tax Reduction on Consumption Behavior: Short-and-Long-Term Empirical Evidence From Canada*, Montréal 2010.
- Phelps E.S., Pollak R.A., *On Second-Period National Saving and Game-Equilibrium Growth*, „Review of Economic Studies” 1968, 35, s. 185–199.
- Piechowiak Ł., *O ile powinna wzrosnąć akcyza na papierosy?*, Dział Analiz Bankier.pl, Warszawa 2014, http://www.bankier.pl/static/att/73000/7216161_raport_akcyza_na_papierosy_bankier.pl_2014.pdf.
- Raport PwC, *Akcyza na papierosy. Wyższa stawka – niższe wpływy*, https://www.pwc.pl/pl/publikacje/assets/raport_pwc_akcyza_na_papierosy_wyzsza_stawka_nizsze_wplywy.pdf.
- Rosiński R., *Fiskalne aspekty podatku akcyzowego w krajach Unii Europejskiej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2015, 76(1).
- Samuelson P., *A Note on Measurement of Utility*, „Review of Economic Studies” 1937, 4(2), s. 155–161.
- Strotz R.H., *Myopia and Inconsistency in Dynamic Utility Maximization*, „Review of Economic Studies” 1956, 23, s. 165–180.
- Sunley E.M., *Taxation of Cigarettes in the Bloomberg Initiative Countries: Overview of Policy Issues and Proposals for Reform*, International Union Against Tuberculosis and Lung Disease for the Bloomberg Initiative to Reduce Tobacco Use, 2009.
- World Bank, *Curbing the Epidemic: Governments and the Economics of Tobacco Control*, 1999.