

# Państwo i społeczeństwo

Nieuzasadniona preferencja branży w Polsce

## Opodatkowanie akcyzowe wyrobów nowatorskich

Różnice pomiędzy faktycznym opodatkowaniem papierosów tradycyjnych i wyrobów nowatorskich obecnie skutkują dużo mniejszym obciążeniem podatkowym tych drugich. Efektem są niższe niż możliwe do osiągnięcia dochody budżetowe. Zróznicowanie wysokości podatku dla tych dwu grup budzi wątpliwości dlatego, że wynika z odmienności metodologicznej ukształtowania podstawy opodatkowania. Nie znajduje ona obiektywnego uzasadnienia. W konsekwencji owa uznaniowość może stwarzać ryzyko powstania pomocy publicznej dla producentów wyrobów nowatorskich. Budżet państwa finansuje w ten sposób rozwój branży takich produktów. Zróznicowanie podatkowe grozi również trwałym zwiększeniem popytu na wyroby nowatorskie konsumentów, którzy z papierosów korzystali jedynie sporadycznie. Nie jest to pożądany efekt, zwłaszcza że zagrożenia zdrowotne z nimi związane nie zostały jeszcze w pełni rozpoznane. Strategia marketingowa producentów wydaje się być także nakierowana na przyciągnięcie osób jeszcze niepalących.

**ARTUR NOWAK-FAR****Wstęp**

Celem artykułu jest ocena konstrukcji podatku akcyzowego na tzw. wyroby nowatorskie (stanowiące substytut tradycyjnych papierosów, a także papierosów elektronicznych) z punktu widzenia kryteriów równości opodatkowania, efektywności wypełniania przez nie funkcji fiskalnej oraz kształtowania pożądanych zachowań konsumentów. Wiąże się to z kolei z możliwością ograniczenia negatywnych kosztów zewnętrznych (określanych w literaturze nie tylko jako *externalities*, ale – co warto odnotowania – również *spillover costs*<sup>1</sup>), przejawiających się np. zwiększonymi kosztami społecznymi leczenia osób, których dolegliwości biorą się z nadmiernego spożycia danego produktu akcyzowego lub ze szczególnej (ale istotnie rozpowszechnionej w danej zbiorowości) indywidualnej wrażliwości na taki produkt.

Pojęcie „wyróbów nowatorskich” zostało pierwotnie zdefiniowane w prawie unijnym – w tzw. dyrektywie tytoniowej (TPD), tj. dyrektywie 2014/40/UE<sup>2</sup>. W jej kontekście można przyjąć, że wyroby nowatorskie mogą mieć postać produktów nowatorskich nietytoniowych i tytoniowych – pozwalających na zaciągnięcie się oparami o zapachu lub właściwościach tytoniu, ale jednak niebędącymi papierosami albo papierosami

elektronicznymi. Nowatorskie wyroby tytoniowe (które dalej będą określane jako wyroby nowatorskie), które są przedmiotem tego artykułu, zostały zdefiniowane w art. 2 pkt 14 TPD jako: „...wyroby tytoniowe, które:

- a) nie są papierosami, tytoniem do samodzielnego skręcania papierosów, tytoniem fajkowym, tytoniem do fajek wodnych, cygarami, cygaretkami, tytoniem do żucia, tytoniem do nosa lub tytoniem do stosowania doustnego;
- b) zostały wprowadzone do obrotu po dniu 19 maja 2014 r.”

Zgodnie z logiką przepisu art. 2 pkt 4 TPD są więc one „wyrobami przeznaczonymi do spożycia przez konsumentów, składającymi się, choćby częściowo, z tytoniu, w tym zmodyfikowanego genetycznie”. Zgodnie z przepisami TPD pojęcie „wyrób tytoniowy” może obejmować także wyroby bezdymne, tj. takie, z którymi nie wiąże się proces spalania (art. 2 pkt 5 TPD), a np. jedynie podgrzewania tytoniu.

Papierosy elektroniczne nie są wyrobami nowatorskimi. Zdefiniowano je odrębnie w art. 2 pkt 16 TPD. Wskazano w nim, że papierosami elektronicznymi są wyroby, które mogą być wykorzystywane do spożycia pary zawierającej nikotynę za pomocą ustnika lub wszelkie elementy takich wyrobów, w tym kartridże, zbiorniczki i urządzenia bez kartridża lub zbiorniczka. Papierosy elektroniczne mogą być

<sup>1</sup> Np. J. Mirrlees (ed.): *Tax by Design: The Mirrlees Review*, Oxford 2011, s. 162-165.

<sup>2</sup> Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z 3.4.2014 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.U. UE, L127, s. 1.

jednorazowego użytku albo wielokrotnego napełniania, za pomocą pojemnika zapasowego lub zbiorniczka lub wielokrotnego ładowania za pomocą kartridży jednorazowych. Papierosy elektroniczne nie są zatem wyrobami tytoniowymi w rozumieniu TPD, choć ich wprowadzanie do obrotu jest uregulowane w dyrektywie. Nie są one także wyrobami nowatorskimi, ponieważ – jako rodzaj wyrobu – zostały wprowadzone do obrotu przed 19 maja 2014 r.

Wszystkie wspomniane produkty nadają się do opodatkowania akcyzowego. Akcyza, jak każdy podatek, musi efektywnie wypełniać swoją funkcję fiskalną. Już Adam Smith proponował, aby stosować ją zwłaszcza do produktów konsumpcyjnych, które są spożywane „natychmiast bądź bardzo szybko”, w ścisłym stosunku do spożycia i na etapie, w którym producent wprowadza owe produkty do obrotu<sup>3</sup>. W odniesieniu do tych produktów, Smith odnotował, że podwyższenie ich cen nie powoduje podwyższenia płac pracowników zatrudnionych przy wytworzeniu; zauważył również, że akcyza od takich produktów skłania konsumentów do ograniczenia ich spożycia<sup>4</sup>. To z kolei pozwala na wykorzystanie akcyz do oddziaływania na strukturę spożycia konkretnych produktów. W takim jednak przypadku ważne jest zachowanie wymogu równości opodatkowania. Jest on spełniony wtedy, gdy akcyza nie prowadzi do takich nieuzasadnionych różnic w opodatkowaniu poszczególnych grup wyrobów o tej samej użyteczności, osiąganey w tym samym

modelu użytkowania, które nie dają się w wystarczającym stopniu uzasadnić innymi celami opodatkowania, albo które te cele realizują w warunkach naruszenia zasady proporcjonalności. Przez to prowadzą one do nieuzasadnionej ważnymi względami pozafiskalnymi dyskryminacji producentów lub konsumentów produktów traktowanych preferencyjnie w stosunku do innych produktów.

Wymóg efektywności funkcji fiskalnej uznaje się za spełniony wtedy, gdy podatek daje dochody budżetowe w wysokości zamierzonej przez prawodawcę. Wymóg ten powinien być odniesiony do krzywej Laffera, przez uprawdopodobnienie, że podatek nie jest ani za niski, w stosunku do optymalnego, możliwego do uzyskania poziomu dochodów budżetowych, ani za wysoki, co powodowałoby obniżenie dochodów budżetowych, pomimo zwiększenia stawek lub poszerzenia podstawy opodatkowania.

W odniesieniu do wyrobów nowatorskich (podobnie jak ma to miejsce w odniesieniu do papierosów), wymóg efektywnego kształtowania pożądaných zachowań konsumentów jest spełniony wtedy, gdy opodatkowanie ogranicza spożycie produktów stwarzających rzeczywiście albo jedynie potencjalnie, pośrednio albo bezpośrednio zagrożenia dla zdrowia konsumentów – stosownie (tj. z zachowaniem zasady proporcjonalności) do tak parametryzowanego zakresu zagrożenia.

Zagadnienia poruszane w tym artykule nie były jeszcze przedmiotem rozleglejszej

<sup>3</sup> A. Smith: *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Warszawa 1954, s. 660-661.

<sup>4</sup> *Ibidem*, s. 653-654.

naukowej analizie. W szczególności nie przedstawiono zagadnienia rozkładu ciężaru podatkowego (incydencji podatkowej) ani nie zastanawiano się (w ramach dyskusji naukowej) nad optymalnym sposobem opodatkowania wyrobów nowatorskich. Najpewniej wynika to z tego, że owe wyroby – jak wskazuje ich grupowe określenie – są *novum* na rynku, swoistym segmentem *hi-tech* rynku produktów służących do korzystania z tytoniu.

Warto jednakże odnotować, że samo zagadnienie incydencji podatkowej akcyz oraz optymalnego ukształtowania ich konstrukcji było i jest przedmiotem ożywionego zainteresowania badaczy. Opodatkowanie akcyzowe takich produktów jak m.in. używki wykazuje bowiem wiele cech szczególnych, odróżniających je od innych rodzajów podatków konsumpcyjnych, np. VAT (typu konsumpcyjnego)<sup>5</sup>. Przedstawione wyniki badań wskazują m.in., że incydencja podatkowa akcyz zależy w istotnym stopniu od modelu rynku, w ramach którego dany produkt podlega opodatkowywaniu oraz od relatywnej elastyczności podaży i popytu. W tym kontekście zauważono, że jeżeli popyt na produkty akcyzowe jest w stosunku do podaży cenowo bardziej sztywny, dostawcy mają większą skłonność do przerzucania

akcyzy na kupujących, zaś wyrównane poziomy elastyczności są skorelowane z takim zachowaniem dostawców, że ciężar akcyzy jest dzielony pomiędzy sprzedawców i kupujących<sup>6</sup>. W literaturze rozważano także wpływ akcyz na poziom cen opodatkowanych nimi produktów. W przedstawionych wynikach badań stwierdzono m.in., że w niektórych grupach produktowych wysokość akcyzy skłania dostawców do podniesienia ceny nieproporcjonalnie bardziej, niż by to wynikało z poziomu opodatkowania<sup>7</sup>.

W odniesieniu do optymalnej struktury podatku akcyzowego fundamentalne znaczenie mają wyniki badań przedstawione przez Franka Ramseya. W studium z 1927 r. badacz wskazał, że optymalny system podatkowy musi być złożony z różnego typu podatków; ich konstrukcja może być zróżnicowana. Jednak w tych ramach podatki tego samego typu muszą równomiernie (a właściwie z tym samym stopniem proporcjonalności wpływu – ang. *equi-proportionally*) ograniczać konsumpcję<sup>8</sup>: „W opodatkowaniu produktów, które konkurują o popyt (...) albo są komplementarne (...) reguła, która powinna być przestrzegana jest taka, że podatki powinny być tak ukształtowane, by nie zmienić proporcji, w których są one konsumowane”<sup>9</sup>.

<sup>5</sup> Przypomnijmy, że w teorii finansów publicznych, obok VAT o konstrukcji konsumpcyjnej, znane są jeszcze dwie inne formy VAT: o konstrukcji dochodowej i konstrukcji opartej na formule PKB; zob. R. A. Musgrave, P. B. Musgrave: *Public Finance in Theory and Practice*, New York 1989, s. 400-401.

<sup>6</sup> Zob. np. J. R. Hines: *Taxing Consumption and Other Sins*, „Journal of Economic Perspectives” 2007, Vol. 21, Issue 1, s. 49-68; A. B. Atkinson, J. E. Stiglitz: *The Design of Tax Structure: Direct Versus Indirect Taxation*, „Journal of Public Economics”, 1976, Vol. 6, Issue 1-2, s. 55-75.

<sup>7</sup> T. J. Besley, H. S. Rosen: *Sales Taxes and Prices: An Empirical Analysis*, „National Tax Journal” 1999, Vol. 52 No. 2, s. 157-178.

<sup>8</sup> Frank P. Ramsey: *A Contribution to the Theory of Taxation*, „Economic Journal” 1927, Vol. 37, Issue 145, s. 47-61.

<sup>9</sup> *Ibidem*, s. 59.

Ramsey zauważył zatem, że reakcja popytu na wysokość akcyzy dla poszczególnych produktów musi być brana pod uwagę przy wyznaczeniu poziomu opodatkowania; podatki na produkty akcyzowe powinny być odwrotnie proporcjonalne do elastyczności cenowej popytu na nie, z zastrzeżeniem pewnych dostosowań wynikających z uwzględnienia współzależności popytu np. na produkty substytucyjne.

Prawidłowości dostrzeżone przez Ramseya nawiązują do koncepcji Artura Pigou, który uznał za optymalne takie akcyzy, których funkcją miałyby być wyrównanie krańcowych kosztów (szkód) zewnętrznych wynikających ze spożycia produktów nimi objętych<sup>10</sup>. Studia Teda O'Donoghue i Matthew Rabina wskazały natomiast, że akcyzy nadają się znakomicie do tego, aby zniechęcać do rozpoczynania konsumpcji dóbr, z którą wiążą się odroczone społeczne koszty zewnętrzne<sup>11</sup>.

Studia będące rozszerzeniem koncepcji Ramseya wskazują, że istotne znaczenie dla optymalizacji systemowej akcyz ma zróżnicowanie elastyczności cenowej popytu na produkty akcyzowe, w tym – co oczywiste – relacje wynikające z komplementarności i substytucyjności owych produktów<sup>12</sup>. W literaturze wskazuje się również, że akcyza powinna – jeżeli to tylko możliwe – zastępować opodatkowanie czasu wolnego, tj. być nakładana na takie produkty, których spożycie

istotnie wiąże się z czasem nieprzeznaczonym na pracę<sup>13</sup>.

## Prawo unijne

Jedynym aktem prawa unijnego, który wyraźnie definiuje wyroby nowatorskie jest wymieniona wcześniej dyrektywa TPD, której definicję już w artykule przytoczono. Warto zwrócić uwagę, że ma ona negatywny charakter, tj. określa nie to, czym są wyroby nowatorskie, ale raczej czym nie są.

Najistotniejszym elementem tej szczególnej definicji jest to, że aby być wyrobem nowatorskim, dany produkt objęty zakresem regulacji TPD musi być wprowadzony do obrotu po 19 maja 2014 r.

Przyjęta definicja implikuje, że (tytoniowe) wyroby nowatorskie są – zgodnie z logiką przepisu art. 2 pkt 4 TPD – „wyrobami przeznaczonymi do spożycia przez konsumentów, składającymi się, choćby częściowo, z tytoniu, w tym zmodyfikowanego genetycznie”. Zgodnie z przepisami TPD pojęcie „wyrób tytoniowy” może obejmować także takie wyroby tytoniowe, które są bezdymne, tj. z którymi nie wiąże się proces spalania (art. 2 pkt 5 TPD).

Dla tego opracowania najistotniejszą konstatacją jest ta, że wyroby nowatorskie, w tym te tytoniowe, nie są objęte na poziomie unijnym zharmonizowaną regulacją akcyzy, tj. taką regulacją, która określałaby jej zasadnicze parametry konstrukcyjne

<sup>10</sup> A. C. Pigou: *The Economics of Welfare*, London 1920, s. 616-623.

<sup>11</sup> T. O'Donoghue, M. Rabin: *Optimal Sin Taxes*, „Journal of Public Economics” 2006, Vol. 90, Issue 10-11, s. 1825-1849.

<sup>12</sup> P. A. Diamond: *A Many-Person Ramsey Tax Rule*, „Journal of Public Economics” 1975, Vol. 4, Issue 4, s. 335-342.

<sup>13</sup> W. J. Corlett, D. C. Hague: *Complementarity and the Excess Burden of Taxation*, „Review of Economic Studies” 1953-1954, Vol. 21, No. 1, s. 21-30.

Tabela 1. Stawki akcyzy na wyroby nowatorskie i papierosy w wybranych państwach Unii Europejskiej (stan na 1 lipca 2020 r.)

Państwo	Stawka akcyzy na wyroby nowatorskie (w euro/kg)	Stawka akcyzy na papierosy (w euro) z dodatkiem komponentu procentowego
Bułgaria	119,13	55,73+40,75%
Cypr	150	55+25,11%
Dania	174,25	232,79+87%
Litwa	78,5	65,7+37%
Łotwa	75	78,7+43,9%
Rumunia	98,12	85,56+44,66%
Słowacja	76,7	64,1+37,52
Węgry	61,82	64,21+33,22%

Źródło: European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union, Excise Duty Taxes. Part III Manufactured Tobacco (dane prezentowane wg metodologii Komisji Europejskiej).

(tj. podstawę opodatkowania i stawki podatkowe). Wyrobów nowatorskich nie dotyczą regulacje dyrektyw akcyzowych: 2008/118/WE w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego<sup>14</sup> oraz 2011/64/UE w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych<sup>15</sup>. Powoduje to poważne zróżnicowanie opodatkowania w poszczególnych państwach członkowskich UE. Obrazuje je, na przykładzie jedynie niektórych państw UE, tabela 1.

Wyroby nowatorskie mogą być i są podane krajowym regułom opodatkowania. Te jednak muszą być zgodne z unijnymi

zasadami funkcjonowania rynku wewnętrznego, tj. z zasadą niedyskryminacji podatkowej (art. 110-112 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, TFUE). W innym niż czysto podatkowy zakresie, nie mogą stanowić bezpośredniej bądź pośredniej, rzeczywistej lub potencjalnej dyskryminacji produktów pochodzących z innych państw członkowskich UE w stosunku do produktów rodzimych (art. 28 i 34 TFUE, w nawiązaniu do orzeczenia w sprawie 8/74 *Preureur du Roi przeciwko Denoît & Gustave Dassonville*<sup>16</sup> i wynikającego z niego dalszego orzecznictwa<sup>17</sup>).

<sup>14</sup> Dyrektywa Rady 2008/118/WE z 16.12.2008 w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG, Dz.U. UE 2009, L9, s. 12.

<sup>15</sup> Dyrektywa Rady 2011/64/UE z 21.6.2011 w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych, Dz.U. UE 2011, L 176, s. 24.

<sup>16</sup> Zb. Orz. 1974, s. 837; ECLI:EU:C:1974:82.

<sup>17</sup> Przegląd orzeczeń np. [w:] A. Nowak-Far: *National versus European Component in the European Union Product Conformity Regulations*, [w:] R. Grzeszczak (ed.): *Renationalisation of the Integration Process in the Internal Market of the European Union*, Baden-Baden 2018, s. 37-66.

## Substytucyjność produktów i jej implikacje

Papierosy oraz produkty nowatorskie – każda z tych dwóch grup produktów w innym modelu marketingowym – są substytutami siebie nawzajem oraz innych produktów tytoniowych przeznaczonych do palenia lub opierających się na innej zasadzie wytwarzania zapachu lub smaku tytoniu i jego używania przez konsumentów.

Gdy chodzi o papierosy elektroniczne i produkty nowatorskie, zależność substytucyjna może istnieć na tyle, na ile te pierwsze byłyby traktowane przez samych konsumentów jako pewna alternatywa dla tradycyjnych wyrobów tytoniowych, co jednak niekoniecznie jest bezdyskusyjne, mimo że opierają się one na tym samym modelu użytkowania i na podobnym (choć nie takim samym) modelu użyteczności dla odbiorców<sup>18</sup>. Pozwalają bowiem zastąpić tradycyjne wyroby tytoniowe urządzeniami, których działanie odpowiada zasadniczym przyzwyczajeniom i oczekiwaniom konsumentów (wytwarzają opary o określonym zapachu lub smaku, umożliwiają wciąganie ich do ust i wydychanie). Najostrożniej jest przyjąć, że e-papierosy są pewną alternatywą dla papierosów tradycyjnych, jednak ich specyfika wymaga bliższego rozpoznania.

W ujęciu fiskalnym w odniesieniu do papierosów oraz wyrobów nowatorskich jest naturalne, że gdy sprzedaż wyrobów nowatorskich rośnie (a wraz z nią rośnie – stosownie do przyjętych stawek – dochód

budżetu), spada popyt na tradycyjne wyroby tytoniowe, w szczególności na papierosy (a wraz z nim dochody budżetowe z akcyzy, którą je objęto). W warunkach wspomnianej różnicy w opodatkowaniu wyrobów nowatorskich i papierosów, aby nie wystąpił ogólny spadek dochodów z akcyzy, spełnienia wymagają dwa warunki:

- sprzedaż wyrobów nowatorskich musi wzrosnąć na tyle, by mimo obniżonej akcyzy zniwelować utratę dochodów wynikającą ze spadku sprzedaży papierosów;
- musiałyby nastąpić szczególne wzmożenie zabiegów producentów papierosów skierowane na determinanty popytu w taki sposób, aby zwiększył się on jakościowo (tj. by krzywa popytu przemieściła się na odpowiednio wyższy poziom).

Żadna z tych okoliczności nie jest pożądana społecznie. Tymczasem dochody ze wszystkich wyrobów objętych akcyzą tytoniową w latach 2018–2019 nieznacznie wzrosły, przy czym – z oczywistych powodów – wzrost ten wynikał w największym stopniu z akcyzy na papierosy (choć, zgodnie z danymi Ministerstwa Finansów, dochody te ustabilizowały się w 2020 r.). Wspomniany (umiarkowany) wzrost tłumaczy się ograniczeniem spożycia papierosów wprowadzonych na rynek nielegalnie (ich udział w rynku w IV kwartale 2018 r. szacowany był na 11,3%, zaś w 2018 na 10,4%, co i tak utrzymuje Polskę w grupie państw o największym udziale produktów nielegalnych w rynku<sup>19</sup>). Nie tłumaczy to jednak

<sup>18</sup> Zob. zwłaszcza Ch. Cotti, E. Nesson, N. Tefft: *The Relationship Between Cigarettes and Electronic Cigarettes: Evidence from Household Panel Data*, "Journal of Health Economics" 2018, Vol. 61, s. 205-219.

<sup>19</sup> W grupie tej są Bułgaria, Estonia, Grecja, Litwa, Łotwa i Rumunia.



całości przyrostu akcyzy, gdyż odnotowano także znaczny wzrost sprzedaży produktów nowatorskich, dla których nie stwierdza się istnienia nielegalnego rynku znaczących rozmiarów, tym bardziej, że w państwach sąsiednich są one opodatkowane wyższymi stawkami akcyzy. Najpewniej w odniesieniu do wyrobów nowatorskich bardzo intensywne działania marketingowe wykreowały znaczny nowy popyt, co z kolei spowodowało swoiste (ale ograniczone ze względu na zawieszenie poboru) „uzupełnienie” kwoty wzrostu dochodów budżetowych z akcyzy. Ów wzrost mógłby i wręcz powinien być dużo większy ze względu na to, że:

- dochody z akcyzy na produkty nowatorskie są niższe niż potencjalnie mogłyby być (bez wywoływania zjawiska obniżenia dochodów budżetowych, ponieważ ciężar podatkowy akcyzy jest tu po prostu nadzwyczajnie mały – zarówno z powodu czasowego zawieszenia poboru, jak i niskiej stawki oraz korzystnie ukształtowanej podstawy opodatkowania – nienawiązującej nawet do przedmiotu opodatkowania);
- istnienie tych produktów na rynku najpewniej wiąże się ze stwierdzanym w badaniach zjawiskiem zwiększenia elastyczności cenowej popytu na papierosy, przynajmniej w odniesieniu do tych użytkowników wyrobów tytoniowych, którzy nie korzystają z nich codziennie<sup>20</sup>.

Implikuje to, że przez utrzymywanie relatywnie niskiej akcyzy na wyroby nowatorskie a relatywnie wysokiej na wyroby tradycyjne prawodawca poniekąd sponzoruje wytworzenie trwałego nawyku korzystania z wyrobów nowatorskich, szczególnie w odniesieniu do osób, które nie palą codziennie. Do takiej grupy należą zwłaszcza dopiero próbujący palenia, zwłaszcza ludzie należący do grupy opisywanej jako „niemająca odpowiednich mechanizmów obronnych w odniesieniu do produktów przeznaczonych do palenia” (*tobacco-naïve*; *vaping-naïve*). Swoją drogą wskazuje to, że papierosy elektroniczne i wyroby nowatorskie są produktami substytucyjnymi wobec tradycyjnych wyrobów tytoniowych (co potwierdza znaczna liczba badań<sup>21</sup>). Jednocześnie elastyczność cenowa popytu na te produkty (a tym samym potencjalna intensywność i stopa substytucji) jest zróżnicowana dla poszczególnych kohort (grup) populacji mającej jakąkolwiek chęć i możliwość konsumpcji tego rodzaju produktów.

Należy zauważyć, że szybkie wystąpienie silnego efektu substytucyjnego pomiędzy grupami towarowymi papierosów tradycyjnych i produktów nowatorskich (a być może i papierosów elektronicznych – co jednak w rozważanym kontekście nie jest istotne) następuje jedynie wtedy, gdy wzrosty cen tych produktów ważą relatywnie niewspółmiernie (nieproporcjonalnie)

<sup>20</sup> Wniosek oparty na sprawozdaniu z badań [w:] B. W. Hackman et al.: *The Impact of Vaping and Regulatory Environment on Cigarette Demand: Behavioral Economic Perspective Across Four Countries*, "Addiction" 2018, Vol. 114, Issue S5 (Supplement), s. 123-133.

<sup>21</sup> Zob. np. T. Kubota, N. Minami, Y. Kimura, A. Kakehi: *Use behaviour patterns in Japanese Novel Tobacco Vapour Product (NTV) Users*, Coresta Meeting, Smoke Science/Product Technology 2019, STPOST 55, <<https://www.coresta.org/abstracts/use-behaviour-patterns-japanese-novel-tobacco-vapour-product-ntv-users-32852.html>>, dostęp 20.9.2020.



w budżetach konsumentów oraz gdy w ramach tych poszczególnych grup towarowych nie ma znacznego zróżnicowania cen. Jeżeli ten warunek nie jest spełniony i występuje poważniejsze zróżnicowanie cen wewnątrz poszczególnej grupy towarowej, natychmiastowy efekt jest taki, że konsumenci przenoszą popyt na tańsze produkty tego samego rodzaju (a więc nie na substytuty)<sup>22</sup>; najpewniej dopiero w dłuższym okresie następuje efekt klasycznej substytucji.

Jednocześnie dostępne publikacje i raporty odnoszące się do wyrobów nowatorskich wskazują, że substytucyjna relacja wyrobów nowatorskich może być, przynajmniej w niektórych segmentach rynku, poniekąd odwrotna – wskazuje się bowiem, że dla statystycznej kohorty konsumentów, których można określić jako *tobacco/vaping-naïve*, to te właśnie produkty są coraz częściej pierwszymi, tzn. odbiorcy nie mają doświadczeń z tradycyjnymi wyrobami tytoniowymi<sup>23</sup>.

Wszystkie wspomniane publikacje wskazują na konieczność bardzo wyważonej i ostrożnej polityki publicznej, której celem

ma być również kształtowanie modelu spożycia takich wyrobów (tj. papierosów tradycyjnych, papierosów elektronicznych i produktów nowatorskich). W niektórych badaniach identyfikuje się bowiem możliwość występowania ryzyka wykształcenia nawyku sięgania po wyroby tytoniowe w następstwie wcześniejszego korzystania z nowatorskich<sup>24</sup> albo wciągnięcia konsumentów w trwałe i intensywne spożycie tych ostatnich<sup>25</sup>. Dotyczy to szczególnie wspomnianej grupy *tobacco/vaping-naïve*.

Studia wskazują, że, jakkolwiek palenie papierosów tradycyjnych jest nadal dominującą formą korzystania z tytoniu, to jednak:

- większość konsumentów bezdymnych produktów nowatorskich także korzysta z wyrobów tytoniowych, w których dochodzi do spalania tytoniu<sup>26</sup>;
- korzystanie z wyrobów bezdymnych użytkownicy wiążą z postrzeganiem ich jako mniej szkodliwej substytucji;
- rośnie wpływ środków perswazji zwiększających, zwłaszcza wśród grupy konsumentów *tobacco/vaping-naïve*, chęć rozpoczęcia korzystania z wyrobów tytoniowych od wyrobów bezdymnych<sup>27</sup>.

<sup>22</sup> J. Espinosa, W. N. Evans: *Excise Taxes, Tax Incidence and the Flight to Quality: Evidence from Scanner Data*, "Public Finance Review", 2013, Vol. 41, Issue 2, s. 147-176.

<sup>23</sup> R. Hanewinkel, B. Isensee, J. D. Sargent, M. Morgenstern: *Cigarette Advertising and Adolescent Smoking*, "American Journal of Preventive Medicine" 2010, Vol. 28, No. 4, s. 359-366;

<sup>24</sup> S. L. Watkins, S. A. Glantz, B. W. Chaffee: *Association of Noncigarette Tobacco Product Use with Future Cigarette Smoking Among Youth in the Population Assessment of Tobacco and Health (PATH) Study, 2013–2015*, "JAMA Pediatrics" 2018, Vol. 172, No. 2, s. 181-187; S. Schneider, K. Diehl: *Vaping as a Catalyst for Smoking? An Initial Model on the Initiation of Electronic Cigarette Use and the Transition to Tobacco Smoking among Adolescents*, "Nicotine & Tobacco Research" 2016, Vol. 18, Issue 5, s. 647-653.

<sup>25</sup> Wniosek wynika z badań zaprezentowanych m. in. przez B. W. Heckmana et al., zob. przypis 21.

<sup>26</sup> Zob. np. E. M. Klemperer, J. C. West, C. Peasley-Miklus, A. C. Villanti: *Change in Tobacco and Electronic Cigarette Use and Motivation to Quit in Response to COVID-19*, "Nicotine & Tobacco Research" 2020, Vol. 22, Issue 9, p. 1662-1663.

<sup>27</sup> I. T. Agaku, O. A. Ayo-Yusuf, V. I. Constantine, H. R. Alpert, G. N. Connolly: *Use of Conventional and Novel Smokeless Tobacco Products Among US Adolescents*, "Pediatrics" 2013, Vol. 132, No. 3, s. 578-583.

Badania wskazują również, że w wyrobach nowatorskich stężenie szkodliwych substancji jest zazwyczaj niższe niż w tradycyjnych wyrobach tytoniowych ze względu na rodzaj stosowanych mieszanek<sup>28</sup>. Wynika to z większej niż w przypadku innych produktów (z wyjątkiem e-papierosów) możliwości kontroli zawartości niektórych kluczowych substancji, w szczególności nikotyny.

Preferencje konsumentów dotyczące zamiany papierosów tradycyjnych na inne produkty – wyroby tytoniowe (w tym zwłaszcza papierosy o bardzo niskiej zawartości nikotyny (VLNC), papierosy elektroniczne oraz inne produkty) – są zróżnicowane i zasadniczo zależą zarówno od postaci produktu oraz właśnie zawartości nikotyny<sup>29</sup>. W tych samych badaniach wskazuje się także, że pewne znaczenie mają czynniki behawioralne (także indukowane), które wymagają głębszego rozpoznania.

Z tych względów coraz większa liczba państw (np. Francja, Japonia, Węgry, Wielka Brytania, Włochy oraz oczywiście Polska) wprowadziła jakąś formę opodatkowania produktów nowatorskich. Wszędzie (poza Polską) władze publiczne raczej ostrożnie kształtują politykę obciążenia podatkowego sprzedaży tych produktów. Ostrożność jest wymagana tym bardziej,

że produkty, o których tu zbiorczo mowa, mają relatywnie niski koszt wytwarzania, a ich cena jest w dominującym stopniu kształtowana przez nakładane na nie podatki. Stąd w ich przypadku istnieje szczególna prawidłowość incydencji podatkowej, polegająca na tym, że w warunkach przyzwyczajenia konsumentów do określonego poziomu cen, obniżki akcyzy na każdą grupę produktów, o których tu mowa (także z oczywistymi konsekwencjami wynikającymi z relacji substytucyjności, występującymi pomiędzy poszczególnymi grupami towarowymi), mogą skłaniać producentów lub sprzedawców do obniżania cen, a wręcz do tzw. wojen cenowych. Podwyższenie akcyzy prowadzi natomiast do – niekoniecznie pożądanego – zróżnicowania efektów pozafiskalnych zmienionego opodatkowania.

Badania wskazują, że poszczególne omawiane tu grupy produktowe mają różną elastyczność cenową, co jest istotne w kontekście spełnienia warunków optymalnego opodatkowania, sformułowanych przez Ramsaya i co wpływa także na zachowania producentów. Mianowicie, daje im to możliwość różnicowania stopnia, w jakim przerzucają na konsumentów zwiększone podatki. Najlepiej jest to widoczne w przypadku wysokogatunkowych produktów tytoniowych<sup>30</sup>; w odniesieniu do innych produktów prawidłowość ta nie jest

<sup>28</sup> Zob. np. K. McAdam, E. O. Gregg, C. Liu, D. J. Dittrich, M. G. Duke, C. J. Proctor: *The Use of a Novel Tobacco-Substitute Sheet and Smoke Dilution to Reduce Toxicant Yields in Cigarette Smoke*, "Food & Chemical Toxicology", 2011, Vol. 49, s. 1684-1696.

<sup>29</sup> Zob. L. W. Heckman, K. M. Cummings, A. A. Hirsch, A. J. Quisenberry, R. Borland, R. J. O'Connor, G. T. Fong, W. K. Bickel: *A Novel Method for Evaluating the Acceptability of Substitutes for Cigarettes: The Experimental Tobacco Marketplace*, "Tobacco Regulatory Science" 2017, Vol. 3 No. 3, s. 266-279.

<sup>30</sup> Zob. np. S. Cevik: *Smoke Screen: Estimating the Tax Pass-Through of Cigarette Prices in Pakistan*, IMF Working Paper 2016, WP/16/179.

wystarczająco zbadana, co stwarza oczywisty obszar ryzyka dla polityki publicznej. Doświadczenia polskie mogą być interpretowane jako takie, które wskazują, że produkty nowatorskie najpewniej plasują się w segmencie *premium* (co jest prawidłowością także w innych państwach<sup>31</sup>), w którym stwierdza się najmniejszą skłonność producentów lub dystrybutorów do przenoszenia korzyści z obniżki akcyzy na konsumentów. Implikuje to, że relatywnie niski poziom akcyzy od tych produktów nie jest odzwierciedlony w odpowiednio niskiej cenie oraz to, że nadwyżkę przechwytują właśnie producenci i dystrybutorzy. Mamy tu zatem do czynienia ze swoistą postacią subsydiowania.

Musi to skłaniać do wniosku, że – podobnie jak to jest w przypadku wyrobów alkoholowych – władze publiczne powinny aktywnie wpływać na dające się kształtować determinanty popytu na wyroby nietradycyjne, a więc przede wszystkim nowatorskie. Wiele państw prowadzi taką politykę. Na razie jednak – inaczej niż ma to miejsce w odniesieniu do produktów alkoholowych – najczęściej nie różnicuje ona stosowanych środków w zależności od zawartości substancji szkodliwych albo uzależniających.

## Praktyka państw członkowskich UE

Konstrukcja akcyz nakładanych na wyroby nowatorskie w państwach członkowskich UE jest relatywnie ustabilizowana jeśli

chodzi o podstawę opodatkowania. Bardzo zróżnicowana jest natomiast stawka podatku – wydaje się ona odzwierciedlać taką prawidłowość, że wysokie stawki dla wyrobów nowatorskich stosuje się w państwach, w których – z uwagi na uwarunkowania klimatyczne – uprawia się tytoń wyższej od przeciętnej w UE jakości, przeznaczony przede wszystkim do produkcji papierosów. Takie stawki obowiązują też tam, gdzie spożycie wyrobów tytoniowych jest relatywnie duże (tj. w Grecji, Słowenii, Rumunii, Chorwacji) a opodatkowanie przekracza – i to niekiedy znacznie – 80 euro za kilogram. Należy zauważyć, że część państw stosujących wysoką akcyzę na produkty nowatorskie należy do obu zidentyfikowanych grup.

W konstrukcji stawek opodatkowania występują również odmienności; tam gdzie nie przyjęto typowego systemu określania jednolitej stawki od kilograma produktu, a w to miejsce wprowadzono podatek naliczany od określonej liczby/ilości produktu (Włochy, Węgry) i gdzie stawka ma złożony charakter (Francja, Portugalia, Węgry).

W odniesieniu do dominującej liczby państw UE, w których istnieje akcyza od wyrobów nowatorskich, ich opodatkowanie jest relatywnie niższe niż tradycyjnych. Co oczywiste, we wszystkich tych państwach wysokość akcyzy na obie grupy produktów jest bardzo zróżnicowana. Mniejsze różnice można dostrzec, kiedy wysokość akcyzy odnosi się do poziomu

<sup>31</sup> Chodzi tu zatem o produkty stwarzające "premię prestiżu/bycia w awangardzie", w odniesieniu do których popyt jest bardziej sztywny, niż w stosunku do wyrobów spoza tej grupy. Zob. np. E. C. Hair, M. Bennett, E. Sheen, J. Cantrell, J. Briggs, Z. Fenn, J. G. Willett, D. Vallone: *Examining Perceptions about IQOS Heated Tobacco Product: Consumer Studies in Japan and Switzerland*, "Tobacco Control" 2018, Vol. 27, s. 70-73.

Tabela 2. Akcyza na papierosy i ich substytuty wprowadzona na mocy ustawy z 21 listopada 2019 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym

Produkt	Stawka w złotych	Przepis
Papierosy	228,10 za 1000 szt. i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej	Art. 99 ust. 2 pkt 1-3
Tytoń do palenia	155,79 za kilogram i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej	Jak wyżej
Cygara i cygaretki	433 za kilogram	Jak wyżej
Papierosy	378,38 za 1000 szt.	Art. 99 ust. 3 pkt 1-2
Tytoń do palenia	252,25 za kilogram	Jak wyżej
Susz tytoniowy	252,25 za kilogram	Art. 99a ust. 3
Susz tytoniowy (nie oznaczony znakami akcyzy)	504,50 za kilogram	Art. 99a ust. 4
Płyn do papierosów elektronicznych	0,55 za mililitr	Art. 99b ust. 4
Wyroby nowatorskie	155,79 za kilogram i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia	Art. 99c ust. 4
Wyroby nowatorskie produkowane niezgodnie z art. 47	155,79 za kilogram i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia	Art. 99c ust. 5

Źródło: Opracowanie własne.

dochodów, którymi dysponują konsumenci. Polska ma wysoki wskaźnik zróżnicowania we wszystkich wymiarach.

### Polski system akcyzowy dla wyrobów nowatorskich

Na mocy art. 1 pkt 6-9 ustawy z 21 listopada 2019 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym<sup>32</sup>, dokonano zmian w treści art. 99-99 c ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym. Nowe przepisy wprowadziły wyższe niż dotychczas

stosowane stawki podatku akcyzowego na wyroby tytoniowe. Zmiany te przedstawia tabela 2.

Opodatkowanie papierosów tradycyjnych, wyrobów nowatorskich i płynu do papierosów elektronicznych jest zatem bardzo zróżnicowane zarówno pod względem stawek, jak i podstaw opodatkowania. Z pewnością nie odnosi się do jakiegokolwiek wspólnego mianownika tego rodzaju wyrobów, jakim może być zwłaszcza zawartość nikotyny.

<sup>32</sup> Dz.U. RP 2019, poz. 2523.

Jeżeli można uznać, że – ze względu na zasadniczą różnicę postaci substancji kluczowej dla produktu, tj. nikotyny – istnieje zrozumiała logika regulacyjna w zachowaniu szczególnej struktury akcyzy (zwłaszcza gdy chodzi o podstawę opodatkowania) od płynu do papierosów elektronicznych, to nie sposób to samo orzec o różnicy pomiędzy konstrukcją akcyzy od papierosów (tradycyjnych) i wyrobów nowatorskich. Szacuje się bowiem, że różnice konstrukcji tego podatku w odniesieniu do tych dwóch grup produktów skutkują niemal 5-krotnie wyższą akcyzą od papierosów niż od wyrobów nowatorskich (o czym będzie mowa w ostatniej analitycznej części artykułu). Innymi słowy, w Polsce stawka akcyzy na wyroby nowatorskie wynosi mniej więcej 20% stawki na papierosy, co jest rozwiązaniem dość egzotycznym.

Do oceny struktury akcyzy od wszystkich wyrobów wymienionych w tabeli 2 konieczne jest również uwzględnienie rozwiązania efemerycznego, polegającego na zaniechaniu poboru akcyzy od wyrobów nowatorskich na mocy rozporządzenia ministra finansów z 30 czerwca 2020 r.<sup>33</sup> Obowiązywało ono do 30 września 2020 r.

W bardziej konkretnym ujęciu należy zwrócić uwagę, że akcyza na wyroby nowatorskie została w Polsce ustawowo określona na poziomie 155,79 złotych za kilogram i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia. Jest to stawka wyjątkowo preferencyjna np. w porównaniu z papierosami tradycyjnymi

(opodatkowanymi standardowo na poziomie 228,10 zł za 1000 sztuk i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej). Stawka określona dla wyrobów nowatorskich jest bowiem – z nie do końca zrozumiałych powodów – odnoszona do podstawy opodatkowania, która jedynie wizualnie (tj. jako tekst) przypomina stawkę ustaloną dla papierosów. Jak już wspomniano, jej określenie nie nawiązuje do samego przedmiotu opodatkowania, co jest rozwiązaniem egzotycznym. Przyjęte rozwiązanie w istocie znacząco różnicuje opodatkowanie wspomnianych dwu grup towarowych. Pomiędzy wskaźnikiem ustalonym jako maksymalna cena detaliczna papierosów a wskaźnikiem średniej ważonej ceny detalicznej tytoniu do palenia faktycznie istnieją duże różnice, tj.:

- istotna różnica pomiędzy maksymalną ceną detaliczną papierosów a średnią ważoną ceny detalicznej tytoniu do palenia; ten drugi wskaźnik jest dużo niższy;
- łatwiej manipulować wskaźnikiem średniej ważonej ceny detalicznej tytoniu do palenia, ponieważ ten rynek jest relatywnie mały;
- oczywista różnica stawek 155,79 zł odnoszona do kilograma wyrobów nowatorskich i 228,10 zł odnoszona do 1000 sztuk papierosów (co daje ok. 1,05 kg wyrobu do opodatkowania).

Wspomniane dysproporcje powodują, że przy podobnych kosztach produkcji, akcyza od paczki papierosów wynosi średnio 9,4 złotych, zaś od paczki wyrobów nowatorskich jest szacowana na jedynie

<sup>33</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zaniechania poboru podatku akcyzowego od płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich, Dz.U. RP 2020, poz. 1159.

1,9 zł – i to przy założeniu, że nie ma zawieszenia poboru tego podatku<sup>34</sup>.

Z uwagi na relacje substytucyjne pomiędzy tymi grupami wyrobów, przyjęta struktura akcyzy prowadzi do preferowania konsumentów wyrobów nowatorskich i znacząco przyczynia się do ewidentnego przesunięcia popytu właśnie na tę grupę towarową. Wynikający z tego wzrost sprzedaży jest bardzo dynamiczny i utrzymuje się co najmniej w ostatnich trzech latach. Nie wspominając już, że w okresie pandemii, właśnie w tej grupie towarowej odnotowano także wzrosty sprzedaży znacznie powyżej innych grup towarowych. Szacuje się, że do końca 2021 r. rynek produktów nowatorskich będzie stanowił 10% wartości rynku wyrobów tytoniowych.

Warto odnotować, że wspomniane przesunięcie popytu z papierosów tradycyjnych na produkty nowatorskie wydaje się być silnie zdeterminowane przez samą politykę państwa, które nie ustanowiło w odniesieniu do produktów nowatorskich zakazów stosowania aromatów charakterystycznych (który ma zastosowanie do papierosów od maja 2020 r.). Przyzwala też na wzbudzające wątpliwości praktyki marketingowe, polegające na tworzeniu u konsumentów konotacji wielu wyrobów nowatorskich z całkowicie neutralnymi zdrowotnie przedmiotami codziennego użytku z segmentu wysokich technologii – na to są szczególnie podatni ludzie należący do grupy *tobacco/vaping-naïve*<sup>35</sup>.

## Wnioski

1. Różna wysokość podatków ustalonych dla wyrobów papierosowych i wyrobów nowatorskich w Polsce nie spełnia wymagań optymalnego opodatkowania sformułowanych w teorii Ramseya, gdyż powoduje przesunięcie popytu z pierwszej grupy wyrobów do drugiej, co w świetle tej teorii nie jest pożądane.

2. Różnice pomiędzy faktycznym opodatkowaniem papierosów tradycyjnych i wyrobów nowatorskich skutkują dużo mniejszym obciążeniem podatkowym tych drugich. Efektem są niższe niż możliwe do osiągnięcia dochody budżetowe.

3. Zróżnicowanie wysokości opodatkowania wyrobów nowatorskich i papierosów budzi wątpliwości dlatego, że wynika z odmienności metodologicznej, która nie znajduje obiektywnego uzasadnienia, a więc jest uznaniowa. W odniesieniu do jednego z wyrobów stosuje się koncepcję podstawy opodatkowania nienawiązującą do samego przedmiotu opodatkowania.

4. Uznaniowość w przyjętych metodologiach identyfikacji podstawy opodatkowania i wysokości opodatkowania wyrobów nowatorskich i papierosów może stwarzać ryzyko powstania w odniesieniu do producentów pierwszej grupy wyrobów (swoistej postaci pomocy publicznej).

5. Popyt na wyroby nowatorskie najpewniej ma inną elastyczność cenową niż popyt na papierosy i to w różnych grupach

<sup>34</sup> Zob. np. CASE: *Wpływ produkcji wyrobów tytoniowych na polską gospodarkę*, Warszawa 2020, s. 34-35.

<sup>35</sup> Na siłę perswazyjną tego rodzaju reklamy na ludzi należących do grupy *tobacco/vaping-naïve* wskazują m.in. badania zaprezentowane np. [w:] R. Hanewinkel, B. Isensee, J. D. Sargent, M. Morgenstern: *Cigarette Advertising and Teen Smoking Initiation*, "Pediatrics", 2011, Vol. 127 Issue 2, s. 2010/2034 oraz eadem: *Cigarette Advertising and Adolescent Smoking*, "American Journal of Preventive Medicine" 2010, Vol. 28, No. 4, s. 359-366.



konsumentów. Istniejące zróżnicowanie nie spełnia wymogów optymalnego opodatkowania Ramsaya. Może także powodować trwale zwiększenie popytu na produkty nowatorskie takich konsumentów (zwłaszcza określanych mianem *vaping-naïve*), którzy z papierosów korzystali jedynie sporadycznie. Istniejące zróżnicowanie implikuje, że budżet państwa finansuje, także kosztem konsumentów, rozwój branży produkcji i dystrybucji wyrobów nowatorskich – co niekoniecznie (również w kontekście powstania ryzyka niezamierzonego udzielenia pomocy publicznej) można uznać za uzasadnione.

6. Obecne zróżnicowanie opodatkowania wyrobów nowatorskich nie jest także uzasadnione względami zdrowotnymi – po pierwsze dlatego, że w odniesieniu do nich zagrożenia zdrowotne nie są jeszcze w pełni zidentyfikowane, a po drugie dlatego, że – przynajmniej w przypadku grupy osób określanych jako *vaping-naïve* – korzystanie z wyrobów nowatorskich jest jedną z rozpoznanych już dróg

rozpoczęcia palenia papierosów tradycyjnych. Tym bardziej, że realizowana strategia marketingu sprzedaży wyrobów nowatorskich wydaje się być nakierowana na właśnie tę grupę wiekową.

Należy zatem zmienić metodologię naliczania akcyzy od wyrobów nowatorskich przez upodobnienie jej do metodologii stosowanej w odniesieniu do papierosów oraz zmienić poziom opodatkowania – tak, aby jednakowo kształtować cenowe uwarunkowania popytu.

W moim przekonaniu powinien on być ukształtowany tak, by opodatkowanie wyrobu nowatorskiego w jednostce wyrobu odpowiadającej użyteczności paczki papierosów oscylowało pomiędzy 55-65% opodatkowania papierosów w takiej paczce.

prof. dr hab. ARTUR NOWAK-FAR  
Kolegium Ekonomiczno-Społeczne,  
Szkoła Główna Handlowa

**Słowa kluczowe:** akcyza, papierosy, wyroby nowatorskie, optymalizacja opodatkowania

### Bibliografia:

1. I. T. Agaku, O. A. Ayo-Yusuf, V. I. Constantine, H. R. Alpert, G. N. Connolly: *Use of Conventional and Novel Smokeless Tobacco Products Among US Adolescents*, "Pediatrics" 2013, Vol. 132, No. 3.
2. A. B. Atkinson, J. E. Stiglitz: *The Design of Tax Structure: Direct Versus Indirect Taxation*, "Journal of Public Economics", 1976, Vol. 6, Issue 1-2.
3. T. J. Besley, H. S. Rosen: *Sales Taxes and Prices: An Empirical Analysis*, "National Tax Journal" 1999, Vol. 52 No. 2.
4. S. Cevik: *Smoke Screen: Estimating the Tax Pass-Through of Cigarette Prices in Pakistan*, IMF Working Paper 2016, WP/16/179.



5. W. J. Corlett, D. C. Hague: *Complementarity and the Excess Burden of Taxation*, "Review of Economic Studies" 1953-1954, Vol. 21, No. 1.
6. P. A. Diamond: *A Many-Person Ramsey Tax Rule*, „Journal of Public Economics” 1975, Vol. 4, Issue 4.
7. J. Espinosa, W. N. Evans: *Excise Taxes, Tax Incidence and the Flight to Quality: Evidence from Scanner Data*, "Public Finance Review", 2013, Vol. 41, Issue 2.
8. R. Hanewinkel, B. Isensee, J. D. Sargent, M. Morgenstern: *Cigarette Advertising and Adolescent Smoking*, "American Journal of Preventive Medicine" 2010, Vol. 28, No. 4.
9. R. Hanewinkel, B. Isensee, J. D. Sargent, M. Morgenstern: *Cigarette Advertising and Teen Smoking Initiation*, "Pediatrics", 2011, Vol. 127 Issue 2.
10. B. W. Hackman et al.: *The Impact of Vaping and Regulatory Environment on Cigarette Demand: Behavioral Economic Perspective Across Four Countries*, "Addiction" 2018, Vol. 114, Issue S5 (Supplement).
11. L. W. Heckman, K. M. Cummings, A. A. Hirsch, A. J. Quisenberry, R. Borland, R. J. O'Connor, G. T. Fong, W. K. Bickel: *A Novel Method for Evaluating the Acceptability of Substitutes for Cigarettes: The Experimental Tobacco Marketplace*, "Tobacco Regulatory Science" 2017, Vol. 3 No. 3.
12. J. R. Hines: *Taxing Consumption and Other Sins*, „Journal of Economic Perspectives” 2007, Vol. 21, Issue 1.
13. E. M. Klemperer, J. C. West, C. Peasley-Miklus, A. C. Villanti: *Change in Tobacco and Electronic Cigarette Use and Motivation to Quit in Response to COVID-19*, "Nicotine & Tobacco Research" 2020, Vol. 22, Issue 9.
14. T. Kubota, N. Minami, Y. Kimura, A. Kakehi: *Use Behaviour Patterns in Japanese Novel Tobacco Vapour Product (NTV) Users*, Coresta Meeting, Smoke Science/Product Technology 2019, STPOST 55, <https://www.coresta.org/abstracts/use-behaviour-patterns-japanese-novel-tobacco-vapour-product-ntv-users-32852.html>, dostęp 20.9.2020.
15. K. McAdam, E. O. Gregg, C. Liu, D. J. Dittrich, M. G. Duke, C. J. Proctor: *The Use of a Novel Tobacco-Substitute Sheet and Smoke Dilution to Reduce Toxicant Yields in Cigarette Smoke*, "Food & Chemical Toxicology", 2011, Vol. 49.
16. J. Mirrlees (ed.): *Tax by Design: The Mirrlees Review*, Oxford 2011.
17. R. A. Musgrave, P. B. Musgrave: *Public Finance in Theory and Practice*, New York 1989.
18. A. Nowak-Far: *National versus European Component in the European Union Product Conformity Regulations*, [w:] R. Grzeszczak (ed.): *Renationalisation of the Integration Process in the Internal Market of the European Union*, Baden-Baden 2018.
19. T. O'Donoghue, M. Rabin: *Optimal Sin Taxes*, "Journal of Public Economics" 2006, Vol. 90, Issue 10-11.
20. A. C. Pigou, *The Economics of Welfare*, London 1920.
21. F. P. Ramsey: *A Contribution to the Theory of Taxation*, „Economic Journal” 1927, Vol. 37, Issue 145.
22. S. Schneider, K. Diehl: *Vaping as a Catalyst for Smoking? An Initial Model on the Initiation of Electronic Cigarette Use and the Transition to Tobacco Smoking among Adolescents*, "Nicotine & Tobacco Research" 2016, Vol. 18, Issue 5.
23. A. Smith: *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Warszawa 1954.
24. S. L. Watkins, S. A. Glantz, B. W. Chaffee: *Association of Non-cigarette Tobacco Product Use with Future Cigarette Smoking Among Youth in the Population Assessment of Tobacco and Health (PATH) Study, 2013–2015*, "JAMA Pediatrics" 2018, Vol. 172, No. 2.

#### ABSTRACT

##### **Excise Duty on Innovative Products – Unjustified Preferences for the Sector in Poland**

Differences between excise taxation applicable to cigarettes and novel tobacco products give rise to such differentials in the respective consequential tax burden that the latter products are taxed in a preferential manner. Thus, the resulting tax system become suboptimal also with regard to the systemic fiscal efficiency. The said differences in the effective taxation of the respective produce group gives rise to significant concerns as to its legislative rationality as it arises also from idiosyncratic and discretionary (i. e. not having reasonable and evidence-based explanation) design of the taxation basis of the excises applicable to, respectively, cigarettes and novel tobacco products. This systemic idiosyncrasy and legislative discretion is likely to be considered State aid (deemed to be granted to the manufacturers of novel tobacco products). Such a State aid can also be conceived to represent a contribution of public resources (funds) to the development of the novel tobacco manufacturing potential. The tax burden differential is likely to give rise to a persistent increase in consumer demand for novel tobacco products. Such an increase can result from attracting new consumers who have never used tobacco products and/or from increasing consumption of tobacco products by those persons who so far, have used such produce only sporadically. This demand-specific effect is highly undesired as health risks resulting from consumption of novel tobacco products have not yet been fully identified and/or interpreted.

**Artur Nowak-Far**, professor, Warsaw School of Economics, Collegium of Socio-Economics

**Key words:** excise duty, cigarettes, innovative products, tax optimisation