

Prof. zw. dr hab. Maria Kosek – Wojnar  
Katedra Finansów Publicznych  
Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

Kraków 2 grudnia 2021 rok

### Recenzja

**rozprawy doktorskiej mgr Edyty Sygut pt. *Konstrukcja a wydajność fiskalna podatku akcyzowego na przykładzie opodatkowania wyrobów tytoniowych***

Prezentowana poniżej recenzja składa się z trzech części; mianowicie; uwag merytorycznych, formalnych oraz konkluzji.

#### I. Uwagi merytoryczne

##### 1. Przesłanki podjęcia tematu i wyboru okresu badań

Nie ulega wątpliwości, że problematyka podatków jest tak ważna, iż jest przedmiotem zainteresowania licznych grup naukowców, a w tym; prawników, ekonomistów, psychologów, socjologów, etc. Skutkuje to wieloma publikacjami naukowymi i popularno naukowymi. Nie oznacza to jednak, że uzyskano odpowiedzi na większość pytań dotyczących systemów podatkowych bądź poszczególnych podatków. Wśród licznych podatków składających się na system podatkowy w Polsce i innych krajach Unii Europejskiej istotną rolę odgrywa akcyza. Akcyza znana również w niektórych podręcznikach pod nazwą podatek od grzechu jest daniną specyficzną. Proces harmonizacji tego podatku w Unii Europejskiej trwa od wielu już lat co oznacza, że tylko niektóre elementy jego konstrukcji podlegają samodzielnej regulacji prawnej poszczególnych państw UE.

Podejmując rozważania na temat podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych mgr Edyta Sygut stawia konkretne zadanie badawcze, które zamieściła w temacie rozprawy i powtórzyła we wstępie. Autorka dysertacji wychodzi z założenia - w moim przekonaniu bardzo słusznie - że problematyka związana z zależnością jaka występuje pomiędzy konstrukcją podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych, a jego wydajnością fiskalną jest stosunkowo słabo rozpoznana w literaturze przedmiotu. We wstępie do rozprawy znajdujemy jeszcze inne, dodatkowe argumenty, które stanowią uzasadnienie wyboru takiego właśnie

przedmiotu badań. Zaliczyć do nich należy między innymi to, że akcyza to podatek szczególny, specyficzny. Istnieje bowiem wyraźna sprzeczność pomiędzy funkcją fiskalną tego podatku a jego funkcjami pozafiskalnymi. Ta antynomia ujawnia się bardzo wyraziście w przypadku akcyzy od wyrobów tytoniowych. Z jednej bowiem strony należałoby dążyć do wzrostu wpływów z tego tytułu, z drugiej natomiast ze względów społecznych należy mieć na względzie konieczność ograniczania spożycia wyrobów tytoniowych. Autorka dysertacji zwraca uwagę, że wskazany powyżej podatek jest w Unii Europejskiej harmonizowany. Ponadto, w pierwszej części opracowania analizując determinanty wydajności fiskalnej podatku w aspekcie prawnym, ekonomicznym i behawioralnym stwierdza, że „determinantą rzeczywistej wydajności fiskalnej podatku jest jego konstrukcja, która powoduje określone reakcje u podatników i zmiany w otoczeniu poboru podatków” (s.46).

Uważam, że wskazana powyżej argumentacja stanowi pełne uzasadnienie dla podjęcia badań w zakresie wydajności fiskalnej podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych w świetle zasad przyjętych przy konstrukcji tej daniny.

Warto zwrócić uwagę na to, że stan prawny rozprawy oznaczony został na dzień 30 czerwca 2021 rok co oznacza, że badania są aktualne. Autorka przyjęła bardzo długi okres badań empirycznych. Obejmuje on bowiem lata 2004 – 2019. Początek tego okresu wyznaczony został w oparciu o datę wstąpienia Polski do UE i związaną z tym konieczność dostosowania krajowych regulacji prawnych do prawa wspólnotowego. Analizą objęty został zatem okres po wprowadzeniu ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym (Dz. U. nr 29 poz. 257). Oznacza to, że w rozważaniach pominięto rozwiązania zawarte w ustawie z dnia 8 stycznia 1983 roku o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U.1993 nr 11 poz.50) . Podejście takie uważam za w pełni uzasadnione. Zważywszy na realizowany cel pracy bardziej przydatne było przyjęte przez Autorkę rozwiązanie polegające na odniesieniu się do problematyki dotyczącej harmonizacji podatku akcyzowego w Unii Europejskiej latach 1960 – 2019.

Podsumowując; wybór tematu jest celny, a przyjęty okres badań nie budzi żadnych zastrzeżeń.

## **2. Konstrukcja pracy i treść rozdziałów**

Zaprezentowana rozprawa jest obszerną liczącą 334 strony monografią, która poświęcona została tematowi nakreślonemu w jej tytule. Realizując postawiony we wstępie

cel pracy badania na temat wydajności fiskalnej podatku akcyzowego przez pryzmat jego konstrukcji zamieściła w czterech rozdziałach. W pracy znajdujemy 76 tabel w tym 16 zamieszczonych w załącznikach oraz 48 rysunków.

Zaprezentowana w pracy literatura jest bardzo obszerna. Wśród znajdujących się w spisie 274 pozycji oraz 17 źródeł zaczerpniętych z internetu jest wiele opracowań anglojęzycznych. Istotne jest także to, że Autorka sięgnęła nie tylko do aktualnych publikacji polskich ekonomistów, ale także do opracowań z okresu międzywojennego. Literatura została starannie wyselekcjonowana i dobrana zgodnie z realizowanym tematem badań. Dodać do tego należy, iż Autorka umiejętnie ją wykorzystała

Celem recenzowanej dysertacji jest „identyfikacja zależności pomiędzy konstrukcją a wydajnością fiskalną podatku akcyzowego na przykładzie opodatkowania wyrobów tytoniowych.” Realizacji tego celu służą cele cząstkowe, których Autorka wyznaczyła aż osiem. Przyjęła również trzy hipotezy badawcze, dotyczące wydajności fiskalnej podatku akcyzowego.

Układ pracy jest logiczny. Autorka rozpoczyna rozważania od zdefiniowania podstawowych pojęć związanych z zakresem badań. Czyni to głównie w dwóch pierwszych rozdziałach pracy. Stara się przy tym nie tylko rozwiązać wątpliwości interpretacyjne dotyczące większości omawianych pojęć, ale także, co zasługuje na wysoką ocenę zaprezentować własne zdanie na ich temat.

W rozdziale pierwszym znajdujemy między innymi wnikliwą charakterystykę takich pojęć jak; wydajność fiskalna, mierniki wydajności fiskalnej podatku, determinanty wydajności fiskalnej podatku, potencjał fiskalny podatku, niezrealizowana wydajność fiskalna podatku, luka podatkowa, miernik, wskaźnik oraz inne. W tym miejscu należy podkreślić, że analizując wydajność fiskalną w trzech płaszczyznach dokonuje rozróżnienia wydajności fiskalnej sensu largo oraz sensu stricte. Ponadto Autorka prezentuje liczne mierniki rzeczywistej wydajności podatku w tym w szczególności; odnoszące się do zdolności do gromadzenia dochodów budżetowych z tytułu danego podatku, w tym dotyczące wielkości, struktury i dynamiki dochodów z tego podatku oraz takie, za pomocą których można zaprezentować zdolność do pokrywania wydatków publicznych. W dalszej części opracowania będą one stanowiły kanwę badań empirycznych. Rozdział pierwszy zakończony jest opisem elementów techniki podatkowej z punktu widzenia realizacji funkcji fiskalnej podatku.

W omawianym powyżej fragmencie pracy na szczególne zainteresowanie zasługują rozważania podjęte w punkcie 1.2 pt. *Istota i miary wydajności fiskalnej podatku* oraz punkcie 1.4 pt *Konstrukcja podatku a realizacja funkcji fiskalnej*.

W drugim rozdziale pracy zaprezentowała Autorka między innymi genezę danin akcyzowych oraz kierunki zmian jakie zachodziły w konstrukcji akcyzy w Polsce. Na wysoką ocenę zasługuje zawarte w tym rozdziale porównanie podatku akcyzowego z innymi instrumentami fiskalnymi a szczególności z: cłem, monopolem skarbowym, podatkiem obrotowym, podatkiem od towarów i usług. Istotnym walorem tego fragmentu opracowania jest ujęcie syntetyczne podstawowych cech tych instrumentów finansowych zawarte w siedmiu tabelach (tabele 8 – 14). W rozdziale drugim uwagę czytelnika przyciąga punkt 2.3 pt. *Specyfika podatku akcyzowego a jego wydajność fiskalna* w którym zaprezentowała Autorka zalety podatku akcyzowego wpływające na jego wydajność fiskalną.

Pewne wątpliwości wzbudzić mogą uwagi zawarte w punkcie 2.4 pt. *Funkcje pozafiskalne podatku akcyzowego z punktu widzenia z punktu widzenia wydajności fiskalnej podatku*. Autorka zwraca uwagę na to, iż „w niektórych publikacjach funkcja redystrybucyjna jest pomijana, gdyż przyjmuje się, że redystrybucja dokonuje się w ramach budżetu, a więc niejako już poza podatkami.”(rozdział II str. 103). W moim przekonaniu Autorka słusznie polemizuje z takim poglądem lecz trudno jest zgodzić się z argumentami, którymi się posługuje. Uważa bowiem, że redystrybucja dokonuje się również w sferze dochodowej, „np. poprzez stosowanie ulg i zwolnień podatkowych. Tymczasem stosowanie zarówno zwyczaj jak i zwolnień oraz ulg podatkowych jest w literaturze przedmiotu utożsamiane z funkcją stymulacyjną podatku. Jak wynika z dalszego fragmentu opracowania Autorka również podziela ten pogląd. Charakteryzując funkcję stymulacyjną podatku akcyzowego stwierdza między innymi”.. najważniejszym narzędziem stymulacji jest system zwolnień i ulg podatkowych” (s. 105 rozdział II).

Odnosząc się do treści zawartych w dwóch pierwszych rozdziałach pracy należy wyraźnie stwierdzić, że zasługują one na wysoką pozytywną ocenę nie tylko z punktu widzenia merytorycznego, ale także ze względu na sposób prezentacji omawianych zagadnień, formalnego. Uwagi te można także zaadresować do kolejnych rozdziałów pracy. Wysoka ocena rozdziału trzeciego i czwartego rzutuje - w istotny sposób - na ocenę całości pracy ponieważ mają one kluczowe znaczenie z punktu widzenia realizacji założonego celu pracy oraz weryfikacji postawionych hipotez badawczych oraz niektórych celów

cząstkowych. Rozdziały III i IV poświęcone zostały szczegółowej analizie konstrukcji podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych w Polsce w latach 2004 – 2019 ( rozdział III) oraz badaniom empirycznym mającym na celu ocenę wydajności fiskalnej podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych w powiązaniu z elementami konstrukcyjnymi podatku (rozdział IV). Istotnym walorem tego fragmentu opracowania jest analiza fiskalnego znaczenia dla dochodów budżetu państwa wpływów z podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych w latach 2004 – 2019 oraz prezentacja stopy pokrycia wydatków publicznych z tego źródła. Fundamentalne znaczenie dla postulowanych przez Autorkę zmian w zakresie regulacji prawnych dotyczących podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych ma część dysertacji w której Autorka skupiła się na badaniach dotyczących przyczyn powstawania luki podatkowej w podatku akcyzowym od wyrobów tytoniowych, obliczyła tę lukę i dokonała jej kwantyfikacji w latach 2006 – 2019.

Biorąc pod uwagę fakt, że praca poświęcona została wydajności fiskalnej podatku akcyzowego zastanawiałam się, czy w rozdziale czwartym nie warto byłoby dodać wzmianki, iż obraz dochodów z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych jest niepełny ponieważ zawarto w nim jedynie dochody budżetu państwa podczas, gdy jednostki samorządu terytorialnego wszystkich szczebli mają wyznaczone udziały w tych podatkach, a zatem dochody z tych źródeł są znacząco wyższe. Umożliwiłoby to porównanie całości dochodów z tych źródeł z dochodami z podatku akcyzowego. Z drugiej jednak strony zdaję sobie sprawę z tego, że Autorka w każdym rozdziale próbowała minimalizować rozmiary dysertacji i nie rozwijała tzw. wątków ubocznych badanej problematyki.

Całość przeprowadzonego w pracy wywodu oceniam – z punktu widzenia merytorycznego pozytywnie. Podjęta w monografii problematyka jest interesująca i ważna zarówno z teoretycznego jak i praktycznego z punktu widzenia. Za istotne osiągnięcia Autorki uznać należy realizację; postawionego celu pracy, weryfikację hipotez badawczych oraz wyznaczonych ośmiu celów cząstkowych. Stopień realizacji celu badawczego świadczy o tym, iż Autorka posiada zarówno wiedzę teoretyczną jak i własny warsztat badawczy.

Warto także zwrócić uwagę na zgłoszone przez Autorkę postulaty dotyczące pożądaných kierunków zmian w zakresie opodatkowania wyrobów tytoniowych podatkiem akcyzowym w ramach harmonizacji tego podatku oraz w zakresie opodatkowania wyrobów „odtytonionych”, których opodatkowanie nie zostało objęte harmonizacją na terytorium Unii Europejskiej. Autorka zgłosiła między innymi postulat dotyczący suszu tytoniowego,

papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich, które zgodnie z obowiązującym prawodawstwem traktowane są jako odrębne kategorie wyrobów akcyzowych. Zaproponowała także inny niż jest obecnie stosowany sposób ustalania stawki podatku akcyzowego od wyrobów nowatorskich. Ponadto Autorka zawnioskowała powiązanie stawki podatku akcyzowego od wyrobów nowatorskich z wysokością minimalnej stawki podatku akcyzowego od papierosów. W przekonaniu Autorki przeprowadzone w ramach harmonizacji doprecyzowanie przepisów w zakresie podstawy opodatkowania wyrobów nowatorskich umożliwiłoby jednolite ich traktowanie na rynku wewnętrznym w krajach Unii Europejskiej. Argumenty, którymi posłużyła się Autorka są bardzo przekonujące.

Jako uzasadnienie wysokiej oceny recenzowanej dysertacji chciałbym zwrócić uwagę na to, że praca między innymi zawiera:

1. Obszerną i bardzo wnikliwą charakterystykę dorobku naukowego w zakresie wydajności fiskalnej podatków, a w tym podatku akcyzowego.
2. Analizę porównawczą przepisów krajowych z wymogami unijnymi w zakresie techniki podatkowej stosowanej akcyzy od wyrobów tytoniowych.
3. Prezentację procesu harmonizacji podatku od wyrobów tytoniowych w Unii Europejskiej w latach 1960 – 2019
4. Ocenę wspólnych zasad opodatkowania akcyzą wyrobów tytoniowych w Unii Europejskiej z punktu widzenia ograniczania wytypowania zjawisk szkodliwych dla wydajności fiskalnej tego podatku.
5. Ocenę zmian konstrukcji podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych oddziałujących na wydajność fiskalną tego podatku.
6. Analizę wydajności fiskalnej podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych poprzez pryzmat zdolności tego podatku do gromadzenia dochodów oraz pokrywania wydatków publicznych, w tym na ochronie zdrowia.
7. Ocenę potencjału fiskalnego podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych
8. Analizę przyczyn powstawania luki podatkowej w podatku akcyzowym od wyrobów tytoniowych oraz wielkości tej luki w latach 2006 – 2019.
9. Liczne i co jest istotne zasadne postulaty kierowane pod adresem władz fiskalnych w Unii Europejskiej oraz w Polsce.

Zaprezentowane w pracy syntetyczne wnioski oparte na przeprowadzonych poprzednio wywodach są w moim przekonaniu słuszne i uzasadnione. Autorka udowodniła wszystkie

trzy hipotezy badawcze, które nakreśliła we wstępie pracy dotyczące wydajności fiskalnej podatku akcyzowego, w szczególności zaś wykazała, iż na tę wydajność wpływa; jego specyfika oraz realizowane jego funkcje pozafiskalne (hipoteza I) jak również harmonizacja regulacji prawnych w Unii Europejskiej (hipoteza II). Ponadto wykazała, że zasadniczą determinantą wydajności fiskalnej podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych jest jego konstrukcja.

Opracowując poszczególne fragmenty dysertacji Autorka konsekwentnie przestrzegała zasady „od ogółu do szczegółu.” Jeżeli dodamy do tego jasny i przejrzysty sposób prezentacji zarówno poglądów zawartych w literaturze przedmiotu jak i własnych wywodów Autorki a także logiczny związek jaki zachodzi pomiędzy poszczególnymi rozdziałami pracy możemy stwierdzić, że praca stanowi jednolitą i zwartą całość.

## **II. Ocena formalnej strony pracy**

Od strony edytorskiej praca przygotowana została wręcz perfekcyjnie. Przypisy i spis rzeczy zostały sporządzone bardzo starannie. W pracy zamieściła Autorka 60 tabel oraz 48 rysunków, a w załączniku 16 tabel. Tabele posłużyły Autorce nie tylko do zaprezentowania danych liczbowych, ale także do zapoznania czytelnika z różnicami jakie występują w literaturze przedmiotu w zakresie wielu pojęć, definicji, instrumentów finansowych, etc. Przykładowo w ten sposób analizie poddane zostały takie pojęcia jak; podatek (tabela 1), wydajność fiskalna (tabela 2), akcyza i cło (8) kryteria podziału podatków na bezpośrednie i pośrednie (tabela 15), formy ucieczki przed podatkami konsumpcyjnymi (tabela 18). Wskazać należy także na zamieszczone w tabelach definicje, takie jak między innymi; papierosów zawartych w aktach prawnych obowiązujących w Polsce w latach 2004 – 2019 (tabela 26), tytoniu drobno krojonego przeznaczonego do skręcania papierosów zawartych w aktach prawnych obowiązujących w Polsce w latach 2004 – 2019 (tabela 27), cygar i cygaretek zawartych w aktach prawnych obowiązujących w Polsce w latach 2004 – 2019 (tabela 28). Analogiczny sposób potraktowane zostały także inne zagadnienie. Przykładowo; zmiany jakie zachodziły w zakresie obowiązku oznaczania znakami akcyzy i ich opodatkowanych substytutów w latach 2004 – 2019 (tabela 45),

Wskazane powyżej rozwiązanie pozwoliło Autorce na zmniejszenie ilości stron opracowania i znacząco wpłynęło na jego przejrzystość.

Analogiczna rolę odegrały także zamieszczone w pracy rysunki. Wymienić wśród nich należy: takie które poświęcone są wydajności fiskalnej podatku ( rysunki 2-8), Ogółem jest ich 48.

Zaletą opracowania jest również to, że po każdym fragmencie rozważań zamieszczone zostało krótkie podsumowanie.

### **III. Konkluzja**

Zgodnie art. 13 z ustawy z dnia 14 marca 2003 roku o stopniach i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki ( Dz. U. 2018 poz. 1669) rozprawa doktorska powinna stanowić:

- oryginalne rozwiązanie problemu naukowego
- wykazywać ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w danej dyscyplinie naukowej
- umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Autorka postawiła sobie interesujący problem badawczy jakim jest odpowiedź na pytanie czy konstrukcja podatku akcyzowego ma wpływ na jego wydajność fiskalną dokonała oceny badanej problematyki w tym między innymi przeanalizowała obowiązujące w Polsce w latach 2004 -2019 akty prawne dotyczące konstrukcji akcyzy.

Dokonując przeglądu literatury przedmiotu z punktu widzenia badanej problematyki wykazała Autorka nie tylko to, że dobrze zna tę literaturę i umiejętnie ją interpretuje, ale także w wielu kwestiach ma własne zdanie

Sposób jaki zaprezentowała prowadzone badania świadczy o umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej Kandydatki.

Pracę uznać należy za oryginalne i wartościowe opracowanie naukowe, które przyczyni się w istotny sposób do wzbogacenia literatury przedmiotu między innymi w zakresie finansów oraz finansów publicznych. Autorka potwierdziła w niej cechy wnikliwego badacza. Należy się spodziewać, że recenzowana praca spotka się nie tylko z zainteresowaniem środowiska naukowego i stanowić będzie przyczynek do ożywionej dyskusji na ten temat, a zgłaszane przez Autorkę postulaty pod adresem podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych stanowić będą inspiracją dla władz publicznych do podejmowania zmian w konstrukcji tego podatku.



Konkludując, uważam, że recenzowana rozprawa doktorska mgr Edyty Sygut spełnia warunki ustawy o stopniach i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki stąd wnoszę o dopuszczenie do jej publicznej obrony. Ponadto uważam, że praca zasługuje na wyróżnienie i powinna być opublikowana.

Młosek - Wojnar