

PIOTR GAJEWSKI*

KONCEPCJA *SIN TAX* JAKO INSTRUMENT ZAPEWNIĄCY OCHRONĘ ZDROWIA PUBLICZNEGO NA PRZYKŁADZIE OPŁATY OD ŚRODKÓW SPOŻYWCZYCH

THE CONCEPT OF *SIN TAX* AS AN INSTRUMENT TO PROTECT PUBLIC HEALTH ON THE EXAMPLE OF A LEVY ON FOODSTUFFS

The research presented in this article was undertaken in connection with the recent activity of the Polish legislator, who introduced a levy on foodstuffs into the Public Health Act. This levy is intended to be one of the additional sources of state revenue to be spent on improving public health. The aim of the presented research was to verify the hypothesis that the levy on foodstuffs is an implementation of the sin tax concept existing in the doctrine of tax law. During the research, a critical analysis was used, including a linguistic analysis of legal acts. In addition, an analysis of the body of financial law doctrine on the concept of sin tax was performed. The present research leads to the conclusion that the levy on foodstuffs introduced into the Polish legal order constitutes a form of sin tax and performs both the stimulative and allocative functions of tax law.

Keywords: sin tax; public health; levy on foodstuffs; allocative function of taxes; stimulus function of taxes; healthcare system

Badania opisane w niniejszym artykule zostały podjęte w związku z niedawną aktywnością polskiego ustawodawcy, który wprowadził opłatę od środków spożywczych do ustawy o zdrowiu publicznym. Opłata ta ma stanowić jedno z dodatkowych źródeł dochodu państwa i być wydatkowana na cele poprawy zdrowia publicznego. Celem niniejszych badań było zweryfikowanie hipotezy, że opłata od środków spożywczych stanowi realizację koncepcji *sin tax* obowiązującej w nauce prawa podatkowego. W toku badań została wykorzystana analiza krytyczna, w tym analiza lingwistyczna aktów prawnych. Ponadto wykorzystano analizę dorobku doktryny prawa finansowego dotyczącego koncepcji *sin tax*. Niniejsze badania doprowadziły do wniosków, że wprowadzona do polskiego porządku prawnego opłata od środków spożywczych stanowi formę *sin tax* oraz realizuje zarówno funkcję stymulacyjną, jak i alokacyjną prawa podatkowego.

Słowa kluczowe: podatek od pokusy; zdrowie publiczne; opłata od środków spożywczych; funkcja alokacyjna podatków; funkcja stymulacyjna podatków; system ochrony zdrowia

* Piotr Gajewski

University of Gdańsk, Poland / Uniwersytet Gdański, Polska

piotr.gajewski@phdstud.ug.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-5745-0446>

I. WSTĘP

Oplata od środków spożywczych została wprowadzona na mocy ustawy z 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów¹ i miała wejść w życie z dniem 1 września 2020 r., lecz ustawodawca zdecydował się przedłużyć ten termin na mocy ustawy z 14 sierpnia 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w celu zapewnienia funkcjonowania ochrony zdrowia w związku z epidemią COVID-19 oraz po jej ustaniu² do 1 stycznia 2021 r. Celem takiego działania ustawodawcy było odroczenie konieczności wykonywania obowiązków instrumentalnych związanych z tą opłatą oraz wydłużenie możliwości pełniejszego dostosowania się podmiotów obrotu gospodarczego do nowych zmian, które miała przynieść opłata od środków spożywczych.

Celem niniejszego artykułu jest wskazanie podobieństw pomiędzy wprowadzoną opłatą od środków spożywczych a koncepcją *sin tax* funkcjonującą w nauce prawa podatkowego. Ponadto dokonana zostanie analiza przyjętych rozwiązań w świetle tejże koncepcji. Uzasadnieniem dokonania badań odnośnie do koncepcji *sin tax* w porównaniu z polską opłatą od środków spożywczych jest to, że jednym z przykładów przedmiotów opodatkowania *sin tax* są właśnie napoje zawierające substancje słodzące.

Przede wszystkim w toku niniejszego artykułu wykazane zostanie zrealizowanie przez ustawodawcę innych funkcji stosunku prawnofinansowego niż funkcji fiskalnej w opisywanej regulacji. Opłata od środków spożywczych pełni bowiem również funkcję alokacyjną oraz funkcję stymulacyjną. Ustawodawca poprzez zastosowanie *sin tax*, w tym przypadku opłaty od środków spożywczych, zamierza pozyskać dodatkowe środki pieniężne, które zostaną wydane na ściśle określony cel. Celem tym będzie walka z chorobami wywołanymi nadużywaniem produktów spożywczych mających w swoim składzie substancje słodzące. Oznacza to, że niejako w przypadku *sin tax* funkcja fiskalna nie jest najważniejszą funkcją wprowadzonego *sin tax*. Funkcja ta traci na znaczeniu, ponieważ ustawodawca w głównej mierze zamierza równocześnie odstraszyć tych konsumentów, którzy nie będą chcieli ponieść zwiększonego wydatku na szkodliwe produkty. Ponadto gdyby konsumentów nie odstraszyła zwiększona cena zawierająca przerzuconą wysokość opłaty przez producentów, to *sin taxes* mają zapewnić w takiej sytuacji uzyskiwanie dodatkowych środków na leczenie tych chorób.

II. KONCEPCJA SIN TAX W NAUCE PRAWA PODATKOWEGO

Koncepcja *sin tax* ma swój początek w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej, w których za namową Alexandra Hamiltona wprowadzono w 1791 r. podatek akcyzowy obejmujący wszelkie alkohole produkcji krajowej. Przyczy-

¹ Dz. U. 2020, poz. 1492.

² Dz. U. 2020, poz. 1493.

na jego wprowadzenia nie były jednak względy ochrony zdrowia publicznego, a zapewnienie dofinansowania na spłatę długów związanych z wojną o niepodległość USA. Ostatecznie podatek ten jednak został zniesiony w 1802 r.³ Kolejną próbą nałożenia podatków typu *sin tax* był Revenue Act, uchwalony w USA w 1862 r., który opodatkował alkohol oraz tytoń⁴.

Sin taxes polegają najczęściej na opodatkowaniu podatkiem akcyzowym takich produktów, których posiadanie lub wykorzystywanie przez obywateli jest niepożądane przez ustawodawcę albo na płaszczyźnie społecznej, albo na płaszczyźnie moralnej⁵. Oznacza to, że mimo formalnego ponoszenia ciężaru podatku przez producenta towarów objętych *sin tax*, rzeczywisty ciężar podatku spadnie na konsumenta jako nabywcę towaru opodatkowanego *sin tax*, gdyż producenci tych produktów podwyższą cenę o wysokość należnej opłaty⁶.

Sin taxes mają doprowadzić do tego, że wzrost ceny towaru, wywołany nowym podatkiem, będzie odwoził konsumentów od nabywania tychże dóbr. Ustawodawca dokonuje wykorzystania funkcji stymulacyjnej prawa podatkowego w postaci zniechęcania podatników do pewnego rodzaju aktywności. W tym przypadku ustawodawca przez zwiększenie ceny towaru próbuje doprowadzić do ograniczenia zdolności nabywczej konsumenta, chociaż ilość środków pieniężnych pozostających w jego dyspozycji się nie zmienia.

Głównymi celami, ze względu na które ustawodawcy decydują się na wprowadzanie do swoich porządków prawnych *sin tax*, jest pozyskiwanie środków pieniężnych na zapobieganie oraz zwalczanie negatywnych skutków zdrowotnych wywołanych przedmiotami opodatkowania *sin tax*, a także zniechęcanie obywateli do kupowania produktów objętych tego rodzaju podatkami⁷. Oznacza to, że *sin tax* należałoby uznać za finansowy instrument kreowania polityki państwa w obszarze ochrony zdrowia publicznego⁸, za pomocą którego ustawodawca wykorzystuje funkcję alokacyjną i stymulacyjną podatków celem polepszenia stanu ochrony zdrowia publicznego. Ustawodawca, nakładając podatek typu *sin tax*, uzyskuje środki pieniężne, które wykorzystywane będą na walkę z negatywnymi skutkami zdrowotnymi używania opodatkowanych towarów. Wynika z tego wniosek, że *sin taxes* powinny być nakładane tylko na takie towary, które prowadzą do negatywnych skutków zdrowotnych. Jeżeli bowiem dany podatek ma stanowić formę sankcjonowania zachowań podatników, które doprowadzają do pogorszenia ich stanu zdrowotnego, a nowy podatek miałby stanowić formę uzyskania dofinansowania leczenia chorób wywołanych wskutek używania przedmiotów opodatkowania *sin tax*, to nie sposób nakładać podatków mających formę *sin tax* na takie dobra, które nie powodują zagrożenia dla zdrowia publicznego.

Należy również wskazać, że *sin taxes* stanowią wyraz paternalizmu prawa pojmowanego jako narzucenie osobie określonych zachowań w celu uniknięcia

³ Liu (2019): 768.

⁴ Dadayan (2019): 724.

⁵ Harris (2016): 34.

⁶ Allais et al. (2019): 19.

⁷ Asl et al. (2020): 69.

⁸ Bogenschneider (2017): 15.

przez nią krzywdy⁹, czyli w tym przypadku chodzi o zniechęcenie konsumentów do spożywania produktów objętych *sin tax* celem uniknięcia powstawania negatywnych konsekwencji zdrowotnych po stronie konsumentów tych produktów¹⁰. Istnieją bowiem dwa typy konsumentów produktów objętych *sin tax*: typ konsumenta, który żałuje swoich wcześniejszych wyborów żywieniowych i chciałby w przyszłości uzyskać pomoc medyczną, oraz drugi typ, który będzie spożywał szkodliwe produkty spożywcze, aż do momentu, kiedy udzielenie mu pomocy medycznej będzie niezbędne¹¹. Ponadto celem wprowadzania *sin tax* jest również ochrona społeczeństwa, które jest narażone na odczuwanie negatywnych skutków konsumpcji produktów nim objętych¹². W związku z nałożeniem dodatkowych obciążeń podatkowych dojdzie do podwyższenia ceny danego produktu. Podwyższenie ceny danego produktu będzie skutkowało zmniejszeniem spożycia produktów opodatkowanych *sin tax* albo uzyskaniem dodatkowych wpływów budżetowych, które będą wykorzystywane na leczenie negatywnych skutków zdrowotnych powodowanych spożyciem szkodliwych produktów nim objętych.

Koncepcja *sin tax* nie jest wyrażeniem z języka prawnego. Oznacza to, że jego tłumaczenie należy zdekodować ze słowników wyrazów obcych oraz słowników języka polskiego. Zgodnie ze słownikiem języka angielskiego „sin” oznacza „grzech”¹³. Słowniki języka polskiego przyjmują znaczenie słowa „grzech” jako „uczynek wykraczający przeciw jakimś normom postępowania”¹⁴ albo „czyn oceniany negatywnie, niezgodny z ustalonymi zasadami”¹⁵. Oznacza to, że w przypadku *sin tax* obciążeniu fiskalnemu będzie podlegał grzech popełniony przez podmiot ponoszący ciężar ekonomiczny *sin tax*. Zapłacony *sin tax* stanowi bowiem swoistą formę „pokuty” za popełniony przez dany podmiot „grzech”. W ramach tejsze „pokuty” należy zapłacić pewną sumę środków pieniężnych, która zostanie wydatkowana przez organy władzy publicznej na zapobieganie negatywnym skutkom „grzechu” popełnionego przez dany podmiot. Z tego samego powodu problematyczne jest tłumaczenie słowa „tax” w nazwie koncepcji *sin tax*. W doktrynie prawa finansowego wskazuje się, że *sin tax* to „podatek od grzechu”¹⁶. Jednakże nie jest to poprawne tłumaczenie, albowiem *sin taxes* cechują się ekwiwalentnością. Podatnik rzeczywisty, który ponosi ekonomiczny ciężar danego *sin tax*, może korzystać w przyszłości ze świadczeń zdrowotnych finansowanych między innymi z wpływów budżetowych uzyskanych z *sin tax*. Oznacza to, że poprawnym tłumaczeniem *sin tax* byłby zwrot „opłata od grzechu”, ponieważ to właśnie opłata cechuje się przymiotem ekwiwalentności.

⁹ Grotkowska (2015): 42–56.

¹⁰ Jensen, Nielsen (2016): 56.

¹¹ Cremer et al. (2012): 101–123.

¹² Allcott, Lockwood, Taubinsky (2019): 202.

¹³ <<https://www.linguee.pl/angielski-polski/t%C5%82umaczenie/sin.html>>

¹⁴ <<https://sjp.pl/grzech>>

¹⁵ <<https://wsjp.pl/haslo/podglad/5997/grzech/3954755/przewinienia>>

¹⁶ Drozdowski (2021).

Opodatkowanie produktów żywnościowych *sin tax* sprawi, że konsument będzie świadomy, że oprócz negatywnych konsekwencji zdrowotnych spożycie tego produktu przyniesie jednostce również negatywne konsekwencje majątkowe, ponieważ będzie musiała dokonać zakupu produktu droższego, który szkodzi zdrowiu. Alternatywą może być zdrowy produkt o niższej cenie, co może wspomóc podejmowanie korzystniejszego wyboru przez jednostkę. Taka ostateczna postawa konsumenta będzie zgodna z celem ustawodawcy, który skłaniając konsumenta do wyboru zdrowego produktu jako zamiennika, zrealizował zamierzony przez siebie stan rzeczy.

W takiej sytuacji nie można zgodzić się z poglądem, że eliminowanie pokus godzi głównie w wolność producentów, a nie konsumentów¹⁷. To przede wszystkim konsument poniesie negatywne konsekwencje ograniczenia zakupu produktów objętych *sin tax*: albo zapłaci podwyższoną cenę, albo nie kupi pożądanego przez siebie produktu. Dopiero ograniczenie wyboru po stronie konsumenta przyniesie negatywne skutki po stronie producenta. Samo wprowadzenie *sin tax* nie stanowi formy ograniczenia swobody prowadzenia działalności gospodarczej, ponieważ na producentach nie spoczywają żadne zakazy albo ograniczenia uniemożliwiające produkowanie dóbr objętych *sin tax*. Ograniczeniu podlegają jedynie zyski producentów szkodliwych produktów, ponieważ wprowadzona nowa danina publiczna doprowadzi do zmniejszenia się poziomu sprzedaży.

III. OPŁATA OD ŚRODKÓW SPOŻYWCZYCH JAKO ELEMENT POLITYKI USTAWODAWCY W DZIEDZINIE OCHRONY ZDROWIA PUBLICZNEGO

Opłata od środków spożywczych uregulowana jest w ustawie z 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym¹⁸. Przy wykorzystaniu wykładni *a rubrica* można wysunąć wniosek, że opłata od środków spożywczych stanowi formę instrumentu prawnego wspierającego poprawę stanu zdrowia publicznego. Ustawodawca nie uregulował jednak samej definicji zdrowia publicznego, lecz wskazał w art. 1 ust. 2 u.z.p., że przez zdrowie publiczne należy rozumieć zadania wskazane w art. 2 u.z.p. Konstytucyjną podstawę prawną obowiązku dbałości o zdrowie publiczne upatruje się w art. 68 ust. 4 i ust. 5 Konstytucji RP¹⁹, które nakazują organom władzy publicznej zwalczanie chorób epidemicznych i zapobieganie negatywnym dla zdrowia skutkom degradacji środowiska, a także popieranie rozwoju kultury fizycznej.

Kwestią wymagającą wyjaśnienia jest to, czy wprowadzenie do polskiego porządku prawnego *sin tax* ma oparcie w przepisach rangi konstytucyjnej. Odpowiedź na to pytanie może dać analiza art. 68 ust. 1 Konstytucji RP, zgod-

¹⁷ Szwed (2020).

¹⁸ Ustawa z 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym, Dz. U. 2021, poz. 1956 ze zm. (dalej jako: u.z.p.).

¹⁹ Bosek (2016).

nie z którym każdy ma prawo do ochrony zdrowia. Konieczność zapewnienia ochrony zdrowia powoduje, że w takim przypadku organy władzy publicznej są zobowiązane do zapewnienia systemu ochrony zdrowia. Ponadto system ten powinien być w stanie zapewnić ochronę zdrowia w sposób rzeczywisty, a nie potencjalny²⁰.

Taka wykładnia art. 68 ust. 1 Konstytucji RP zapewnia możliwość stosowania przez organy władzy publicznej instrumentów prawnych umożliwiających pozyskiwanie środków na ochronę zdrowia. *Sin taxes* pełnią rolę instrumentu umożliwiającego uzyskiwanie dodatkowych środków na leczenie negatywnych skutków zdrowotnych powodowanych stosowaniem *sin tax*. Trybunał Konstytucyjny wskazał, że w pojęciu zdrowia publicznego zawiera się między innymi eliminacja pokus skłaniających do dobrowolnego niszczenia swojego zdrowia²¹. Oznacza to, że ustawodawca jest uprawniony do ustanowienia takich instrumentów prawnych, których głównym celem będzie zniechęcanie konsumentów do zakupu środków spożywczych negatywnie wpływających na ich zdrowie.

Argumentacja taka jest wspierana również przez brzmienie art. 68 ust. 2 Konstytucji RP, zgodnie z którym to na organach władzy publicznej ciąży obowiązek zapewnienia świadczeń zdrowotnych obywatelom, które to świadczenia będą finansowane ze środków pieniężnych. Jeżeli ustrojodawca nakazuje organom władzy publicznej zapewnić finansowanie świadczeń medycznych, to również ustrojodawca pozwala organom władzy publicznej stosować instrumenty podatkowe mające na celu zapewnienie środków pieniężnych celem sfinansowania tychże świadczeń. Utrzymanie systemu ochrony zdrowia wiąże się bowiem z koniecznością ponoszenia jego ciężaru finansowego przez budżet państwa²², co powoduje również konieczność podejmowania działań mających na celu zapewnienie środków finansowych umożliwiających finansowanie systemu ochrony zdrowia.

Mimo to należy mieć na uwadze, że ustrojodawca w treści art. 68 ust. 2 Konstytucji RP zakazuje organom władzy publicznej różnicowanie dostępu do systemu ochrony zdrowia ze względu na sytuację materialną obywateli. Takie różnicowanie przede wszystkim objawia się we wprowadzaniu „nieusprawiedliwionych barier finansowych dotyczących dostępu do świadczeń”²³. *Sin taxes* nie stanowią takiej bariery, ponieważ dokonywanie zakupów objętych nimi produktów nie powoduje, że podatnik uzyskuje prawo do uzyskiwania dodatkowych świadczeń medycznych, co do których wykorzystywane są wpływy do budżetu państwa z *sin tax*. Ponadto stosowanie *sin tax* umożliwia pozyskiwanie przez organy władzy publicznej dodatkowych środków pieniężnych, które mogą pomóc zniwelować dotychczasowe bariery w dostępie do świadczeń medycznych. Także z art. 68 ust. 2 Konstytucji RP – zdaniem Trybunału Konstytucyjnego – można wyinterpretować kompetencję ustawodawcy do wprowadzenia

²⁰ Gawrońska (2014): 7–17.

²¹ Wyrok TK z 5 kwietnia 2011 r., P 26/09, OTK-A 2011, nr 3, poz. 18.

²² Głanowski (2019).

²³ Lach (2011).

dziania przepisów mających na celu gromadzenie środków przeznaczonych na system ochrony zdrowia²⁴.

Ponadto również art. 76 Konstytucji RP nakazuje organom władzy publicznej zapewnić ochronę konsumentów przed działaniami zagrażającymi ich zdrowiu. W ramach nakazu sformułowanego przez ustrojodawcę mieści się również nakaz podejmowania działań mających na celu zniechęcanie konsumentów do konsumpcji produktów spożywczych powodujących negatywne skutki zdrowotne²⁵. Taki pogląd wydaje się zasadny, gdyż zdrowie w rozumieniu art. 76 Konstytucji RP należy rozumieć szeroko, czyli w pojęciu ochrony zdrowia zawiera się również pojęcie ochrony życia²⁶, które może być zagrożone działaniami negatywnie wpływającymi na zdrowie ludzkie.

Inną kwestią związaną z problemem konstytucyjności wprowadzenia opłaty od środków spożywczych do polskiego porządku prawnego jest zagadnienie ewentualnego charakteru dyskryminującego tej opłaty. Na samej płaszczyźnie stosunku prawnofinansowego między organami podatkowymi a podatnikami formalnymi opłaty od środków spożywczych nie istnieje żadna potencjalna forma dyskryminacji. Aby doszło do dyskryminacji podatkowej, to dana forma daniny publicznej powinna naruszyć powszechność zakresu podmiotowego oraz przedmiotowego podatku²⁷. W przypadku opłaty od środków spożywczych są nią objęte zarówno wszystkie napoje zawierające szkodliwe dla zdrowia substancje chemiczne, jak i wszystkie podmioty dokonujące sprzedaży napojów szkodzących zdrowiu. Oznacza to, że na płaszczyźnie sprawiedliwości podatkowej są spełnione zarówno przesłanka przedmiotowa, jak i podmiotowa, gdyż opłata od środków spożywczych nie powoduje różnicowania podmiotów znajdujących się w bardzo podobnych stanach faktycznych.

Jednakże z drugiej strony problem charakteru dyskryminującego opłaty od środków spożywczych można rozważać na gruncie samej osoby podatnika rzeczywistego, czyli konsumenta nabywającego produkty spożywcze objęte tą opłatą. O ile podatnikiem rzeczywistym będzie w takiej sytuacji każdy konsument, o tyle jednak nie każdy zakupiony towar będzie objęty opłatą od środków spożywczych. Kryterium różnicującym aspekt przedmiotowy opłaty od środków spożywczych jest w takiej sytuacji obecność w składzie danego produktu substancji chemicznych negatywnie wpływających na zdrowie danego podatnika rzeczywistego. W takiej sytuacji należałoby zastanowić się nad tym, czy opłata od środków spożywczych spełnia test proporcjonalności ze strony podatnika rzeczywistego tejże opłaty. Zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP do ograniczenia korzystania z konstytucyjnych praw obywatela może dojść również m.in. z powodu ochrony zdrowia publicznego. W świetle definicji zdrowia publicznego, a w szczególności art. 2 pkt 3a u.z.p., który w zadaniach z zakresu zdrowia publicznego umieszcza także kreowanie postaw zdrowotnych i społecznych sprzyjających profilaktyce zachowań ryzykownych,

²⁴ Wyrok TK z 7 stycznia 2004 r., K 14/03, OTK-A 2004, nr 1, poz. 1.

²⁵ Szubiakowski (2017).

²⁶ Garlicki, Derlatka (2016).

²⁷ Barwaniec (2017): 3–10.

należy uznać, że obecność szkodliwych dla zdrowia substancji w produkcji spożywczych jest wystarczającym kryterium różnicującym do objęcia takich produktów dodatkową opłatą.

IV. FUNKCJA ALOKACYJNA PODATKÓW REALIZOWANA PRZEZ *SIN TAX*

Nierozzerwalnym elementem koncepcji *sin tax* jest zasada *earnmakingu*, zgodnie z którą uzyskane przychody z tytułu wprowadzenia *sin tax* powinny być wykorzystywane przez Skarb Państwa w celu zapobiegania i leczenia chorób spowodowanych wykorzystaniem przedmiotów objętych *sin tax*²⁸. Skutkiem zasady *earnmakingu* jest to, że wprowadzony *sin tax* stanowi ostatecznie przedmiot dążenia ustawodawców do zapewnienia zrównoważenia budżetu systemu ochrony zdrowia, a w szczególności w tych przypadkach, które są powodowane używaniem przez podatników rzeczywistych przedmiotów opodatkowania objętych *sin tax*²⁹.

Oznacza to, że ustawodawca przy ustalaniu stawki podatkowej *sin tax* powinien mieć na uwadze to, że ponoszony przez podatnika rzeczywistego jako konsumenta szkodliwego produktu objętego *sin tax* powinien być na takim poziomie, aby uzyskiwane przez Skarb Państwa wpływy budżetowe rzeczywiście wystarczały na pokrycie kosztów skorzystania w przyszłości z ochrony zdrowia w przypadku chorób wywołanych używaniem produktów opodatkowanych *sin tax*. Pogląd ten należy rozpatrywać nie jako postulat odpowiednio wysokiej stawki podatku, która przełoży się na dofinansowanie systemu ochrony zdrowia, lecz chodzi o zapewnienie organom ochrony zdrowia takiego udziału we wpływach z danego *sin tax*, który zapewni efektywne finansowanie zadań z zakresu zdrowia publicznego. Ponadto wpływy do budżetu państwa z opodatkowania środków spożywczych wykorzystywane być powinny do prowadzenia edukacji prozdrowotnej albo do wspierania prozdrowotnych postaw i zachowań w społeczeństwie³⁰.

W świetle powyższego należy uznać, że koncepcja *sin tax* stanowi formę realizacji funkcji alokacyjnej podatków. Funkcja alokacyjna podatków polega na tym, że wpływy do budżetu państwa z konkretnego podatku są wykorzystywane do walki z negatywnymi skutkami używania danego dobra przez podatników³¹. W przypadku nałożenia *sin tax* na produkty spożywcze wpływy uzyskane z niego są wykorzystywane do finansowania leczenia negatywnych skutków zdrowotnych powstałych w związku ze spożyciem tych produktów. Ponadto ustawodawca powinien powściągliwie stosować *sin tax* w sytuacji, gdy produkty nim objęte są bardziej dostępne od zdrowych zamienników³².

²⁸ Doetinchem (2010): 2–3.

²⁹ Asl et al. (2020): 69.

³⁰ Dana, Nadler (2018): 90.

³¹ Dach, Szopa (2004): 53.

³² Cedeno (2019): 364.

W takiej sytuacji ustawodawca powinien zaniechać nałożenia *sin tax*, ponieważ odebranie jakiegokolwiek dostępu do danego produktu żywnościowego naruszyłoby dbałość o zdrowie publiczne przez uniemożliwienie dostarczenia pewnych substancji odżywczych.

O ile *sin taxes* stanowią formę paternalizmu ustawodawców, to jednak w tym przypadku taki podatek nie powinien być pojmowany jako ograniczanie wyboru jednostce przez ustawodawcę, tylko wspomaganie jednostki w podejmowaniu lepszych wyborów³³. Ustawodawcy bowiem nie zabraniają konsumentom nabywać produktów opodatkowanych *sin tax*, lecz przez zwiększenie ceny tych produktów ustawodawca próbuje odwozić konsumentów od ich nabywania.

Zarówno zniechęcanie obywateli do nabywania przedmiotów objętych *sin tax*, jak i pozyskiwanie dodatkowych środków pieniężnych do zapewnienia dbałości o zdrowie publiczne opiera się na założeniu, że pomimo objęcia danego dobra *sin tax*, to podatnicy będą dalej nabywali dane dobra, lecz w mniejszej ilości³⁴. Oznacza to, że konsumenci jako podatnicy rzeczywiście danego podatku, pomimo zmniejszonej ilości nabywanych dóbr, będą je nabywać, co spowoduje uzyskanie dodatkowych wpływów budżetowych przez Skarb Państwa – w związku z tym oba cele *sin tax* są względem siebie koherentne.

Artykuł 12c u.z.p. stanowi o realizacji przez ustawodawcę zasady *earnmakingu*. Środki uzyskiwane przez państwo z tytułu opłaty od środków spożywczych muszą być wydatkowane przez Narodowy Fundusz Zdrowia na cele stanowiące zadania z zakresu ochrony zdrowia publicznego. Istnienie związku pomiędzy opłatą od środków spożywczych a realizowaniem za jej pomocą zadań z zakresu zdrowia publicznego potwierdza art. 12c ust. 2 u.z.p., który wskazuje na co powinny zostać wydatkowane środki otrzymywane przez Narodowy Fundusz Zdrowia z tytułu opłaty od środków spożywczych. Zgodnie z art. 12c ust. 2 u.z.p. środki otrzymane przez NFZ z tytułu opłaty od środków spożywczych muszą być wydatkowane na działania o charakterze edukacyjnym i profilaktycznym oraz na świadczenia opieki zdrowotnej związane z utrzymaniem i poprawą stanu zdrowia świadczeniobiorców z chorobami rozwiniętymi na tle niewłaściwych wyborów i zachowań zdrowotnych, w szczególności z nadwagą i otyłością. Oznacza to, że art. 12c ust. 2 u.z.p. nakazuje realizować zadania z zakresu zdrowia publicznego, o których mowa w art. 2 pkt 2, pkt 4 i pkt 5 u.z.p.

Należy również wskazać, że art. 12c ust. 2 u.z.p. stanowi formę wyłomu od ogólnej zasady niefunduszowania wskazanej w art. 42 ust. 2 u.f.p. Co do zasady na organach władzy publicznej spoczywa zakaz powiązania środków publicznych z imiennie wymienionymi wydatkami. Jednakże sam art. 42 ust. 2 u.f.p. *in fine* umożliwia ustawodawcy ustanowienie wyjątków od tej zasady. Jedną z form realizacji wyjątku od zasady niefunduszowania może być stworzenie przepisów regulujących powiązanie wyraźnie wskazanych przychodów z wydatkami, bez ustanowienia państwowego funduszu celowego³⁵. Taką for-

³³ O'Donoghue, Rabin (2006): 1840.

³⁴ Liu (2019): 764–765.

³⁵ Cilak (2020).

mę wykorzystywania środków z opłaty od środków spożywczych zdecydował się wykorzystywać ustawodawca w ustawie o zdrowiu publicznym.

Ponadto ustawodawca zdecydował się na mocy art. 5 ustawy z 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów na stworzenie Funduszu Rozwoju Kultury Fizycznej, który będzie otrzymywał między innymi środki uzyskane z tytułu opłaty od środków spożywczych. Takie posunięcie legislacyjne potwierdza niejako zastosowanie zasady *earnmakingu* przez polskiego ustawodawcę, a także gwarantuje faktyczne wykonywanie tej zasady przez zapewnienie przeznaczenia uzyskiwanych środków na cele mające na celu ochronę oraz poprawę zdrowia publicznego. Zgodnie z art. 86 ust. 4 ustawy o grach hazardowych, która reguluje Fundusz Rozwoju Kultury Fizycznej, wydatki dokonywane przez ten fundusz są przeznaczane na przebudowę, remonty i dofinansowanie inwestycji obiektów sportowych, rozwijanie sportu wśród dzieci, młodzieży i osób niepełnosprawnych, rozwój turystyki społecznej sprzyjającej aktywności fizycznej społeczeństwa oraz zadania określone w przepisach o zdrowiu publicznym w zakresie aktywności fizycznej, co niewątpliwie mieści się w ramach celów, na jakie powinny być wydatkowane środki pozyskane z *sin tax* w ramach zasady *earnmakingu*.

Światowa Organizacja Zdrowia również dostrzega skutek w postaci zapewnienia długofalowego dofinansowania działalności leczniczej przez państwo z zastosowaniem *sin tax*. Przykładowo, w prawie węgierskim funkcjonuje podobny model finansowania systemu opieki zdrowotnej z wpływów uzyskanych z opodatkowania substancji słodzących, który przyniósł dodatkowe dofinansowanie usług medycznych³⁶.

V. REALIZACJA FUNKCJI STYMULACYJNEJ PODATKÓW ZA POMOCĄ *SIN TAX*

Przede wszystkim należy zastanowić się nad tym, czy wykorzystywanie przepisów prawa daninowego mieści się w ramach zapewniania ochrony konsumentom. Przede wszystkim należy zastanowić się nad tym, czy art. 76 Konstytucji RP nakazuje podejmować organom władzy publicznej czynności *sensu stricto*, które bezpośrednio są nastawione na ochronę zdrowia konsumentów, czy w ramach art. 76 Konstytucji RP mieszczą się również zachowania *sensu largo*, których głównym celem nie jest ochrona zdrowia konsumentów, lecz ostatecznie dane działanie będzie skutkowało ochroną zdrowia.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego art. 76 Konstytucji RP nakazuje ustawodawcy wykorzystywać adekwatne środki prowadzące do zamierzonego ochronnego celu³⁷. Na gruncie wykorzystywania przepisów prawa podatkowe-

³⁶ Raport Światowej Organizacji Zdrowia – „Health tax: the primer”: 10. <<https://apps.who.int/iris/rest/bitstreams/1259486/retrieve>>.

³⁷ Wyrok TK z 21 kwietnia 2004 r., K 33/03, OTK-A 2004, nr 4, poz. 31.

go do zapewnienia ochrony zdrowia konsumentów należy przyjąć, że wyrok TK umożliwia posługiwanie się funkcją stymulacyjną i alokacyjną podatków celem zapewnienia oczekiwanego skutku. W przypadku *sin tax* jest to zapewnienie ochrony zdrowia konsumentów przez nałożenie podatku mającego na celu zniechęcanie podatników do spożywania produktów negatywnie wpływających na zdrowie konsumentów oraz zapewnienie finansowania negatywnych skutków zdrowotnych produktów opodatkowanych *sin tax*.

Ponadto należy zastanowić się nad definicją zdrowia publicznego, tak aby można było ustalić stan pożądany przez ustawodawcę, który zamierza on zrealizować na mocy art. 2 u.z.p. W ujęciu medycznym za zdrowie publiczne uważa się podejmowanie działań przez państwo na rzecz zapobiegania chorobom, przedłużania żywotności ludzi oraz promowania zdrowego stylu życia³⁸. Wspólną cechą wszystkich definicji zdrowia publicznego jest działanie w celu poprawy jakości zdrowia danej zbiorowości. Różnicą jest jednak określanie podmiotów, na rzecz których zadania z zakresu ochrony zdrowia powinny być świadczone: jedynie na rzecz danej zbiorowości³⁹ czy też na poszczególne jednostki jako elementy danej zbiorowości?⁴⁰ W świetle postanowień Konstytucji RP w zakresie zdrowia oraz możliwości praktycznego ich wykonania należy wskazać, że definicja zdrowia publicznego powinna odnosić się przede wszystkim do dbałości o stan zdrowia poszczególnych jednostek, który ostatecznie przełoży się na poprawiony stan zdrowia całej zbiorowości na danym obszarze.

Opłatą od środków spożywczych, zgodnie z art. 12a ust. 1 u.z.p., objęte są napoje zawierające cukry będące monosacharydami lub disacharydami oraz substancje stosowane do nadania środkom spożywczym słodkiego smaku lub stosowane w słodzikach stołowych, a także kofeinę i taurynę. Oznacza to, że ustawodawca sformułował katalog produktów, których spożycie przez obywateli jest niepożądane, gdyż mogłoby to doprowadzić do negatywnych konsekwencji zdrowotnych. Do negatywnych konsekwencji zdrowotnych ustawodawca przede wszystkim zaliczył nadwagę i otyłość, a także choroby wywoływane poprzez występowanie otyłości, takie jak choroby sercowo-naczyniowe albo cukrzycę typu 2⁴¹.

Na podstawie uzasadnienia projektu ustawy wprowadzającego między innymi opłatę od środków spożywczych należy uznać, że koncepcja *sin tax* chroni zarówno przed negatywnymi skutkami *sensu stricto* (czyli bezpośrednio przed chorobami spowodowanymi nadmiernym spożyciem produktów objętych *sin tax*) oraz negatywnymi skutkami *sensu largo* (czyli chorobami wywołanymi dolegliwościami wynikającymi z nadużywania środków spożywczych objętych *sin tax*). Również zdaniem Światowej Organizacji Zdrowia mechanizm *sin tax* odnośnie do substancji słodzących jest najbardziej efektywnym instrumentem

³⁸ Merrick (2016): 5.

³⁹ Nosko (2005): 137.

⁴⁰ Leowski (2008): 17.

⁴¹ Rządowy projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów, druk nr 210: 23. <<https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/AA96D038A0AAF148C1258506002D0ED3/%24File/210.pdf>>.

prawnym, który zapobiega chorobom przez zmniejszenie spożycia szkodliwych produktów spożywczych⁴².

W nauce prawa podatkowego podkreśla się, że wysokość zobowiązania podatkowego przy ustalaniu opodatkowania substancji spożywczych powinna być uzależniona od ilości substancji słodzącej, a nie od objętości napoju, w którym zostały zastosowane⁴³ (mimo to istnieją systemy prawne, gdzie opodatkowane są albo sama zawartość napoju zawierającego substancje słodzące, albo sama zawartość substancji słodzących w napoju⁴⁴). Ten postulat zrealizowany jest tylko częściowo przez ustawodawcę, o ile bowiem cukry i substancje słodzące są opodatkowane w zależności od ilości zastosowanej substancji słodzącej, o tyle tauryna i kofeina opodatkowane są stałą stawką niezależnie od jej zawartości w 100 ml napoju. Podobne rozwiązanie do funkcjonującego w prawie polskim przewiduje prawo w Katalonii, w której opłatą cukrową również objęte są substancje słodzące w ilości przekraczającej wskazaną przez ustawodawcę wartość⁴⁵. Ponadto należy odnotować rozwiązanie wprowadzone w Tajlandii, w której stawka opłaty cukrowej ma charakter progresywny w zależności od ilości substancji słodzącej na 100 ml napoju⁴⁶.

Innym postulatem w zakresie opodatkowania substancji słodzących *sin tax* jest zwolnienie od niego produktów żywnościowych, które chociaż zawierają substancje słodzące, nie wpływają negatywnie na zdrowie konsumentów, tak jak wszelkiego rodzaju soki⁴⁷. Takie rozwiązanie przewidział ustawodawca w art. 12b ust. 2 pkt 5 u.z.p., wyłączając od opłaty od środków spożywczych wprowadzenie na rynek krajowy napojów, w których udział masowy soku owocowego, warzywnego lub owocowo-warzywnego wynosi nie mniej niż 20% składu surowcowego oraz zawartość cukrów jest mniejsza lub równa 5 g w przeliczeniu na 100 ml napoju. Podobne rozwiązanie jest przewidziane w prawie australijskim, w którym ustawodawca wyłączył od opodatkowania te produkty spożywcze, które zawierają naturalny cukier, a opodatkował produkty, do których dodawany jest cukier w toku produkcji⁴⁸.

Ponadto ustawodawca podnosi w uzasadnieniu, że opłata od środków spożywczych ma na celu kształtowanie prozdrowotnych wyborów konsumentskich. Prowadzi to do wniosku, że ustawodawca zamierza posłużyć się funkcją stymulacyjną podatków, aby doprowadzić do zmian w sposobie żywienia obywateli. Należy zauważyć, że w tym przypadku funkcja stymulacyjna została zrealizowana w sposób komplementarny, ponieważ ustawodawca zarówno dąży do zachęcania konsumentów do spożywania produktów niewpływających negatywnie na stan zdrowia, jak i zmierza do zniechęcania konsumentów do nadużywania środków spożywczych powodujących choroby.

⁴² Raport Światowej Organizacji Zdrowia – „Health tax: the primer”: 4. <<https://apps.who.int/iris/rest/bitstreams/1259486/retrieve>>.

⁴³ Allcott, Lockwood, Taubinsky (2019): 222.

⁴⁴ Ruan (2021): 508.

⁴⁵ Castelló, Casasnovas, (2020): 4.

⁴⁶ Phulkerd et al. (2020): 2.

⁴⁷ Allcott, Lockwood, Taubinsky (2019): 222–223.

⁴⁸ Lloyd, MacLaren (2018): 23.

Należy wskazać również, że realizowanie funkcji stymulacyjnej *sin tax* w przypadku opodatkowaniu nimi substancji słodzących objawia się dwoma skutkami. Pierwszym z nich jest rzeczywisty spadek spożycia produktów zawierających opodatkowane środki spożywcze. Drugim z nich jest zwiększenie spożycia przez podatników tych produktów, które zawierają nieopodatkowane środki spożywcze⁴⁹. W długofalowej perspektywie opodatkowanie substancji słodzących przynosi oczekiwane przez ustawodawców skutki w postaci poprawy stanu zdrowia publicznego⁵⁰ oraz poprawy nawyków żywieniowych konsumentów⁵¹.

VI. WNIOSKI

W świetle przeprowadzonych rozważań należy uznać, że opłata od środków spożywczych wprowadzona w przepisach ustawy o zdrowiu publicznym stanowi formę wprowadzenia do polskiego porządku prawnego koncepcji *sin tax*. Ustawodawca bowiem w przepisach ustawy o zdrowiu publicznym zawarł wszystkie elementy konstrukcyjne koncepcji *sin tax*, tj. sformułował katalog produktów żywnościowych, których spożywanie nie jest pożądane na płaszczyźnie społecznej, ponieważ następstwem ich spożycia są negatywne skutki zdrowotne występujące u obywateli; opłata od środków spożywczych jest ponoszona przez konsumentów jako podatników rzeczywistych, co wpływa na podniesienie ceny produktów objętych *sin tax* i w konsekwencji zmniejsza się poziom ich spożycia⁵²; a także ustawodawca zrealizował zasadę *earnmakingu* przez zapewnienie Narodowemu Funduszowi Zdrowia zdecydowanej większości uzyskanych dzięki opłacie od środków spożywczych środków pieniężnych na realizację zadań mających na celu przeciwdziałanie skutkom spożywania produktów objętych opłatą od środków spożywczych.

Należy docenić również przepis art. 12c u.z.p, w którym ustawodawca dokonał wyłomu od zasady niefunduszowania i zamierza on przeznaczyć dochody uzyskane przez Skarb Państwa z opłaty od środków spożywczych na zadania związane ze zdrowiem publicznym, przeznaczając je na cele Funduszu Rozwoju Kultury Fizycznej. Takie posunięcie ustawodawcy było bowiem niezbędne, aby zrealizować zasadę *earnmakingu* (będącą jednym z podstawowym elementów koncepcji *sin tax*), gdyż wpływy uzyskiwane ze *sin tax* powinny być wykorzystywane na przeciwdziałanie negatywnym skutkom spożywania produktów nim objętych. Tylko przez przeznaczanie środków uzyskiwanych ze *sin tax* na działania edukacyjne w zakresie negatywnych skutków spożywania opodatkowanych produktów może zostać zrealizowany główny cel tego typu danin publicznych, którym jest kształtowanie prozdrowotnych postaw konsu-

⁴⁹ Essman et al. (2020): 13.

⁵⁰ Phonsuk et al. (2021): 11.

⁵¹ Acton, Hammond (2020): 7.

⁵² <<https://www.rp.pl/opinie-ekonomiczne/art18448651-podatek-oduczyl-polakow-picia-na-pojow-slodzonych>>.

mentów oraz dbałość o stan zdrowia obywateli. Instrumenty prawne, które nakazują organom władzy publicznej przeznaczać uzyskane środki finansowe na wspieranie inicjatyw mających na celu poprawę zdrowia dzieci i młodzieży, mieszczą się bowiem w art. 68 ust. 5 Konstytucji RP, który nakazuje organom władzy publicznej popieranie rozwoju kultury fizycznej. Uzyskiwane dochody z opłaty od niezdrowych środków spożywczych umożliwią bowiem dofinansowanie programów oraz inicjatyw, których skutkiem będzie poprawa stanu zdrowia młodych ludzi. Oznacza to, że tę opłatę można również uznać za formę instrumentu zapewniającego ochronę zdrowia publicznego, ponieważ ustawodawca zagwarantował przeznaczenie uzyskiwanych środków pieniężnych na inicjatywy mające na celu ochronę zdrowia publicznego.

- Acton, R.B., Hammond, D. (2020). Impact of sugar taxes and front-of-package nutrition labels on purchases of protein, calcium and fibre. *Preventing Medicine* 138: 1–9.
- Allais, O., Bonnet, C., Capacci, S., Mazzocchi, M. (2019). The impact of the French soda tax on prices and purchases: an ex post evaluation. *PLoS ONE* 14(10): 1–22.
- Allcott, H., Lockwood, B.B., Taubinsky, D. (2019). Should we tax sugar-sweetened beverages? An overview of theory and evidence. *Journal of Economic Perspective* 33(3): 202–223.
- Asl, I.M., Javadinasab, H., Najafi, B., Vosough-Moghaddam, A. (2020). Comparing selected countries using sin tax policy in sustainable health financing: implications for developing countries. *The International Journal of Health Planning and Management* 35(1): 68–78.
- Barwaniec, A. (2017). Kilka uwag o istocie zasady sprawiedliwości podatkowej. *Studia Prawnicze i Administracyjne* 2: 3–10.
- Bogenschneider, B.N. (2017). ‘Sin Tax’ as signpost in food labelling. *European Food and Feed Law Review* 12(1): 14–21.
- Bosek, L. (2016). Komentarz do art. 68, [w:] L. Bosek, M. Safjan (red.), *Konstytucja RP. Tom 1: Komentarz do art. 1–86*. Warszawa: Legalis/el.
- Castelló, J.V., Casanovas, G.L. (2020). Impact of SSB taxes on sales. *Economics and Human Biology* 36: 1–12.
- Cedeno, L. (2019). Global implementation of soda taxes: is there a better solution for combatting obesity? *Brooklyn Journal of International Law* 45(1): 329–365.
- Cilak, M. (2020). [w:] Z. Ofiarski (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*. Warszawa: Lex/el.
- Cremer, H., De Donder, P., Maldonado, D., Pestieau, P. (2012). Taxing sin goods and subsidizing health care. *Scandinavian Journal of Economics* 114: 101–123.
- Dach, Z., Szopa, B. (2004). *Podstawy makroekonomii*. Kraków.
- Dadayan, L. (2019). States’ addiction to sins: sin tax fallacy. *National Tax Journal* 72(4): 723–754.
- Dana, D.A., Nadler, J. (2018). Soda taxes as a legal and social movement. *Northwestern Journal of Law and Social Policy* 13(2): 84–105.
- Derlatka, M., Garlicki, L. Komentarz do art. 76 (2016) [w:] M. Zubik (red.) *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom 2*. Warszawa: Lex/el.
- Doetinchem, O. (2010). Hypothecation of tax revenue for health. *World Health Report* 51: 1–7.
- Drozdowski, E. (2021). Podatek cukrowy, czyli o zasadzie prawidłowej legislacji i prawdopodobnym braku konsekwencji jej naruszenia. *Przegląd Podatkowy* 8: 40–46.
- Essman, M., Popkin, B.M., Smith, F., Swart, E.C., Taillie, L., Tamryn, N., Wen, S. (2020). Taxed and untaxed beverage intake by South African young adults after a national sugar-sweetened beverage tax: a before-and-after study. *PLoS Medicine* 18(5): 1–17.
- Gawrońska, M. (2014). Prawo do ochrony zdrowia na gruncie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. *Przegląd Prawa Publicznego* 2: 7–17.
- Glanowski, G. (2019). *Umowa o świadczenie zdrowotne*. Warszawa: Lex/el.
- Grotkowska, K. (2015). Paternalizm prawa a hazard. *Państwo i Prawo* 70(10): 42–56.

- Harris, C. (2016). The soul, addiction and sin taxes. *International Journal of Religion & Spirituality in Society* 7(1): 29–37.
- Lach, D.E. (2011). *Zasada równego dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej*. Warszawa: Lex/el.
- Leowski, J. (2008). *Polityka zdrowotna a zdrowie publiczne*. Warszawa.
- Lloyd, P., MacLaren, D. (2018). Should we tax sugar and if so how? *The Australian Economic Review* 52(1): 19–40.
- Merrick, J. (2016). *Public Health: Some International Aspects*. New York.
- Nielsen, M.E.J., Jensen, J.D. (2016). Sin taxes, paternalism, and justifiability to all: Can paternalistic taxes be justified on a public reason-sensitive account? *Journal of Social Philosophy* 47(1): 55–69.
- Nosko, J. (2005). *Zachowania zdrowotne i zdrowie publiczne: aspekty historyczno-kulturowe*. Warszawa.
- O'Donoghue, T., Rabin, M. (2006). Optimal sin taxes. *Journal of Public Economics* 90: 1825–1849.
- Phonsuk, P., Ponguttha, S., Rojroongwasinkul, N., Suphanchaimat, R., Swinburn, B.A., Vongmongkol, V. (2021). Impacts of a sugar sweetened beverage tax on body mass index and obesity in Thailand: A modelling study. *PLoS ONE* 16(4): 1–15.
- Phulkard, S., Thongcharoenchupong, N., Chamrathirong, A., Gray, R.S., Prasertsom, P. (2020). Changes in population-level consumption of taxed and non-taxed sugar-sweetened beverages (SSB) after implementation of SSB excise tax in Thailand: a prospective cohort study. *Nutrients* 12: 1–12.
- Ruan, Y. (2021). Promoting health equity by tiered soda tax based on sugar content. *Food and Drug Law Journal* 76(3): 502–526.
- Szwed, M. (2020). *Przymusowe umieszczenie w zakładzie psychiatrycznym w świetle współczesnych standardów ochrony praw człowieka*. Warszawa: Lex/el.
- Szubiakowski, M. (2017). *Administracyjnoprawna regulacja praw i wolności obywatelskich*. Warszawa: Lex/el.

