

BARTOSZ NAMIECIŃSKI

Student IV roku prawa, prezes Koła Naukowego Prawa Finansowego FiskUS
Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Szczeciński
<https://orcid.org/0000-0002-6066-6635>

Opłata od środków spożywczych i jej rola w trosce o zdrowie społeczeństwa

Wprowadzenie

W drodze ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów¹ wprowadzono liczne zmiany związane z obowiązkami sprawozdawczymi i finansowymi w zakresie niektórych danin publicznych. Akt ten znowelizował ustawę o zdrowiu publicznym² oraz wprowadził od dnia 1 stycznia

¹ Ustawa z dnia 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (Dz.U. z 2020 r., poz. 1492 ze zm.), dalej: ustawa.

² Ustawa z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 183 ze zm.).

2021 r. nową daninę publiczną. Mimo że regulacja tej instytucji nie jest zbyt obszerna, zawarta jest bowiem w jedenastu podstawowych jednostkach redakcyjnych tekstu prawnego (art. 12a–12k ustawy o zdrowiu publicznym), to budzi wiele kontrowersji. Pierwszą z nich jest nazwa wspomnianej daniny. Ustawodawca posługuje się pojęciem „opłata od środków spożywczych”, choć w rzeczywistości odnosi je do „opłaty od napojów z dodatkiem cukrów, kofeiny i tauryny”. Potocznie opłata ta zwana jest także „opłatą cukrową” lub „podatkiem cukrowym”. Pierwsze z tych określeń jest skrótom myślowym, drugie jednak wywołuje określone konsekwencje, wynikające z konstrukcji podatku jako daniny publicznej. Należy podkreślić, że zarówno opłata, jak i podatek wprawdzie należą do kategorii danin publicznych, lecz o różnym charakterze i znaczeniu.

Odnosząc się do kwestii terminologicznych, zgodnie z art. 6 Ordynacji podatkowej³ podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.

Publicznoprawny charakter oznacza, że podatki zostały oparte na władztwie daninowym państwa. Ponadto zgodnie z treścią art. 217 Konstytucji RP⁴ danina może zostać nałożona tylko w drodze ustawy. M. Florczak-Wątor określa powyższą regułę konstytucyjną mianem zasady ustawowej regulacji stosunku podatkowego, która polega na tym, że jawne i publiczne procedury parlamentarne mają gwarantować kontrolę nad gospodarką finansową rządu oraz chronić podatników przed nadmiernym fiskalizmem i dowolnym kształtowaniem przez państwo ich obowiązków podatkowych⁵.

Cecha przymusowości wiąże się z tym, że w celu realizacji czy zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego organy

³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.).

⁴ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.).

⁵ M. Florczak-Wątor, *Komentarz do art. 217, [w:] P. Tuleja (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. 2, LEX/el. 2021.

podatkowe mogą zastosować odpowiednie środki przymusu w przypadku uchylania się przez podatników od dobrowolnego wypełnienia ciążyących na nich w tym zakresie obowiązków. Bezzwrotność świadczenia oznacza, że jeśli świadczenie to nie zostało spełnione w większym stopniu, niż wynika to z przepisów ustawy (nie powstała nadpłata), lub nie jest w ogóle nienależne, to nie podlega zwrotowi. Określenie podatku jako świadczenia pieniężnego ma ten skutek, że jest on określany, obliczany i pobierany w walucie oficjalnie obowiązującej w danym państwie⁶. Kwestia odpłatności celowo zostanie przeanalizowana w dalszej części rozważań, ponieważ to zagadnienie jest najbardziej kontrowersyjne przy omawianiu przesłanek obowiązywania tzw. opłaty cukrowej.

Należy wskazać, że w polskim porządku prawnym nie występuje definicja legalna pojęcia „opłata”. Jednakże zgodnie z poglądami doktryny i judykatury to właśnie cecha odpłatności odróżnia podatek od opłaty⁷. Jak wskazuje M. Popławski, podatek jest świadczeniem nieodpłatnym, co oznacza, że jego uiszczenie nie daje podatnikowi żadnych podstaw do dochodzenia roszczeń od państwa czy od jednostek samorządu terytorialnego⁸. Podatnik nie może żądać szczególnych preferencji związanych z faktem zapłaty przez niego podatku. Brak także powiązania uiszczanego podatku z celami, które zostaną sfinansowane z wpływów, jakie on dostarcza⁹. Naczelny Sąd Administracyjny (NSA), odnosząc się do charakteru opłaty skarbowej, wskazał, że opłata – odmiennie niż podatek – nie jest świadczeniem nieodpłatnym, gdyż w zamian za jej uiszczenie podmiot ją ponoszący ma prawo żądać od oznaczonego organu konkretnego świadczenia¹⁰. Biorąc to pod uwagę, należy podkreślić, że kwestią o zasadniczym

⁶ Szerzej na temat cech podatku: M. Popławski, *Komentarz do art. 6*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2021.

⁷ Szerzej na temat odpłatności podatku: Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 23; A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 114; R. Rosiński, *Podatek i jego klasyfikacja w polskim systemie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Instytutu Ekonomii i Zarządzania” 2010, z. 14, s. 85.

⁸ M. Popławski, op. cit.

⁹ Ibidem.

¹⁰ Wyrok NSA z dnia 13 marca 2012 r., II FSK 1805/10, LEX nr 1244100.

znaczeniu jest zbadanie, czy omawiana opłata ma rzeczywiście odpłatny charakter, czy stanowi ukryty podatek. W tym celu konieczna będzie szczegółowa analiza elementów składowych opłaty cukrowej.

1. Przedmiot opłaty oraz podmioty zobowiązane do jej uiszczenia

W konstrukcji omawianej opłaty należy wyróżnić zakres przedmiotowy i podmiotowy. Zakresem przedmiotowym opłaty jest objęte wprowadzenie na rynek krajowy napojów z dodatkiem:

1. cukrów będących monosacharydami lub disacharydami oraz środków spożywczych zawierających te substancje oraz substancji słodzących, o których mowa w rozporządzeniu nr 1333/2008¹¹,
2. kofeiny lub tauryny.

Należy odnotować, że użyty przez ustawodawcę zwrot „z dodatkiem” odnosi się do tych napojów, w których wymienione substancje zostały dodane w procesie produkcji, dlatego przepis ten nie znajdzie zastosowania w przypadku naturalnego występowania tychże substancji w napojach (np. kofeina naturalnie występuje w liściach krzewu herbacianego i ostrokrzewu paragwajskiego mate, w nasionach kawy czy kakao).

Pod pojęciem wprowadzenia na rynek krajowy napojów ustawodawca rozumie sprzedaż napojów przez wskazane podmioty, tj. osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, będące podmiotem: (1) sprzedającym napoje do punktów sprzedaży detalicznej; (2) prowadzącym sprzedaż detaliczną napojów (dotyczy to producenta, podmiotu nabywającego napoje w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub importera napoju); (3) zamawiającym, w przypadku gdy skład napoju objętego opłatą stanowi element umowy zawartej przez producenta,

¹¹ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1333/2008 z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie dodatków do żywności (Dz.Urz. UE L 354 z dnia 31 grudnia 2008 r., s. 16).

a dotyczącej produkcji tego napoju dla zamawiającego. To właśnie na tych podmiotach ciąży obowiązek nie tylko uiszczenia opłaty, ale także jej wyliczenia. Podmioty te są zobowiązane obliczać i wpłacać opłatę w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, którego dotyczy informacja (tj. po miesiącu, w którym dokonano wprowadzenia do obrotu), na rachunek organu właściwego w sprawie opłaty – naczelnika urzędu skarbowego. Należy zaznaczyć, że ostatecznie ekonomicznym ciężarem opłaty obciążeni zostają konsumenci, o czym będzie mowa w dalszej części opracowania. Warto również wspomnieć, że przepisy ustawy znajdują zastosowanie zarówno wtedy, kiedy napoje takie zostaną wprowadzone do obrotu w lokalu przedsiębiorstwa, jak i poza tym lokalem.

Jak słusznie wskazuje A. Dahms, ustawodawca nie określił, w którym momencie dochodzi do sprzedaży na cele wymienione przez ustawodawcę. Nie sprecyzowano, czy chodzi o sprzedaż jako przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel czy o faktyczną dostawę towaru do odbiorcy. Jak wskazuje autorka, opłata ta najpewniej będzie naliczana przez podmioty zobowiązane w momencie wprowadzenia do sprzedaży na rynku detalicznym, tj. w chwili fizycznego przekazania towaru do podmiotu prowadzącego sprzedaż detaliczną (np. sklepu), natomiast w przypadku sprzedaży dokonywanej bezpośrednio przez producenta – po przesunięciu magazynowym (raportowanym na podstawie wydań z magazynu) do punktu sprzedaży detalicznej¹².

Ustawa o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów przewiduje także dość obszerny, choć zamknięty katalog napojów, których wprowadzenie nie podlega opłacie, przy czym w zależności od rodzaju napoju zwolnienie to będzie albo całkowite, albo częściowe. Całkowite zwolnienie przewidziane jest dla wprowadzenia do obrotu napojów będących: wyrobami medycznymi, suplementami diety, żywnością specjalnego przeznaczenia medycznego, preparatami do żywienia niemowląt, wyrobami akcyzowymi czy wyrobami mlecznymi, w których na pierwszym miejscu w wykazie składników znajduje się mleko albo jego przetwory.

¹² A. Dahms, *Opłata cukrowa – słodko nie będzie*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 1, s. 4.

Zgodnie z uzasadnieniem projektu ustawy¹³ zwolnienie to wiąże się przede wszystkim z korzystnym wpływem na ludzkie zdrowie, np. napoje mleczne są istotnym, dobrze przyswajalnym źródłem wapnia, a w odniesieniu do wyrobów akcyzowych dzięki zwolnieniu unikamy tzw. podwójnego opodatkowania. Częściowe zwolnienie z tzw. stawki stałej opłaty odnosi się natomiast do napojów z udziałem soku owocowego, warzywnego lub owocowo-warzywnego nie mniejszym niż 20% oraz do napojów będących roztworami węglowodanowo-elektrolitowymi, przy czym zawartość cukrów nie może być większa niż 5 g w przeliczeniu na 100 ml napoju. Częściowe zwolnienie z opłaty również zostało omówione w projekcie ustawy. Podkreślono, że celem napojów izotonicznych jest nawodnienie organizmu i dostarczenie składników, które organizm traci podczas wysiłku fizycznego, z kolei soki owocowe i warzywne są naturalnym źródłem witamin, a tym samym mają korzystny wpływ na organizm człowieka, oczywiście o ile nie zawierają zbyt dużej ilości cukrów¹⁴.

2. Podstawa wymiaru opłaty oraz jej stawka

Warto zwrócić uwagę na to, że wysokość opłaty od środków spożywczych uzależniona została od zawartości cukru, tauryny lub kofeiny we wprowadzanych na rynek krajowy napojach. W przypadku napojów zawierających cukier opłata składa się z dwóch części. Po pierwsze, jest to 0,50 zł za zawartość cukrów w ilości równej lub mniejszej niż 5 g w 100 ml napoju lub za zawartość w jakiegokolwiek ilości co najmniej jednej z substancji słodzących, o których mowa w rozporządzeniu nr 1333/2008. Część ta na potrzeby niniejszego opracowania nazwana została „stawką stałą”. Po drugie, jest to 0,05 zł za każdy gram cukrów powyżej 5 g w 100 ml ze względu na to, że stawka ta jest zależna od ilości zawartego cukru powyżej 5 g. Na potrzeby niniejszego

¹³ Projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów, druk sejmowy nr 210/IX kadencja <<https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/AA96D038A0AAF148C1258506002D0ED3/%24File/210.pdf>> [dostęp: 14.02.2021].

¹⁴ Ibidem, s. 26–28.

opracowania ta część nazwana została „stawką zmienną”. Co istotne, zawartość cukrów w 100 ml następuje w przeliczeniu na 1 l napoju, a do obliczenia opłaty zawartość cukrów w 100 ml napoju jest zaokrąglana w górę do pełnego grama. Napoje zawierające dodatek kofeiny lub tauryny są zaś objęte osobną opłatą w wysokości 0,10 zł w przeliczeniu na 1 l napoju. W tym przypadku nie ma znaczenia ilość tych substancji zawartych w napoju. Jeśli napoje zawierają zarówno cukier, jak i kofeinę lub taurynę, to opłaty te podlegają zsumowaniu, przy czym maksymalna wysokość opłaty od napojów zawierających cukier, kofeinę lub taurynę wynosi 1,20 zł w przeliczeniu na 1 l napoju. Powyższe wskazuje, że nie zastosowano jednakowych zasad określania podstawy wymiaru opłaty od środków spożywczych. Ustawodawca dokonał rozróżnienia, sugerując się prawdopodobnie wpływem wskazanych wyżej substancji na zdrowie konsumenta.

Na tym tle warto się także zastanowić, czy ustawodawca preferuje napoje zawierające nie więcej niż 5 g cukru, o czym może świadczyć chociażby wspomniana wcześniej obniżona stawka opłaty dla niektórych napojów, czy jest wręcz przeciwnie. W przypadku napojów zawierających do 5 g cukru na 100 ml napoju wysokość opłaty nie jest zależna od ilości cukru. Wydawać by się mogło, że pokrzywdzony będzie przedsiębiorca wprowadzający do obrotu napój o zawartości 1 czy nawet 0,5 g cukru w porównaniu z innym przedsiębiorcą produkującym napój o zawartości 5 g cukru na 100 ml. Każdy z nich zapłaci opłatę w wysokości 0,50 zł za litr napoju. Również konstrukcja „stawki stałej” jest kontrowersyjna, jest bowiem nieproporcjonalnie wysoka w porównaniu ze „stawką zmienną”. Należałoby się w tym miejscu zastanowić, dlaczego ustawodawca nie zastosował wyłącznie stawki zmiennej. W uzasadnieniu projektu ustawy wskazano, że głównym celem wprowadzenia opłaty jest promowanie prozdrowotnych wyborów żywieniowych oraz poprawa jakości diety i ograniczenie spożycia słodkich napojów. Wywnioskować można z tego, że pożądanym przez prawodawcę stanem rzeczy jest wybór napojów słodzonych z jak najmniejszą zawartością cukrów. Z tego względu dziwić może fakt, że podmioty wprowadzające do obrotu napoje o niższej zawartości cukru (do 5 g) zapłacą stosunkowo większą opłatę (w przeliczeniu na 1 g dodanego cukru) niż podmioty wprowadzające do obrotu

napoje o wyższej zawartości cukru (powyżej 5 g, a zwłaszcza w przypadku zawartości powyżej 10 g w 100 ml). Wydaje się, że rozwiązaniem bardziej skutecznym byłoby zastosowanie progresywnej stawki, np. w stosunku do napojów o zawartości cukrów do 5 g na 100 ml – 0,10 zł za każdy gram, a w przypadku napojów o zawartości cukrów powyżej 5 g – 0,20 zł za każdy gram. Należy przyjąć, że takie rozwiązanie efektywniej wpłynęłoby na promowanie prozdrowotnych wyborów żywieniowych, szczególnie ze względu na to, że ciężarem opłaty w rzeczywistości obciążeni zostali konsumenci, ponieważ jest ona najczęściej wliczana w cenę towaru przez podmioty zobowiązane do jej uiszczenia.

Konkludując, należy wspomnieć, że zgodnie z art. 12i ustawy o zdrowiu publicznym istnieje możliwość nałożenia dodatkowej, sankcyjnej opłaty przez właściwy organ w drodze decyzji, w przypadku nieuiszczenia jej w odpowiednim terminie, w wysokości 50% kwoty należnej opłaty.

3. Aspekt celowościowy opłaty

Jak wskazano w projekcie ustawy, głównym celem wprowadzenia opłaty jest wykorzystanie polityki fiskalnej jako narzędzia służącego promocji prozdrowotnych wyborów konsumentów oraz poprawa jakości diety Polaków przez ograniczenie spożycia słodkich napojów, których nadmierne spożycie może prowadzić do wielu problemów zdrowotnych. Jak wskazali J. Dyba, M. Nowak i A. Surdacka, bezpośrednią przyczyną nadwagi i otyłości jest zachwianie bilansu energetycznego w wyniku dysproporcji między ilością przyjmowanego pożywienia a wydatkiem energetycznym. Czynnikiemmi zwiększającymi prawdopodobieństwo wystąpienia otyłości będą w szczególności: siedzący tryb życia, przemiany technologiczne redukujące wysiłek fizyczny, popularność wysokokalorycznych produktów spożywczych, w tym tych o dużej zawartości cukru oraz dieta bogata w tłuszcze¹⁵.

¹⁵ J. Dyba, M. Nowak, A. Surdacka, *Otyłość – epidemia XXI wieku*, „Dental Forum” 2019, t. 47, nr 1, s. 31.

Problem otyłości jest coraz poważniejszym problemem społecznym, choć znanym ludzkości już od czasów starożytnych. Hipokrates w swojej księdze aforyzmów wyraził przekonanie, że: „Nagła śmierć jest bardziej powszechna u tych, którzy są naturalnie otyli, niż u osób szczupłych”¹⁶. Wyniki badań potwierdzają natomiast, że nadmierne spożycie napojów słodzonych radykalnie (nawet o 60%) zwiększa ryzyko otyłości¹⁷. Niepokojące są również dane dotyczące rocznego spożycia cukru w Polsce. Według danych statystycznych Głównego Urzędu Statystycznego średnie roczne spożycie cukru w Polsce w przeliczeniu na jednego mieszkańca to aż 47 kg w 2018 i 42,1 kg w 2019 r.¹⁸, z czego ok. 2/3 to cukier przetworzony, a tylko 1/3 cukier w czystej postaci. Na podstawie tych informacji można stwierdzić, że nadmierne spożycie cukru, w tym w napojach słodzonych, dotyczy też mieszkańców Polski. Stawiając pytanie, czy troska o zdrowie obywateli to główny cel wprowadzonej opłaty cukrowej, należy podkreślić, że zdania na ten temat są podzielone, a kwestia pozostaje dyskusyjna. Do rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów swoje uwagi w ramach przeprowadzonych konsultacji i opiniowania zgłosiło aż 45 podmiotów. W tej grupie zaprezentowane opinie¹⁹ w zdecydowanej większości odnosiły się krytycznie do proponowanych regulacji ustawowych, wskazując m.in. na możliwość obniżenia konkurencyjności branży cukierniczej i spożywczej w Polsce, negatywne skutki dla konsumentów przez przerzucenie na nich rzeczywistego ciężaru opłaty, ryzyko

¹⁶ Cyt. za: G.A. Bray, *History of obesity*, [w:] G. Williams, G. Frühbeck (red.), *Obesity: Science to Practice*, Wiley-Blackwell, Chichester 2009, s. 3–17.

¹⁷ Por. D.S. Ludwig, K.E. Peterson, *Relation between consumption of sugar-sweetened drinks and childhood obesity: A prospective observational analysis*, „Lancet” 2001, nr 357(9255), s. 505–508.

¹⁸ Dane statystyczne GUS <<https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ceny-handel/handel/dostawy-na-rynek-krajowy-oraz-spozycie-niektorych-artykułow-konsumpcyjnych-na-1-mieszkanca-w-2019-roku,9,10.html>> [dostęp: 14.02.2021].

¹⁹ Zob. zestawienie uwag zebranych w ramach konsultacji publicznych do projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów, s. 75 i n. <<https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/AA96D038A-0AAF148C1258506002D0ED3/%24File/210.pdf>> [dostęp: 14.02.2021].

wzrostu inflacji i negatywnych zmian na rynku pracy czy szczególną uciążliwość obowiązków o charakterze fiskalnym i ewidencyjnym związanych z tą opłatą w czasie pandemii.

Wskazane wyżej wątpliwości związane z wprowadzeniem opłaty od środków spożywczych znalazły odzwierciedlenie w pracach Senatu, który uchwałą z dnia 13 marca 2020 r. odrzucił ustawę²⁰. Zdaniem Senatu celem ustawy, jak wynika z uzasadnienia projektu, miała być poprawa zdrowia konsumentów, zwalczanie nadwagi i otyłości w społeczeństwie oraz innych chorób cywilizacyjnych, w szczególności chorób układu krążenia. Nie negując potrzeby wprowadzania rozwiązań zmierzających do osiągnięcia tego celu, Senat doszedł do wniosku, że ustawa nie ma charakteru prozdrowotnego i nie jest właściwym narzędziem do walki z nadwagą, otyłością i innymi chorobami, a jej zasadniczym celem jest zwiększenie wpływów do budżetu państwa w celu jego zrównoważenia, kosztem niektórych przedsiębiorców. W ocenie Senatu ustawa nie doprowadzi do zmiany nawyków i zachowań żywieniowych. Nie przedstawiono bowiem przekonujących argumentów potwierdzających tezę, że wyższa cena napojów zawierających cukier i inne substancje słodzące skutkować będzie mniejszym ich spożyciem.

Jak wskazują doświadczenia innych państw (np. Wielkiej Brytanii), nałożenie nowego podatku i wzrost cen produktów słodzonych nie doprowadziły do spadku konsumpcji cukru, ponieważ konsumenci zaczęli wybierać produkty tańsze, będące gorszej jakości zamiennikami²¹. W dniu 14 sierpnia 2020 r. Sejm rozpatrzył to stanowisko, odrzucając *veto* Senatu. Tego samego dnia ustawę przekazano Prezydentowi do podpisania, które nastąpiło w dniu 25 sierpnia 2020 r.²² Trzeba jednak podkreślić, że Senat trafnie wskazał na wątpliwości związane

²⁰ Zob. druk sejmowy nr 274/2020/IX kadencja <<https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=274>> [dostęp: 14.02.2021].

²¹ Zob. uzasadnienie do Uchwały Senatu z dnia 13 marca 2020 r. w sprawie ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów <<https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=210>> [dostęp: 14.02.2021].

²² Por. przebieg prac legislacyjnych dla rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów,

z wprowadzoną opłatą, w szczególności dotyczące jej prozdrowotnego charakteru.

Na tle powyższych rozważań należałoby także wskazać cele, na jakie będą przeznaczane środki pochodzące z tzw. opłaty cukrowej. Zgodnie z art. 12c ustawy o zdrowiu publicznym opłata ta wraz z opłatą dodatkową stanowi przychód Narodowego Funduszu Zdrowia (NFZ) w wysokości 96,5% oraz w 3,5% dochód budżetu państwa, w części, której dysponentem jest minister właściwy do spraw finansów publicznych. Środki będące przychodem NFZ podmiot ten może przeznaczyć tylko 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. Prognozuje się, że wpływy z tytułu tzw. opłaty cukrowej w 2021 r. będą oscylowały w granicach 2,6–2,7 mld zł, z czego ok. 2,5 mld stanowić będzie przychód NFZ²³, a ok. 170 mln dochód budżetu państwa²⁴. Dla porównania, plan finansowy NFZ na 2021 r. przewiduje przychody i wydatki w wysokości prawie 105 mld zł, co oznacza, że ponad 2% tych środków ma pochodzić z omawianej opłaty²⁵. Biorąc pod uwagę powyższe dane, należy rozważyć, czy cel fiskalny nie jest priorytetem w konstrukcji tej opłaty. Wprawdzie większość uzyskanych środków powiązana jest z konkretnym świadczeniem związanym z zapobieganiem niewłaściwym wyborom zdrowotnym i zwalczaniem ich skutków, nie sposób jednak nie zauważyć, że tego typu działania prowadzone były już wcześniej i finansowane były z innych źródeł. Warto się zatem

druk sejmowy nr 210/IX kadencja <<https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/Przebieg-Proc.xsp?nr=210>> [dostęp: 14.02.2021].

²³ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1398 ze zm.).

²⁴ Na podstawie danych zawartych w ocenie skutków regulacji rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (druk sejmowy nr 210 z 6.02.2020) <<https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/opinieBAS.xsp?nr=210>> [dostęp: 14.02.2021].

²⁵ Por. plan finansowy NFZ na rok 2021 <<https://www.nfz.gov.pl/bip/finanse-nfz/>> [dostęp: 14.02.2021].

zastanowić, czy koncepcja regulacji ustanawiająca NFZ jako głównego beneficjenta opłaty nie ma na celu „ukrycia” funkcji fiskalnej wprowadzonej opłaty. Przy czym warto podkreślić, że w doktrynie wśród cech danin publicznych w pierwszej kolejności wymienia się właśnie funkcję fiskalną (obok cechy powszechności)²⁶.

Analizując dane dotyczące wpływu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów, można odnieść wrażenie, że ocena skutków regulacji na okres następnych dziesięć lat nie jest przeprowadzona zbyt rzetelnie. Należy podkreślić, że są to tylko prognozy finansowe i wręcz niemożliwe jest dokładne wskazanie wysokości wpływów, niemniej jednak niewiarygodne i nierzetelne wydaje się założenie, że w każdym z następnych lat wpływy finansowe będą miały dokładnie taką samą wartość, zwłaszcza że ustawodawca zakłada możliwość wzrostu wydatków konsumentów na napoje z dodatkiem cukru przy jednoczesnym możliwym spadku popytu na nie.

Warto jeszcze raz odnieść się do problematyki związanej z odpłatnością tej daniny publicznej. Jak już wskazano, za uiszczenie opłaty od napojów słodzonych cukrem podmiot ją uiszczający ma prawo żądać od oznaczonego organu konkretnego wzajemnego świadczenia. Przy czym, co do zasady, świadczenie takie powinno być ekwiwalentne, czyli ponoszącemu opłatę powinno przysługiwać świadczenie wzajemne²⁷. Oznacza to, że wartość tego świadczenia powinna przynajmniej w większości odpowiadać wartości świadczenia zobowiązanego. Świadczeniem wzajemnym w przypadku opłaty cukrowej mają być działania o charakterze edukacyjnym i profilaktycznym oraz świadczenia opieki zdrowotnej związane z chorobami rozwiniętymi na tle

²⁶ Zasada powszechności jest jedną z zasad systemu podatkowego, która wynika z art. 84 Konstytucji RP. Więcej na ten temat m.in. A. Dobaczewska, *System podatkowy i zasady jego konstruowania*, [w:] A. Drwiłło (red.), *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Warszawa 2018, s. 503; R. Oktała, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 6; zob. też D.M. Antonów, *Cechy danin publicznych w polskim systemie prawa*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio G, IUS” 2016, t. 63, nr 1, s. 10–11.

²⁷ Zob. też A. Barczak, *Opłaty za korzystanie ze środowiska jako źródło finansowania zadań ochronnych jednostek samorządu terytorialnego*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 4(83), s. 703.

niewłaściwych wyborów żywieniowych. Można zatem zdecydowanie stwierdzić, że świadczenia wzajemne nie są skierowane ściśle do podmiotów zobowiązanych do zapłaty, lecz mają bardziej ogólny charakter, a więc skierowane są do nieograniczonej liczby osób. Stwierdzić można raczej, że celem świadczeń NFZ jest w tym przypadku próba likwidacji negatywnych skutków związanych z obrotem napojami słodzonymi. Beneficjentami świadczeń wzajemnych NFZ będą zatem nie przedsiębiorcy wprowadzający do obrotu napoje, lecz ich konsumenci. Z tego względu świadczenie wzajemne przybiera w tym przypadku raczej postać tzw. odpłatności ogólnej, charakterystycznej dla podatków, która nie jest odpłatnością *sensu stricto*, lecz związana jest z tym, że ze środków otrzymywanych z podatków finansowana jest działalność państwa i jednostek samorządu terytorialnego w różnych dziedzinach. Można mieć więc uzasadnione wątpliwości, czy opłata cukrowa nie jest w rzeczywistości ukrytym podatkiem.

4. Prognozowane skutki wprowadzonej opłaty

Prognoza skutków wprowadzenia nowych regulacji stanowi ważny element prac legislacyjnych. Możliwość przewidywania skutków podejmowanych działań pozwala na wyeliminowanie lub ograniczenie wielu negatywnych następstw, dokonanie analizy przyjętych rozwiązań oraz kalkulację ewentualnych zysków i strat. Ustawodawca, ze względu na to, że projektodawcą ustawy był rząd, miał ustawowy obowiązek dokonać oceny skutków wprowadzanych regulacji. Te w dużej mierze oparte zostały na badaniach naukowych i efektach, jakie dało opodatkowanie żywności zawierającej cukier w innych państwach europejskich. Do najważniejszych prognozowanych skutków wprowadzonej regulacji można zaliczyć m.in.: wzrost wydatków konsumentów na niektóre napoje; wzrost obciążeń fiskalnych dla podmiotów branży napojów słodzonych i napojów energetycznych z dodatkiem kofeiny i tauryny; niewykluczony spadek popytu na surowiec do produkcji cukru; możliwy spadek popytu na cukier ze strony producentów napojów; możliwy spadek popytu na substancje słodzące oraz kofeinę i taurynę ze strony producentów napojów; potencjalne

ograniczenie dochodów rolników (plantatorów buraków cukrowych) oraz producentów i importerów cukru, innych substancji słodzących, kofeiny i tauryny; poprawę stanu zdrowotności społeczeństwa w efekcie ograniczenia konsumpcji cukru, innych substancji słodzących, kofeiny, tauryny i alkoholu, a w efekcie obniżenia konsumpcji wyrobów objętych opłatami powinien nastąpić (w dalszej perspektywie) spadek kosztów leczenia i rehabilitacji osób z zaburzeniami metabolizmu spowodowanymi spożyciem cukru (cukrzyca, otyłość, choroby układu krążenia)²⁸.

Zestawienia efektów rozwiązań fiskalnych stosowanych w walce z konsumpcją artykułów spożywczych sprzyjających otyłości dokonał także A. Jeschke. Przeprowadził on analizę funkcjonowania polityki fiskalnej w kontekście zwalczania niezdrowej żywności w Danii, Portugalii, Finlandii, Francji i na Węgrzech. Do pozytywnych skutków rozwiązań fiskalnych zaliczył: dodatkowe wpływy podatkowe do budżetu państwa lub funduszy finansujących zdrowie publiczne, spadek konsumpcji towarów objętych dodatkowym opodatkowaniem, obniżenie zawartości składników niebezpiecznych dla zdrowia w produktach dostępnych na rynku w celu uniknięcia opodatkowania oraz ogólną poprawę stanu zdrowia społeczeństwa. Jako negatywne skutki rozwiązań fiskalnych wskazał natomiast: wzrost cen produktów objętych dodatkowym opodatkowaniem i równoczesny wzrost cen produktów o obniżonej zawartości składników objętych dodatkowym opodatkowaniem, możliwość przeniesienia obrotu towarowego do „szarej strefy” wraz z ryzykiem pogorszenia jakości oferowanych produktów i ich większej szkodliwości dla zdrowia, pogorszenie sytuacji finansowej rolnictwa i spożywczego przemysłu przetwórczego, a także zwiększenie kosztów monitorowania kontroli ściągalności podatków oraz przestrzegania przepisów w obrocie towarowym²⁹.

²⁸ Rządowy projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów <<https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=210>> [dostęp: 14.02.2021].

²⁹ A. Jeschke, *Otyłość – epidemia XXI wieku – czy można z nią walczyć metodami fiskalnymi*, „Journal of Health Policy, Insurance & Management. Polityka Zdrowotna” 2018, t. 22, nr 12, s. 43–56.

W Polsce оплата od środków spożywczych obowiązuje zbyt krótko, aby można było przedstawić skutki, jakie wywarła na gospodarkę i społeczeństwo. Dopiero w ciągu kilku czy kilkunastu najbliższych miesięcy można będzie zaobserwować pierwsze efekty jej obowiązywania. Zauważalny zdaje się już w tym momencie wzrost (niekiedy znaczny) cen słodzonych napojów ze względu na doliczenie kosztów tej оплаты do ceny napoju. W związku z powyższym prawdopodobnie większe będą również wpływy z podatku VAT.

Podsumowanie

Konkludując, należy stwierdzić, że оплата od środków spożywczych stanowi dyskusyjną regulację prawną. Wydaje się, że uzasadnienie aksjologiczne przemawiające za wprowadzeniem оплаты jest jak najbardziej słuszne, niemniej jednak sposób, w jaki ustawodawca konstruuje tę instytucję budzi pewne wątpliwości. Słuszne wydaje się stanowisko Senatu, zgodnie z którym – nie negując potrzeby wprowadzania rozwiązań zmierzających do osiągnięcia celu, jakim jest poprawa zdrowia społeczeństwa – ustawa nie ma charakteru prozdrowotnego, a tym samym nie jest właściwym narzędziem do walki z nadwagą, otyłością i innymi chorobami, jej faktycznym celem jest zaś zwiększenie wpływów do budżetu państwa. W ramach konsultacji z wieloma podmiotami, reprezentującymi zarówno przedsiębiorców, jak i konsumentów, krytycznie wypowiedziano się na temat omawianej regulacji. Co do samej konstrukcji оплаты można odnieść wrażenie, że prace nad tą regulacją przebiegły w sposób dość nierzetelny. Warto się zastanowić, czy nie należało jednak poprzedzić wprowadzenia nowej daniny publicznej i tym samym obowiązków z nią związanych licznymi, dokładnymi i przede wszystkim aktualnymi badaniami, w tym także ankietowymi, które byłyby adresowane do całego społeczeństwa. Nie są to jednak powszechne działania w stosowanej w Polsce praktyce legislacyjnej. Również prognozowane negatywne skutki mogą uzasadniać sceptyczne podejście do omawianej kwestii. W świetle przedstawionych danych i argumentów, przeanalizowanych przepisów ustawy oraz przywołanych poglądów

doktryny wysoce prawdopodobne wydaje się, że głównym celem stosowania polityki fiskalnej w celu kształtowania właściwych wyborów żywieniowych jest też, o ile nie przede wszystkim, zapewnienie wpływów finansowych do budżetu państwa, bez względu na to, czy dysponentem tych środków będzie Minister Finansów czy NFZ.

The levy on foodstuffs and its role in the health of the society

Summary

Legal acts introducing obligations of a levy nature are undoubtedly one of the most important in the Polish legal order, not only due to the subject of the regulation, but also due to the obligatory form of the act. As of 1 January 2021 there is a new public levy called "levy on sugar-sweetened drinks". This fee is controversial and the effects of its introduction affect, even indirectly, each of us. The aim of the study is an attempt to evaluate legal solutions in this area. For the purposes of the undertaken research, the applicable legislation and the literature on the subject have been analyzed.