

**Dr Aleksander Słysz**

Uniwersytet Humanistyczno-Przyrodniczy im. Jana Długosza w Częstochowie

ORCID: 0000-0003-4826-3726

e-mail: a.slysz@ujd.edu.pl

# Opodatkowanie napojów słodzonych — globalne trendy i krajowe regulacje

Taxation of sweetened beverages — global trends and national regulations

## Streszczenie

Oplata od środków spożywczych, którą obłożono wybrane słodkie napoje, jako mająca charakter pośredni, konsumpcyjny oraz jednofazowy jest w rzeczywistości podatkiem akcyzowym. Celem stojącym za podjęciem tematu opodatkowania słodkich napojów była potrzeba zbadania, czy i ewentualnie w jakim zakresie krajowe ustawodawstwo wpisuje się w światowe standardy i trendy. Oplata ma stanowić efektywne narzędzie fiskalne, które wytworzy presję cenową mającą skłonić konsumentów do dokonywania prozdrowotnych wyborów. Stopień tej presji zależy od tego, w jakiej części podatnicy przerzucą w dół łańcucha dystrybucyjnego nowe obciążenie — nie wszędzie na konsumenta przenoszono pełną kwotę podatku. Trudno określić, jak duży (lub jak mały) wpływ na nawyki żywieniowe konsumentów będzie miała owa opłata, a bilans korzyści i kosztów społecznych będzie można sporządzić dopiero za 5 do 10 lat. Opierając się na wynikach badań naukowych, można przypuszczać, że opłata wywrze pozytywny wpływ na zdrowie dzieci i mniej zamożnych konsumentów, ale wpływ ten nie będzie duży. Wprowadzanie opłaty o maksymalnej wysokości 1,20 zł/litr, obciążającej napoje z dodatkiem cukrów będących monosacharydami lub disacharydami (powyżej 5 g na 100 ml) oraz wybranych słodzików, a także napoje zawierające dodatek kofeiny lub tauryny, wpisuje się w globalny trend obciążania podatkami żywności, której przypisuje się wywoływanie negatywnych skutków zdrowotnych. Należy się spodziewać wprowadzania w Polsce kolejnych podatków i opłat, które obciążą produkty o dużej gęstości kalorycznej, a małej wartości odżywczej, jak np. chipsy czy frytki.

**Słowa kluczowe:** podatek, opłata od środków spożywczych, podatek cukrowy, napoje słodzone, SSB

JEL: H20, K34

## Wstęp

Cel stojący za podjęciem tematu opodatkowania słodkich napojów stanowiła potrzeba zbadania, czy krajowe ustawodawstwo w analizowanym zakresie wpisuje się w światowe

## Abstract

Soft drink tax levied on selected sweet drinks, as being intermediate, consumptive and single-phase in nature, is in fact an excise duty. The aim behind the topic of this study is to examine whether and to what extent the Polish legislation (about taxation of sweet drinks) complies with global standards and trends. The fee is to be an effective fiscal tool that will create price pressure aimed at persuading consumers to make healthy choices. The degree of this pressure is correlated with pass through rate of the new burden down the distribution chain — not everywhere in the world the full amount of tax has been passed on to the consumer. It is difficult to determine how big (or how small) will be the impact of the tax on consumers' eating habits, and the balance of social benefits and costs could not be drawn up until about 5 to 10 years. However, one can believe, as scientific research shows, that the levy will have a positive effect on the health of children and less affluent consumers, but the impact will not be large. Introducing a fee of a maximum amount of PLN 1.20 / liter for beverages with the addition of sugars that are monosaccharides or disaccharides (over 5 g per 100 ml) and selected sweeteners, as well as for beverages containing caffeine or taurine, is in line with the global trend of taxing foods that are believed to have negative health effects. It is expected that further taxes (and fees) will be introduced in Poland, which will burden products with high caloric density and low nutritional value, such as chips or french fries.

**Keywords:** tax, tax on beverage, sugar tax, sweetened beverages tax, SSB, Soft Drinks Tax, health tax, sin tax

standardy i trendy, oraz wskazanie możliwego wpływu na konsumpcję. Istotnymi elementami analizy były badanie podstaw aksjologicznych regulacji oraz próba oceny, czy wyniki badań naukowych legitymizują cele stawiane przed nową należnością publicznoprawną, której społeczna do-

niosłość jest znaczna. Ponadto podjęto trud dokonania egzekucji właściwych norm prawnych i na jej podstawie sformułowano szereg wniosków, tak *de lege lata*, jak i *de lege ferenda*. Przyjęto następującą tezę badawczą: wykorzystane narzędzie fiskalne jest w rzeczywistości podatkiem, ma charakter selektywny i konsumpcyjny oraz wywiera presję cenową na konsumenta, a jej celem jest skłonienie go do dokonywania prozdrowotnych wyborów.

### Idea stojąca za opodatkowaniem żywności uznawanej za niezdrową

Selektywny podatek nakładany na napoje słodzone o wysokiej gęstości energetycznej jest traktowany przez dzierżących władztwo podatkowe zarówno jako źródło dochodów publicznych, jak i narzędzie do walki z otyłością. Branża spożywcza postrzega go jako dodatkowy składnik ceny produktu, którego lepiej byłoby uniknąć, i zasadniczo poddaje w wątpliwość jego prozdrowotną skuteczność. Konsumenci zaś zazwyczaj są nastawieni negatywnie do wszystkich należności publicznoprawnych, które podnoszą cenę detaliczną dóbr i usług. Zobowiązania publicznoprawne obciążające napoje słodzone cukrem (dalej jako NSC) w angielskojęzycznej literaturze określa się zazwyczaj mianem „SSB tax” (*sugar sweetened beverages tax*), ale również skrótami SBT (*sweetened beverage tax*), SDT (*soft drinks tax*) lub SDIL (*soft drinks industry levy*). Krajowa prasa (nie do końca prawidłowo) posługuje się określeniem „podatek cukrowy”. Podatki i opłaty (zazwyczaj w rzeczywistości będące jednak podatkami) obciążające NSC klasyfikuje się zazwyczaj jako pośrednie i konsumpcyjne, nie powinno więc budzić wątpliwości, że z reguły mają one charakter jednofazowy i są pobierane na etapie produkcji bądź importu. Ze względu na te właśnie cechy analizowane zobowiązanie publicznoprawne powinno się zaliczać do akcyz. W niektórych państwach wpływ z podatku nałożonego na NSC nie łączy się z innymi dochodami publicznymi, a zasila państwowe (lub samorządowe) fundusze celowe lub innego typu jednostki sektora finansów publicznych.

Nauka wiąże wzrost spożycia NSC ze wzrostem otyłości społeczeństw, tak w krajach o wysokich, jak i średnich dochodach (Bleacher, 2015). Istnieją również dowody na powiązanie spożycia słodzonych napojów zawierających kofeinę z paleniem tytoniu przez młodzież, w zależności dawka–odpowiedź (*dose-response*) (Fagan i in., 2020). Takie i podobne doniesienia powodują, iż w niektórych krajach wyżej opodatkowane są NSC zawierające kofeinę. Zauważa się także, iż występują silne powiązania pomiędzy ryzykiem chorób serca i układu krwionośnego a spożyciem wysokosłodzonych napojów, podnosząc jednocześnie, że zmniejszenie konsumpcji poprzez wykorzystanie narzędzi fiskalnych jest możliwe (Park & You, 2019). Należy wspomnieć również o Konkluzji Rady UE z 2018 r. *Zdrowe żywienie dzieci: zdrowa przyszłość Europy*<sup>1</sup>, z której wynika, iż: „Obecne wybory żywieniowe mogą się przyczyniać do coraz gorszych nawyków żywieniowych, nadwagi i otyłości i występowania związanych z nimi czynników powodujących

choroby niezakaźne. Gotowe i przetworzone produkty są łatwo dostępne i ogólnie biorąc, w coraz większym stopniu stanowią część codziennej diety ludzi. W szczególności młodzi ludzie są skłonni, by częściej jeść poza domem i spożywają łatwo dostępne produkty typu fast food o wysokiej zawartości tłuszczu, soli i cukrów, słodzone napoje i napoje energetyczne”. Rada nie wskazuje wprost, że należy opodatkować dodatkowo „niezdrową” żywność, nie wskazuje nawet, by ograniczyć jej dostępność, ale zachęca państwa członkowskie do zwiększania dostępności (przystępnych cenowo) produktów pomagających utrzymać zdrową dietę (świeżych i zdrowych lokalnych produktów i żywności, które nie mają dużej zawartości tłuszczów, soli ani cukrów) oraz ograniczyć promowanie przetworzonej żywności i napojów o dużej zawartości tłuszczów, soli i cukrów. Wprowadzanie podatków obciążających NSC jawnie promuje Światowa Organizacja Zdrowia (WHO). Przykładowo w broszurze *Taxes on sugary drinks: Why do it?* argumentuje, że głównym działaniem, jakie mogą podjąć rządy w celu ograniczenia spożycia cukrów, jest opodatkowanie słodkich napojów, albowiem „tak jak opodatkowanie tytoniu pomaga zmniejszyć palenie, tak opodatkowanie słodkich napojów może pomóc zmniejszyć spożycie cukrów” (WHO, 2016).

Badając potencjał oddziaływania podatku, zauważa się, że jest szczególnie ważne, iż może on oddziaływać silniej na dzieci i osoby o niskich dochodach, albowiem to te grupy konsumentów spożywają najwięcej napojów wysokosłodzonych (Andreyeva i in., 2011). Wskazuje się, że 10-procentowy podatek nałożony na NSC (w Irlandii) miałby mały, ale znaczący wpływ na redukcję otyłości, głównie pośród dzieci i młodzieży (Briggs i in., 2013). Udowadnia się, że mechanizmami fiskalnymi można w sposób znaczący wpłynąć na zdrowie społeczeństwa. Pod tym kątem analizuje się zarówno podatki od niezdrowej żywności, tłuszczów nasyconych, soli czy cukru, jak i dopłaty do owoców i warzyw. Według niektórych badań największe korzyści prozdrowotne oraz oszczędności w wydatkach na ochronę zdrowia i świadczenia medyczne daje właśnie opodatkowanie produktów zawierających cukry (Blakely i in., 2020).

Aby wprowadzenie podatku miało szanse zyskać względną przychylność konsumentów i nie spowodować znacznych kosztów politycznych, powinno zostać poprzedzone nie tylko analizami związków pomiędzy NSC a zdrowiem społeczeństwa, ale również kampaniami informacyjnymi przedstawiającymi związki pomiędzy spożywaniem w nadmiarze monosacharydów i disacharydów a otyłością oraz tym, jak zostaną wykorzystane pieniądze z podatku (opłaty) przez wierzyciela podatkowego (Hagenaars i in., 2020). Zgoda polityczna również stanowiłaby solidny czynnik wspierający pożądane działanie podatku, szczególnie że dochodzi tu do zderzenia interesów branży spożywczej i interesów Państwa (Sainsbury i in., 2020), które ma dbać nie tylko o zapewnienie odpowiednich przychodów fiskalnych, ale również o zdrowie obywateli. W literaturze sugeruje się ponadto, by wprowadzać podatek z bardzo niską stawką i zwiększać ją z czasem celem stopniowego zmniejszania popytu poprzez zwiększanie presji ekonomicznej wywieranej na cenę (Bleacher, 2015). Dowodzi się, że podatki nakładane na NSC nie zwiększają nierówności społecznych i zasadniczo więcej przemawia za ich

wprowadzaniem niż przeciwko włączaniu ich do krajowych systemów podatkowych. Określa się je jako efektywne i etycznie możliwe do obrony (Falbe, 2020). Należy podkreślić, iż podatki tego typu mogą prowadzić do zwiększenia społecznej odpowiedzialności biznesu (co może objawiać się np. reformulacją składów produktów, która w 2021 r. była dobrze widoczna w Polsce) i świadomości konsumentów z zakresu zdrowego odżywiania. Niestety dla wielu konsumentów opodatkowywanie węglowodanów jest niezrozumiałe, gdyż w ich przekonaniu jedynie nadmierna podaż tłuszczów lub energii w stosunku do zapotrzebowania organizmu odpowiada za otyłość. Wobec tego wprowadzeniu podatku obciążającego NSC można przypisywać także walor edukacyjny. Mimo to cel, jakim kieruje się ustawodawca, dla konsumentów jest często niedostrzegalny.

### Opodatkowanie napojów słodzonych cukrem na świecie

W Stanach Zjednoczonych w 1917 r. nałożono podatek na napoje (*soft drink tax*). Został on wprowadzony, by wspomóc finansowanie kosztów działań wojennych i obowiązywał do 1924 r. Co ciekawe, opodatkowaniem objęto również cukierki (*candy tax*). W 1932 r. wprowadzono federalny podatek akcyzowy, który został uchylony już w 1934 r. Do 1997 r. jedynie siedem stanów wprowadziło dodatkowe obciążenia fiskalne napojów niealkoholowych, a podatki te znacząco różniły się między sobą konstrukcyjnie (Holcombe, 1997). Na przełomie XX i XXI w. zainteresowanie podatkiem nakładanym na napoje wzrosło, tak w Stanach Zjednoczonych, jak i w Europie. W 2016 r. podatek nałożony na napoje słodzone cukrem funkcjonował w 21 państwach, z czego w 19 podatnikami byli producenci lub importerzy (Le Bodo i in., 2016). Obecnie podatek taki funkcjonuje w ponad 40 krajach, w tym m.in. Wielkiej Brytanii, Irlandii, Chile, Francji, Meksyku, Portugalii, Republice Południowej Afryki czy Tajlandii. W Stanach Zjednoczonych podatki obciążające NSC są domeną samorządów — wprowadzają je zazwyczaj miasta, np. Berkeley, Philadelphia, Oakland, Seattle. Z początkiem 2020 r. w ośmiu jurysdykcjach w Stanach Zjednoczonych obowiązywało opodatkowanie NSC, które można by zakwalifikować do grupy akcyz (Falbe, 2020).

Istnieje wiele badań potwierdzających (często tylko pośrednio), że nałożenie podatku na NSC powoduje zmniejszenie konsumpcji, niekiedy nawet proporcjonalne do wysokości podatku (Le Bodo i in., 2016), oraz badań wskazujących, że to ograniczenie spożycia prowadzi do redukcji otyłości (Cabera Escobar i in., 2013). Można jednak znaleźć w literaturze branżowej także zdania przeciwnie. Od kilku lat wydają się dominować badania dowodzące, że obłożenie podatkiem NSC może nie tylko przynieść korzyści fiskalne, ale również znacznie zmniejszyć zbyt wysokie BMI<sup>2</sup> społeczeństwa i wydatki na opiekę zdrowotną oraz zwiększyć oczekiwaną długość życia w zdrowiu (Long i in., 2015). W 2020 r. obliczono, że wprowadzenie w Stanach

Zjednoczonych podatku obciążającego NSC, który podniósłby cenę detaliczną o 38%, spowodowałoby zmniejszenie energetyczności konsumpcji o 41 kcal na osobę dziennie, co może przełożyć się na średni spadek masy ciała o 3 kg w ciągu 5 lat (Xiang i in., 2020). Najwyższe opodatkowanie wprowadzono jednak w Arabii Saudyjskiej, zwiększając ceny detaliczne NSC o 50%, a NSC klasyfikowanych jako napoje energetyczne (m.in. z dodatkiem kofeiny) aż o 100% (Alsukaita i in., 2020). W Finlandii, podobnie jak w Polsce, opodatkowano również napoje słodzone słodzikami. Za opodatkowaniem słodkich napojów, nawet gdy nie zawierają znacznego ładunku energetycznego, przemawia chęć stopniowego odzwyczajania konsumentów od bardzo słodkich smaków.

Można zakładać, że trend ten dopiero zaczyna się kształtować. Prozdrowotne podatki, które są wprowadzane w ostatnich latach w wielu krajach, obejmują niekiedy nie tylko napoje. Na przykład Węgry wprowadziły podatek od niezdrowego jedzenia (zwany potocznie *junk food tax* lub *chips tax*), obejmujący swym zakresem przedmiotowym nie tylko NSC, ale również produkty bogate w sól i kofeinę (Chen i in., 2019). Dowodzi się, że istnieje korelacja pomiędzy węgierskim podatkiem, który zwiększył ceny detaliczne określonych produktów, a spadkiem spożycia objętego podatkiem jedzenia oraz wzrostem spożycia produktów uznawanych za zdrowsze (Biró, 2015). Wskazuje się również, że zwiększenie ceny NSC zmniejsza koszty opieki stomatologicznej i w znaczący sposób sprzyja zapobieganiu próchnicy (Sowa i in., 2019). Istnieją też jednak badania o bardziej sceptycznych konkluzjach, które dowodzą, że opodatkowanie cukru oraz produktów spożywczych zawierających dodany cukier ma niewielkie, jeśli w ogóle jakiegokolwiek, przełożenie na zapobieganie otyłości (Pfinder i in., 2020). Można zauważyć również stały wzrost uwagi, którą odpowiednie organy biorące udział w procesie tworzenia prawa poświęcają możliwości opodatkowania produktów spożywczych zawierających znaczne ilości tłuszczów nasyconych, co może być powodowane zarówno troską o zdrowie społeczeństwa, jak i chęcią znalezienia dodatkowych dochodów budżetowych.

### Przerzucalność podatku

Kwestia transmisji obciążenia podatkowego w dół łańcucha dostaw, aż na konsumenta, jest problematyczna. Należy tu rozważać zarówno pokrycie części kosztów przez podatników — wytwórców lub importerów — jak i podwyższenie ceny detalicznej o kwotę wyższą, niż wynika z obciążenia podatkiem. Poza taką polaryzacją postaw możliwe są również wszystkie stany pośrednie, a także ucieczka od opodatkowania za sprawą reformulacji receptur lub zmiany klasyfikacji z objętej na wyłączonej od opodatkowania. Ciekawej obserwacji dokonano w Danii, gdzie potwierdzono zasadniczo, że podwyższenie ceny detalicznej konkretnego napoju słodzonego cukrem odpowiada nałożonemu podatkowi, a obniżanie podatku powoduje obniżanie ceny deta-

licznej napoju, ale jednocześnie w sposób analogiczny jest podnoszona i obniżana cena wersji tego napoju o niższej gęstości energetycznej, tzw. wersji light (nieobjętej podatkiem) (Le Bodo i in., 2016). Na przykładzie Seattle (USA) zbadano natomiast, że podatek w wysokości 1,75 centa za uncję słodzonego cukrem napoju, przerzucany jest przez podatników w 90% (*pass through rate*) na konsumentów (Jones-Smith i in., 2020). W badaniu dotyczącym Oakland (Stany Zjednoczone) wyodrębniono jako podmiot badania restauracje fast food, które według przeprowadzających badanie stanowią w amerykańskich warunkach źródło NSC o dużym znaczeniu. Ustalono, że podatek obciążający NSC przerzucany jest na konsumentów w 82%, co odpowiadało 8-procentowemu wzrostowi ceny (Marinello i in., 2020). W innym badaniu, również dotyczącym Oakland, ale odnoszącym się do sprzedaży detalicznej w sklepach, dowodząco, że podatek od NSC został przeniesiony na konsumentów jedynie w 61% (Cawley i in., 2020). Warto zauważyć, że gdy w restauracjach wzrasta cena NSC, to wzrasta również cena ich odpowiedników light, gdyż wiele restauracji nie różnicuje cen pomiędzy słodzonymi i dietetycznymi wersjami napojów. W Brazylii podatek przenoszony był na konsumentów w zakresie od 15 do 124% (Pereda & Garcia, 2020).

Jak widać, stopień przerzucalności podatku od NSC na konsumenta różni się pomiędzy poszczególnymi państwami (przykładowo w Chile 5-procentowy wzrost podatku powodował wzrost ceny o 3,18–8,03%, podczas gdy w Meksyku wyniósł o 3% więcej, niż wynikałoby z pełnego przerzucenia podatku na ostatecznego nabywcę). Niekiedy zależy od tego, czy producentem jest podmiot krajowy czy zagraniczny. Na przykład we Francji wzrost ceny napojów wytwarzanych przez francuskich producentów był mniejszy niż cen napojów pochodzących od producentów zagranicznych (Cuadrado i in., 2020). Na niektórych rynkach zauważono, że producenci podnoszą cenę napojów, jednocześnie dokonując reformulacji, która zmniejsza obciążenie podatkowe. W ten sposób wykorzystują wprowadzenie podatku jako pretekst do zwiększenia marży zysku (Stacey i in., 2019). Raportuje się, że o tym, w jakim stopniu rzeczywiście koszt podatku jest przerzucany na konsumenta, nie świadczy jedynie cena, gdyż jedną z reakcji producentów, kalkulowaną nie na zwiększanie ceny, lecz na zmniejszenie kosztów własnych, jest redukcja oferowanych promocji (Zenk & Leider, 2020). Dokonując wstępnej metaanalizy dostępnych badań, można stwierdzić, że średnia przerzucalność podatku obciążającego NSC wynosi około 80%. Pierwsze dane (obejmujące styczeń i część lutego 2021 r.) wskazują, że średnia cena napojów gazowanych w Polsce wzrosła o 23%, energetyków o 8%, a niektóre napoje gazowane podrożały aż o 45%<sup>3</sup>. Analiza cen wskazuje jednak, że część wzrostów nie jest efektem wprowadzenia podatku. Przykładowo, gdy opłata przypadająca na puszkę napoju energetycznego wynosi 0,30 zł (po doliczeniu VAT-u — 0,37 zł), a cena detaliczna rośnie o 2 zł, trudno wniść opłatę. Część przedsiębiorców wykorzystwała wprowadzenie opłaty jako pretekst do podniesienia cen. Dane spływające z rynku po zakończeniu 2021 r. (czyli roku obowiązywania opłaty) wskazywały na średni wzrost cen o 20–35%, trudno jednak uznać

je za adekwatne do oceny wpływu opłaty na cenę ze względu na oddziaływanie na nią także innych czynników, jak np. inflacja czy pandemia.

Gdyby jednak podatnicy podatku nie dokonali trwałej transmisji obciążenia w łańcuchu dystrybucyjnym i cena detaliczna nie wzrosła odpowiednio, efekt zdrowotny, jaki rzekomo podatek ma wywoływać, można by osiągnąć przy użyciu innych mechanizmów, jak np. wprowadzenie cen minimalnych (Le Bodo i in., 2016). Nie jest to jednak działanie pożądane i można zakładać, że jego wprowadzenie jest mało prawdopodobne.

W trakcie badania optymalnej względem celów prozdrowotnych końcowej ceny detalicznej produktu objętego podatkiem należy przeanalizować wiele czynników. Jedną z okoliczności warunkujących zachowania konsumentów jest zdolność nabywcy (*ability to buy*), która w uproszczeniu jest wypadkową ceny dobra, którego nabycie jest rozważane, oraz zasobności portfela potencjalnego nabywcy (Narasimhan, 2009). Warto zwrócić uwagę, że w polskiej literaturze przedmiotu przynajmniej od lat 30. ubiegłego stulecia dość precyzyjnie opisuje się wpływ ceny na zmianę popytu, niezmiennie zauważając, iż zwyżka ceny wpływa zazwyczaj na ograniczenie popytu (Heydel, 1934).

## Uzasadnienie projektu ustawy o promocji prozdrowotnych wyborów konsumentów

Prezydent RP Andrzej Duda 25.08.2020 r. podpisał ustawę z 14.02.2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów. Ustawa ta została opublikowana w Dz.U. pod pozycją 1492 (ogłoszenie miało miejsce 31.08.2020 r.). Od 1.01.2021 r. wprowadziła ona do krajowego systemu podatkowego opłatę od środków spożywczych (dalej jako OŚS)<sup>4</sup>. Przepisy dotyczące OŚS dodano do ustawy z 11.09.2015 r. o zdrowiu publicznym (dalej jako u.z.p.)<sup>5</sup>. Regulacja ma charakter względnie kompleksowy i obejmuje zasady ustalania i pobierania opłaty od napojów z dodatkiem substancji o właściwościach słodzących oraz kofeiny lub tauryny. Opłata może przynieść państwu ponad 2 mld zł wpływów rocznie.

Na etapie prac legislacyjnych sporo uwagi poświęcano dowodzeniu, że jako społeczeństwo mamy problem z otyłością, a zwiększanie masy ciała stanowi bardzo niepokojący trend, szczególnie wśród dzieci i młodzieży. Wobec tego warto zwrócić uwagę, jakie cele pozafiskalne deklarowano w procesie legislacyjnym, skoro to one rzekomo zadecydowały o wprowadzeniu OŚS. W druku sejmowym nr 210 z 6.02.2020 r. pt. Rządowy projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów wskazano, że zasadniczym celem wprowadzanych rozwiązań jest wykorzystanie polityki fiskalnej jako narzędzia służącego promocji prozdrowotnych wyborów konsumentów. Cel ten miał zostać osiągnięty m.in. poprzez ograniczenie dostępu do napojów słodzonych, co miało zmniejszyć ich konsumpcję i w efekcie poprawić jakość die-

ty konsumentów, a szczególnie dzieci. Motywację dla takiego ruchu stanowiło zaś przeświadczenie projektodawców, że „nadmierne spożycie cukru i słodzczy przyczynia się do rozwoju nadwagi i otyłości, może zwiększać ryzyko cukrzycy typu 2, miażdżycy, sprzyja też powstawaniu próchnicy zębów”<sup>6</sup>. Dlaczego zatem na cel wzięto napoje, a nie słodczyce w ogóle? Projektodawcy odpowiadają na to pytanie, powołując się m.in. na wyniki badań przeprowadzonych przez American Academy of Pediatrics, które mają dowodzić, iż: „Znaczący wzrost podaży cukrów prostych w diecie mieszkańców krajów wysoko rozwiniętych związany jest ze stale rosnącą konsumpcją słodkich napojów bezalkoholowych. Taką sytuację wiąże się z występującą epidemią otyłości, zwłaszcza w grupie dzieci i młodzieży”<sup>7</sup>. Założono, że wykorzystując pozafiskalne funkcje zobowiązań publiczno-prawnych, można wpłynąć na zachowania konsumentów w taki sposób, że uczyni to ich zdrowszymi, ograniczając spożycie „szkodliwych” NSC. Jedną z podstaw takiej konkluzji ma być twierdzenie wywiedzione z badań naukowych, że 10-procentowy wzrost obciążeń fiskalnych napojów bezalkoholowych przyczyni się do redukcji ich konsumpcji na osobę o 23 l rocznie, co spowoduje obniżenie masy ciała nawet o 1,4 kg na osobę<sup>8</sup>.

Należy również zwrócić uwagę, że autorzy projektu wyjaśniają, dlaczego oprócz NSC opodatkowanie ma objąć napoje słodzone słodzikami. Argumentowano w sposób następujący: „Słodkie napoje wzmagają apetyt, co w konsekwencji powoduje niekontrolowany wzrost masy ciała, prowadzący do rozwoju nadwagi i otyłości. Wielu producentów napojów zaczęło stosować do słodzenia słodziki zamiast cukru. Takie praktyki mogą powodować złudne wrażenie, że takie napoje są zdrowsze. Należy jednak mieć na uwadze, że mózg człowieka zapamiętuje smak słodki na takim poziomie, jaki mu sami wyznaczymy przez ilość spożywanej słodkiej żywności (słodczyce, słodkie, napoje itp.). Warto zatem ograniczać ilość słodkich napojów (bez względu na dodatek cukru czy substancji słodzącej) i słodzczy w diecie, aby stopniowo obniżyć próg wrażliwości na słodki smak”<sup>9</sup>. W trakcie prac wnoszono o wyłączenie słodzików z zakresu substancji opodatkowanych<sup>10</sup>, co nie spotkało się z akceptacją. Kontrargumenty wysuwał m.in. R. Gellert<sup>11</sup>, który mówił, iż „Nie chodzi o to, że cukier uzależnia. To słodki smak uzależnia. W związku z tym wszystkie produkty, które mają słodki smak, powinny być opodatkowane. Nie wyłączamy z tego słodzików dlatego, że to są substytuty cukru. To nie są substytuty cukru. To są substancje słodzące, które tak samo uzależniają jak wszystkie inne, i napędzają spożycie cukru”<sup>12</sup>.

W kraju na etapie prac legislacyjnych pojawiały się rozmaite głosy krytyczne, inne niż twierdzenia o nieskuteczności walki z otyłością poprzez wprowadzenie tak selektywnego opodatkowania. Nowej OŚS zarzucano między innymi, że jej nałożenie spowoduje zmniejszenie zatrudnienia w sektorze produkcji żywności. Analizy wykonane po wprowadzeniu podatku obciążającego napoje słodzone (np. w Meksyku, gdzie w 2014 r. wprowadzono podobny podatek) nie potwierdzają tej tezy, a wręcz przeciwnie — dowodzą, że obłożenie słodzonych napojów podatkiem (1 peso na litr, co miało się przełożyć na 9–10-procentowy wzrost

cen) nie wywarło żadnego wpływu na liczbę miejsc pracy w branży (Guerrero-López i in., 2017).

W podsumowaniu uzasadnienia projektu ustawy można przeczytać, że: „Projekt ustawy będzie miał wpływ na przedsiębiorstwa przez wykorzystanie polityki fiskalnej do reformulacji składu środków spożywczych oraz upowszechniania w ofercie mniejszych opakowań słodkich napojów. Należy wskazać, że nie ma możliwości podjęcia alternatywnych w stosunku do projektowanej ustawy środków umożliwiających osiągnięcie zamierzonego celu”<sup>13</sup>. Z pierwszym stanowiskiem wypada się zgodzić, natomiast co do braku alternatywnych metod działania można mieć pewne uzasadnione wątpliwości. Nie oznacza to, że OŚS nie ma szans spełnić pokładanych w niej nadziei (tu wiele zależy od długoterminowej reakcji rynku), ale wydaje się, że powinna zostać silnie związana z kampaniami społecznymi i odpowiednimi działaniami o charakterze edukacyjnym.

W sporządzonej przez Biuro Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu ocenie skutków regulacji rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów<sup>14</sup> wskazuje się — jako główne zagrożenie dla przedsiębiorców — możliwy negatywny wpływ na gospodarkę w postaci potencjalnego ograniczenia dochodów rolników (plantatorów buraków cukrowych) oraz producentów i importerów cukru, innych substancji słodzących, kofeiny i tauryny. Analiza ta nie ma jednak odpowiednich podstaw ekonomicznych, nie podano bowiem żadnych konkretnych kwot, a potencjalny spadek dochodów powiązano jedynie ze spadkiem popytu, który wprowadzenie OŚS ma spowodować, a którego nie oszacowano.

Wobec OŚS zgłaszane są w prasie wątpliwości dotyczące zgodności z Konstytucją RP. Mimo że można mieć pewne zastrzeżenia co do przebiegu samego procesu legislacyjnego, to zdaniem autora ani przepisy regulujące opłatę, ani sama konstrukcja opłaty nie naruszają art. 217 Konstytucji RP<sup>15</sup>. Dokładna analiza tego zagadnienia wykracza jednak poza ramy niniejszej pracy.

## Zakres przedmiotowy i podmiotowy opłaty

W rozdziale 3a, dodanym do u.z.p. z mocą obowiązującą od 1.01.2021 r., w 11 artykułach (art. 12a–12k), z których część znowelizowano z dniem 1.05.2021 r., umieszczono przepisy dotyczące OŚS. Jest to regulacja nie całkiem kompleksowa, gdyż ustawodawca nie uniknął niestety odesłań (charakterystycznych dla regulacji podatkowych) nawet w zakresie określania zakresu przedmiotowego opłaty. Opłacie podlega wprowadzanie 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 Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1333/2008 z 16.12.2008 r. w sprawie dodatków do żywności<sup>16</sup>,

2) kofeiny lub tauryny.

Substancje słodzące, o których mowa powyżej, to substancje stosowane do nadania środkom spożywczym słodkiego smaku lub stosowane w słodzikach stołowych, czyli zgodnie z załącznikiem nr 2, część B, nr 2 ww. rozporządzenia: sorbitole, mannitol, acesulfam k, aspartam, cyklaminy, izomalt, sacharyny, sukraloza, taumatyna, neohesperydyna DC, glikozydy stewiolowe, neotam, sól aspartamu i acesulfamu, syrop poliglucitolowy, maltitole, laktitol, ksylitol, erytrytol, adwantam. Ustawodawca uznał za napój wyrób w postaci napoju oraz syrop będący środkiem spożywczym, ujęty w PKWiU w klasach 10.32 (tj. soki z owoców i warzyw) i 10.89 (pozostałe artykuły spożywcze, gdzie indziej niesklasyfikowane) oraz w dziale 11 (napoje), w którego składzie znajduje się co najmniej jedna z substancji, o których mowa była powyżej, z wyłączeniem substancji występujących w nich naturalnie.

Warto zwrócić uwagę, że przez pojęcie „wprowadzania na rynek krajowy” ww. napojów ustawodawca rozumie sprzedaż napojów przez podmioty obowiązane do zapłaty opłaty, do pierwszego punktu, w którym jest prowadzona sprzedaż detaliczna, a także sprzedaż detaliczną napojów przez inne podmioty, np. producenta czy importera. Ponadto przywołany przepis wykorzystuje sformułowanie „z dodatkiem”, a nie np. „zawierających”; wydaje się to korespondować z definicją napoju z art. 12b ust. 1 u.z.p., która wyłącza z kręgu desygnatów pojęcia „napój” takie napoje, które zawierają wyłącznie substancje występujące w nich naturalnie.

Obowiązek zapłaty opłaty powstaje z dniem wprowadzenia na rynek krajowy napoju objętego opłatą, a nałożono go na osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, będące:

1) podmiotem sprzedającym napoje do punktów sprzedaży detalicznej albo prowadzącym sprzedaż detaliczną napojów w przypadku: producenta, podmiotu nabywającego napoje w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub importera napoju;

2) zamawiającym w przypadku, gdy skład napoju objętego opłatą stanowi element umowy zawartej przez producenta, a dotyczącej produkcji tego napoju dla zamawiającego (wówczas obowiązek podatkowy spoczywa wyłącznie na zamawiającym, a producent zgłasza organowi podatkowemu szczegółową informację — zgodnie z art. 12d ust. 4 u.z.p. — o zawarciu umowy, na piśmie, nie później niż w dniu powstania obowiązku zapłaty opłaty)<sup>17</sup>.

Trzeba pamiętać, iż obowiązek zapłaty opłaty ciąży na podmiocie sprzedającym napoje podmiotowi prowadzącemu jednocześnie sprzedaż detaliczną oraz hurtową; wówczas opłatę odprowadza się od wszystkich sprzedanych temu podmiotowi napojów objętych opłatą. Rozwiązanie to wydaje się problematyczne i może doprowadzić do dzielenia się przedsiębiorstw, np. prowadzonych przez spółki, na osobne byty dychotomicznie dzielące między siebie sprzedaż detaliczną i hurtową.

Może być trudno zrozumieć, dlaczego nie obciążono opłatą producentów i importerów. Obecnie mogą oni być podatnikami, ale na ogół nimi nie będą, gdyż obowiązek przesunie się w dół łańcucha dystrybucyjnego, tj. na hurt-

owników. Zazwyczaj obciążenia tego typu nakłada się na pierwsze lub ostatnie ogniwo łańcucha. Zakładając krótki model dostaw (producent, hurtownik, detalista), to hurtownik jest ostatnim, na którego na ogół nagłada się jednofazowe zobowiązanie publicznoprawne. Przyjęte przez ustawodawcę rozwiązanie może dodatkowo dziwić, albowiem aby obciążony opłatą mógł się wywiązać z nałożonego nań obowiązku, producent musi (ma taki obowiązek) przekazać m.in. informacje o składzie napojów (z czym wiąże się pewne wątpliwości — zob. Dahms, 2021), w tym dodatku kofeiny lub tauryny i substancji słodzących, oraz o zawartości cukrów w przeliczeniu na objętość napojów w zakresie niezbędnym do obliczenia opłaty. Informacje przekazane przez producenta powinny być zgodne z etykietą produktu, wydaje się zatem, że w niektórych przypadkach będą one bardziej szczegółowe. Zastrzeżenie to nie dotyczy przypadku, gdy podatnikiem jest zamawiający.

Teoretycznie istnieje uzasadnienie przyjętego modelu, a mianowicie nieobciążanie napojów opłatą przy ich sprzedaży przez producentów nie podnosi ceny w eksporcie (czy wewnątrzwspólnotowej dostawie). Tym samym opłata nie pogarsza konkurencyjności krajowych producentów na rynku międzynarodowym. Tłumaczenie to nie jest jednak w pełni adekwatne do OŚS, gdyż u.z.p. nakłada opłatę jedynie na „wprowadzanie na rynek krajowy”, a nie na wprowadzanie napojów na jakikolwiek rynek.

Organem właściwym w sprawie opłaty jest naczelnik urzędu skarbowego, a stanowi ona w 96,5% przychód NFZ; a w 3,5% dochód budżetu państwa. Opłata ma zasadniczo charakter celowy, toteż określono, że NFZ przeznaczy środki 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.

## Wyłączenia z zakresu przedmiotowego OŚS

Opłacie nie podlega wprowadzanie na rynek krajowy napojów wymienionych w art. 12b ust. 2 u.z.p., w tym m.in. napojów będących wyrobami akcyzowymi. Jest to zrozumiałe, albowiem opłata powinna objąć np. piwa bezalkoholowe, tak jak obejmuje słodzone napoje gazowane, ale nie powinna obejmować alkoholu, który obłożony jest innymi zobowiązaniami publicznoprawnymi. Można się zastanawiać, czy ze względu na wprowadzenie opłaty nie należy podnieść akcyzy na piwo, aby zachować relację cen pomiędzy piwem zawierającym i niezawierającym alkoholu. Odpowiedź na to pytanie nie jest jednak prosta, gdyż trzeba wziąć pod uwagę np. możliwy spadek wpływów z akcyzy po podniesieniu jej stawki.

OŚS nie obejmuje również napojów, w których udział masowy soku owocowego, warzywnego lub owocowo-warzywnego wynosi nie mniej niż 20% składu surowcowe-

go oraz zawartość cukrów jest mniejsza lub równa 5 g w przeliczeniu na 100 ml napoju. Natomiast te napoje, w których udział masowy soku owocowego, warzywnego lub owocowo-warzywnego wynosi nie mniej niż 20% składu surowcowego, a zawierają powyżej 5 g cukrów w 100 ml objęte są jedynie częścią zmienną opłaty. Ta właśnie kwestia była przedmiotem największych sporów w trakcie konsultacji poprzedzających przyjęcie ustawy przez Sejm, producenci wnosili bowiem o całkowite wyłączenie takich napojów z zakresu opodatkowania. Widać już wyraźnie, że niektórzy producenci, aby uniknąć opłaty, zwiększyli zawartość soku do min. 21% i zmniejszyli zawartość cukrów poniżej 5 g (nawet z blisko 10 g). Z jednej strony reformulacje były oczekiwanym i pożądanym efektem wprowadzenia opłaty, ale z drugiej strony taka zmiana składu nie do końca odpowiada założeniom projektu. Innym, podobnym do odnotowanego w Wielkiej Brytanii, efektem reformulacji jest mniejszy niż przewidywany wpływ z opłaty w pierwszym roku jej obowiązywania.

Warto zauważyć, że napoje, jeśli zawierają substancje słodzące wymienione w rozporządzeniu nr 1333/2008, podlegają również opłacie w części stałej. Z zakresu przedmiotowego opodatkowania wyłączono natomiast napoje będące suplementami diety w rozumieniu art. 3 ust. 3 pkt 39 ustawy o bezpieczeństwie żywności i żywienia<sup>18</sup>. W myśl tego przepisu suplement diety to środek spożywczy (żywność), którego celem jest uzupełnienie normalnej diety, będący skoncentrowanym źródłem witamin lub składników mineralnych lub innych substancji wykazujących efekt odżywczy lub inny fizjologiczny, pojedynczych lub złożonych, wprowadzany do obrotu w formie umożliwiającej dawkowanie, w postaci: kapsułek, tabletek, drażetek i w innych podobnych postaciach, saszetek z proszkiem, ampulek z płynem, butelek z kroplomierzem i w innych podobnych postaciach płynów i proszków przeznaczonych do spożywania w małych, odmierzonych ilościach jednostkowych, z wyłączeniem produktów posiadających właściwości produktu leczniczego w rozumieniu przepisów prawa farmaceutycznego. W myśl tej definicji napój z odpowiednio dużą ilością cukru mógłby zostać uznany za suplement diety, tym samym paradoksalnie dodanie cukru do napoju i reklasyfikacja mogą stanowić w niektórych przypadkach sposób na uniknięcie OŚS.

Z zakresu przedmiotowego opłaty włączono również napoje, w których na pierwszym miejscu w wykazie składników znajduje się mleko albo jego przetwory; roztwory węglowodanowo-elektrolitowe, w których zawartość cukrów jest mniejsza lub równa 5 g w przeliczeniu na 100 ml napoju, żywność specjalnego przeznaczenia medycznego oraz napoje będące wyrobami medycznymi. Warto zauważyć, że spore wątpliwości dotyczyły tzw. punktów gastronomicznych, gdyż zasadniczo są one obowiązane do uiszczenia opłaty nie tylko, gdy wyprodukują napój objęty opłatą i dokonają jego sprzedaży detalicznej, ale również wtedy, gdy dokonają sprzedaży wytworzonych napojów do punktu, w którym jest prowadzona sprzedaż detaliczna. Tu istota problemu sprowadza się do rozróżnienia tzw. usługi gastronomicznej od dostawy towarów. Sprzedaż detaliczna przez

punkt gastronomiczny lemoniady w butelce, która uprzednio została w restauracji wytworzona (w inny sposób niż poprzez rozcieńczenie syropu) i czekała na nabywcę na półce lub w lodówce jest czynnością podlegającą OŚS. W takiej sytuacji czyni to ze sprzedawcy podmiot zobowiązany do uiszczenia opłaty. Problem restauracji, które używają rozcieńczalnych syropów do wytwarzania napojów, dostrzegł Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorstw. Na skutek jego interwencji Minister Zdrowia wyjaśnił (niewiążąco), że jego zdaniem „opłacie podlegają syropy (jeżeli zawierają dodatek substancji o właściwościach słodzących, kofeiny lub tauryny), z których przygotowywane są napoje z automatów. Napój sporządzony przez rozcieńczenie syropu wodą nie podlega ponownej opłacie”<sup>19</sup>. Wydawane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej indywidualne interpretacje wskazują, że przedsiębiorcy nadal mają szereg wątpliwości zarówno co do zakresu regulacji strony przedmiotowej, jak i podmiotowej opłaty.

## Wysokość opłaty

Na wysokość opłaty składają się trzy części — dwie stałe i jedna zmienna (nie wszystkie muszą wystąpić w każdym przypadku), ale łącznie wysokość opłaty (suma części) nie może przekroczyć 1,20 zł w przeliczeniu na 1 litr napoju. Część stała (art. 12f ust. 1 pkt 1 u.z.p.) wynosi 0,50 zł/litr 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. Druga część stała wynosi 0,10 zł/litr i dotyczy jedynie napojów zawierających dodatek kofeiny lub tauryny. Część zmienna to 0,05 zł za każdy gram cukrów powyżej 5 g w 100 ml napoju, w przeliczeniu na litr napoju. Zawartość cukrów w 100 ml napoju jest zaokrąglana w górę do pełnego grama.

Tym samym napój zawierający kofeinę i 11 g monosacharydów w 100 ml napoju, sprzedawany w opakowaniu 1-litrowym, zostaje obłożony opłatą w wysokości 0,90 zł. Na tę kwotę składa się 0,10 zł z tytułu zawartości kofeiny, 0,50 zł części stałej ze względu na przekroczenie ilości 5 g cukru w 100 ml napoju oraz 0,30 zł części zmiennej, ze względu na przekroczenie o 6 g progu 5 g cukru. W maju 2021 r. doprecyzowano w ustawie, zgodnie z oczekiwaniem przedsiębiorców, że kwotę należnej opłaty pomniejsza się o kwotę opłaty naliczonej od napojów zwróconych podmiotowi obowiązkanemu do uiszczenia opłaty.

## Wnioski

Daninami publicznymi są m.in. podatki i opłaty, gdy obowiązek ich ponoszenia (na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych) wynika z odrębnych ustaw. Analizowana opłata od środków spo-

żywczych ma charakter pośredni, konsumpcyjny oraz jednofazowy; może być (choć zazwyczaj nie będzie) pobierana od producenta bądź importera, obciąża towar przed etapem sprzedaży detalicznej, w związku z czym w rzeczywistości jest podatkiem akcyzowym. Za taką kwalifikacją przemawia dodatkowo nieekwiwalentność OŚS, nie może być bowiem wątpliwości, że po stronie zobowiązanego nie pojawia się żadne roszczenie względem wierzyciela. Nieodpłatność jest cechą podatku, a odpłatność cechą opłaty — przynajmniej według nauki. Krajowy ustawodawca w ordynacji podatkowej<sup>20</sup> (art. 3 pkt 3 lit. c) nakazuje przez pojęcie podatku rozumieć również „opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe”, toteż gdy w art. 6 stanowi, że podatek jest świadczeniem nieodpłatnym, oznacza to, iż opłata również może być świadczeniem nieodpłatnym. Przynajmniej na gruncie ordynacji podatkowej która, mimo że nie jest częścią ogólną prawa podatkowego, to jest tak często traktowana. W Polsce istnieje spora rozbieżność między pojęciem opłaty w rozumieniu nauki prawa i opłatą jako konstrukcją, którą posługuje się od wielu lat ustawodawca. W rozumieniu nauki z opłatą mamy do czynienia, gdy wnoszona opłata stanowi należność za świadczenie przysługujące dłużnikowi. Gdy jednak spojrzymy na przepisy ordynacji podatkowej, te same cechy, w tym nieodpłatność, ma zarówno podatek, jak i opłata. Brak rozróżnienia pomiędzy tymi dwiema kategoriami danin publicznych wprowadza sporo zamieszania niemniej jednak, gdy przyjrzymy się opłacie miejscowej, opłacie uzdrowskiej czy opłacie od posiadania psów, zdamy sobie sprawę z tego, iż od wielu lat opłaty nie są ekwiwalentne i poza nazwą niczym nie różnią się od podatków.

Jak wykazano w niniejszym artykule, celem deklarowanym w procedurze ustawodawczej było wykorzystanie narzędzia fiskalnego, jakim jest opłata, do wywarcia presji cenowej mającej skłonić konsumentów do dokonywania prozdrowotnych wyborów. Trzeba zauważyć, że presję cenową — przy założeniu pełnej przerzucalności na konsumenta — zwiększy dodatkowo podatek od towarów i usług. Jeśli bowiem OŚS nałożona na 1 litr napoju wyniesie wspomniane 0,90 zł, to przy stawce VAT 23%, cena wzrośnie o 1,11 zł, albowiem podstawa opodatkowania obejmuje m.in. podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze.

Abstrahując od kwestii celu fiskalnego, trzeba postawić pytanie, czy OŚS (będąca odpowiednikiem SSB tax) daje szansę na osiągnięcie celu, czyli innymi słowy, czy przyczyni się do zmniejszenia otyłości Polek i Polaków. Wyniki badań naukowych (poważanych wcześniej) pozwalają mieć nadzieję, że OŚS wywrze korzystny, aczkolwiek raczej niewielki, wpływ poprzez zmniejszenie konsumpcji słodkich napojów na dietę dzieci, młodzieży i osób o niskich dochodach. Trudno aktualnie wyrokować, czy w krajowych warunkach wpływ ten nie będzie mniejszy niż w państwach o wyższym PKB. Trzeba jednak wziąć pod uwagę, że rozmaite badania wskazują, iż w przypadku podwyższenia ceny określonych produktów spożywczych konsument krajowy o niskim dochodzie raczej nabędzie tańszy i gorszy jakościowo odpowiednik, niż zmieni swoje przyzwyczajenia na zdrowsze. Wpływ na dorosłych konsumentów o średnich i wyższych dochodach poprzez presję fiskalną na cenę na-

pojów będzie raczej marginalny. Na tę grupę pozytywnie może wpłynąć zwiększona świadomość szkodliwości napojów objętych opłatą lub reformulacja receptur napojów przez producentów, którzy tą metodą będą chcieli utrzymać ceny produktów lub zminimalizować ich wzrost. Nie należy jednak oczekiwać, że zachowania konsumentów z tej grupy zmienią się w sposób istotny.

Część producentów, tak jak miało to miejsce w krajach, które wprowadziły opłatę wcześniej niż Polska, zdecyduje się na reformulację swoich produktów. Oczekiwanie, że „nowe” formuły zawsze będą recepturami zdrowszymi, wydaje się nieporozumieniem. Reformulacje prowadzone ze względów fiskalnych mają zmniejszyć obciążenia (ew. utrzymać cenę), a nie uczynić produkt zdrowszym, zatem efektem zmiany składu może rzeczywiście być napój o zmniejszonej kaloryczności, ale niekoniecznie o zdrowszym składzie. Zastąpienie monosacharydów i disacharydów słodzikami, o których mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1333/2008, spowoduje zmniejszenie kwoty OŚS (nie wystąpi obciążenie częścią zmienną), ale nie spowoduje ucieczki od niej. Można się więc spodziewać zmniejszania ilości monosacharydów i disacharydów oraz prac nad innymi środkami wzmacniania odczucia słodkości przez producentów napojów słodzonych. Po drugiej stronie mogą ustawić się producenci wysokosłodzonych napojów adresowanych do sportowców (tzw. hipertoniców), którzy będą dążyć do zakwalifikowania produkowanych napojów jako suplementów (wyłączonych z zakresu przedmiotowej opłaty).

Nie może być wątpliwości, że wprowadzenie OŚS wpisuje się w globalny trend obciążania żywności, której przypisuje się wywoływanie negatywnych skutków zdrowotnych, należnościami publicznoprawnymi. Zdarza się, że obciążenia te podnoszą ceny produktów nawet o 100%. Należy się spodziewać wprowadzania w Polsce kolejnych podatków i opłat, które obciążą produkty o dużej gęstości kalorycznej, a małej wartości odżywczej, jak np. chipsy czy frytki. Następnym produktem na liście żywności, która spożywana w zbyt dużych ilościach powoduje negatywne konsekwencje zdrowotne, jest sól. Produkty w nią bogate prawdopodobnie zostaną objęte kolejnym podatkiem lub opłatą w niedalekiej przyszłości. Ustawodawca, jeśli będzie chciał wprowadzać kolejne daniny tego typu, powinien opracować spójną politykę zdrowotno-podatkową w zakresie obciążania żywności należnościami publicznoprawnymi oraz przeprowadzić odpowiednie badania, które pozwolą dopasować obciążenia fiskalne do naszego społeczeństwa, tak by zmaksymalizować efekt prozdrowotny. Kluczowe dla dalszych działań ustawodawcy mogą okazać się wnioski z monitorowania stopnia przerzucalności OŚS (co można badać krótkoterminowo) oraz wpływu opłaty na BMI konsumentów, który może być określony dopiero po dłuższym okresie obowiązywania opłaty. Nadal trudno w sposób wiarygodny, na podstawie dostępnych danych, stwierdzić, jak wzrost cen napojów wysokosłodzonych w perspektywie długoterminowej wpłynie na zachowania konsumentów. Również to zagadnienie powinno stanowić przedmiot kolejnych badań.

Tezę postawioną na wstępie, można uznać za potwierdzoną. Wykorzystanie narzędzia fiskalnego o charakterze selek-



tywnym i konsumpcyjnym do wywarcia presji cenowej na konsumenta może go skłonić do dokonywania prozdrowotnych wyborów. Obecnie jednak nie da się określić, jak duży (lub jak

mały) wpływ na nawyki żywieniowe konsumentów wywrze opłata, a zatem trudno sporządzić bilans korzyści i kosztów społecznych. Będzie to możliwe dopiero za 5 do 10 lat.

## Przypisy/Notes

- <sup>1</sup> Dz.Urz. UE z 3.07.2018 r. (2018/C 232/1).
- <sup>2</sup> Współczynnik prawidłowej masy ciała, który oblicza się przez podzielenie masy ciała podanej w kilogramach przez kwadrat wysokości podanej w metrach.
- <sup>3</sup> [www.portalspozywczy.pl](http://www.portalspozywczy.pl) (pobrano 18.02.2021).
- <sup>4</sup> Opłata od środków spożywczych to zupełnie inne rozwiązanie niż opłaty cukrowe (a dokładniej: opłaty za nadwyżki cukru i izoglukozy, opłaty produkcyjne, opłaty z tytułu niewypełnienia obowiązków wynikających z uczestnictwa w mechanizmach na rynku cukru) wpłacane przez producentów cukru, producentów izoglukozy i przedsiębiorstwa przetwarzające te produkty na wydzielony rachunek bankowy KOWR. Trzeba pamiętać, że do środków własnych Unii Europejskiej zalicza się m.in. udział we wpływach z ceł, opłat rolnych i cukrowych.
- <sup>5</sup> Ustawa z 11.09.2015 r. o zdrowiu publicznym, Dz.U. 2021, poz. 1956, t. j. ze zm.
- <sup>6</sup> Druk sejmowy nr 210 z 6.02.2020 r., s. 4.
- <sup>7</sup> Tamże, s. 6.
- <sup>8</sup> Tamże, s. 9.
- <sup>9</sup> Tamże, s. 5.
- <sup>10</sup> Tak np. Sekretarz Departamentu Prawa i Legislacji Związku Przedsiębiorców i Pracodawców Piotr Palutkiewicz — posiedzenie Komisji Zdrowia nr 12 z 13.02.2020 r.
- <sup>11</sup> Prof. dr hab. R. Gellert pełni m.in. funkcję dyrektora Centrum Medycznego Kształcenia Podyplomowego, brał udział w pracach legislacyjnych w charakterze eksperta.
- <sup>12</sup> Zapis przebiegu posiedzenia Komisji Zdrowia nr 12 z 13.02.2020 r., <http://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/biuletyn.xsp?sknrnr=ZDR-12> (pobrano 32.11.2020).
- <sup>13</sup> Druk sejmowy nr 210 z 6.02.2020 r., s. 37.
- <sup>14</sup> Ocena skutków regulacji rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (druk sejmowy nr 210 z 06.02.2020), Biuro Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu, pismo z 11.02.2020 r., <http://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/opinieBAS.xsp?nr=210> (pobrano 23.11.2020).
- <sup>15</sup> Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483 ze zm.
- <sup>16</sup> Dz.Urz. UE L 354 z 31.12.2008, s. 16, z późn. zm.
- <sup>17</sup> Podmioty obowiązane do zapłaty opłaty muszą składać w postaci elektronicznej informację, opatrzoną podpisem kwalifikowanym, według wzoru oraz obliczać i wpłacać opłatę w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, którego dotyczy informacja, na rachunek właściwego naczelnika urzędu skarbowego. W przypadku niedokonania opłaty w terminie naczelnik urzędu skarbowego ustali, w drodze decyzji, dodatkową opłatę w wysokości odpowiadającej 50% kwoty należnej opłaty.
- <sup>18</sup> Ustawa z 25.08.2006 r. o bezpieczeństwie żywności i żywienia, Dz.U. 2020, poz. 2021, t. j. ze zm.
- <sup>19</sup> Pismo Ministra Zdrowia z 23.02.2021 r., ZPN. 611.55.2021.
- <sup>20</sup> Ustawa z 29.08.1997 r. — Ordynacja podatkowa, Dz.U. 2021, poz. 1540, t. j. ze zm.

## Bibliografia/References

### Literatura/Literature

- Alsukaita, R., Bleich, S., Wilde, P., Singh, G., & Folta, S. (2020). Sugary drink excise tax policy process and implementation: Case study from Saudi Arabia. *Food Policy*, 90, 101789, 1–10. <https://doi.org/10.1016/j.foodpol.2019.101789>
- Andreyeva, T., Chaloupka, F. J., & Brownell, K. D. (2011). Estimating the potential of taxes on sugar-sweetened beverages to reduce consumption and generate revenue. *Preventive Medicine*, 52, 413–416. <https://doi.org/10.1016/j.ypmed.2011.03.013>
- Biró, A. (2015). Did the junk food tax make the Hungarians eat healthier? *Food Policy*, 54, 107–115. <https://doi.org/10.1016/j.foodpol.2015.05.003>
- Blakely, T., Cleghorn, C., Mizdrak, A., Waterlander, W., Nghiem, N., Swinburn, B., Wilson, N., & Mhurchu, C. N. (2020). The effect of food taxes and subsidies on population health and health costs: a modelling study. *The Lancet. Public Health*, 5(7), [https://doi.org/10.1016/S2468-2667\(20\)30116-X](https://doi.org/10.1016/S2468-2667(20)30116-X)
- Bleacher, E. (2015). Taxes on tobacco, alcohol and sugar sweetened beverages: Linkages and lessons learned. *Social Science & Medicine*, 136–137, 175–179. <https://doi.org/10.1016/j.socscimed.2015.05.022>
- Briggs, A. D. M., Mytton, O. T., Madden, D., O'Shea, D., Rayner, M., & Scarborough, P. (2013). The potential impact on obesity of a 10% tax on sugar-sweetened beverages in Ireland: An effect assessment modelling study. *BMC Public Health*, 13(860). <https://doi.org/10.1186/1471-2458-13-860>
- Cabera Escobar, M. A., Veerman, J. L., Tollman, S. M., Bertram, M. Y., & Hofman, K. J. (2013). Evidence that a tax on sugar sweetened beverages reduces the obesity rate: A meta-analysis. *BMC Public Health*, 13(1072), 1–10. <https://doi.org/10.1186/1471-2458-13-1072>
- Cawley, J., Frisvold, D., Hill, A., & Jones, D. (2020). Oakland's sugar-sweetened beverage tax: Impacts on prices, purchases and consumption by adults and children. *Economics and Human Biology*, 3, 100865, 1–16. <https://doi.org/10.1016/j.ehb.2020.100865>
- Chen, X., Liu, Y., Jaenicke, E. C., & Rabinowitz, A. N. (2019). New concerns on caffeine consumption and the impact of potential regulations: The case of energy drinks. *Food Policy*, 87, 101746, 1–10. <https://doi.org/10.1016/j.foodpol.2019.101746>
- Cuadrado, C., Dunstan, J., Silva-Illanes, N., Mirelman, A. J., Nakamura, R., & Suhrcke, M. (2020). Effects of a sugar-sweetened beverage tax on prices and affordability of soft drinks in Chile: A time series analysis. *Social Science & Medicine*, 245, 112708, 1–9. <https://doi.org/10.1016/j.socscimed.2019.112708>
- Dahms, A. (2021). Opłata cukrowa — słodko nie będzie. *Przegląd Podatkowy*, (1), 3–8.
- Fagan, M. J., Di Sebastiano, K. M., Qian, W., Leatherdale, S., & Faulkner, G. (2020). Coffee and cigarettes: Examining the association between caffeinated beverage consumption and smoking behaviour among youth in the COMPASS study. *Preventive Medicine Reports*, 19, 101148, 1–8. <https://doi.org/10.1016/j.pmedr.2020.101148>
- Falbe, J. (2020). The ethics of excise taxes on sugar-sweetened beverages. *Physiology & Behavior*, 225, 113105, 1–7. <https://doi.org/10.1016/j.physbeh.2020.113105>
- Guerrero-López, C. M., Molina, M., & Arantxa Colchero, M. (2017). Employment changes associated with the introduction of taxes on sugarsweetened beverages and nonessential energy-dense food in Mexico. *Preventive Medicine*, 105, 43–49. <https://doi.org/10.1016/j.ypmed.2017.09.001>

- Hagenaars, L. L., Jevdjic, M., Jeurissen, P. P. T., & Klazinga, N. S. (2020). Six lessons from introducing sweetened beverage taxes in Berkeley, Cook County, and Philadelphia: A case study comparison in agenda setting and decision making. *Health Policy*, 124, 932–942. <https://doi.org/10.1016/j.healthpol.2020.06.002>
- Heydel, A., (1934). Mierzenie elastyczności popytu. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, 14(1), 39–54.
- Jones-Smith, J. C., Walkinshaw, L. P., Oddo, V. M., Knox, M., Neuhouser, M. L., Hurvitz, P. M., Saelens, B. E., & Chan, N. (2020). Impact of a sweetened beverage tax on beverage prices in Seattle, WA. *Economics and Human Biology*, 39, 100917, 1–8. <https://doi.org/10.1016/j.ehb.2020.100917>
- Le Bodo, Y., Paquette, M.-C., & De Wals, P. (2016). *Taxing soda for public health: A Canadian perspective*. Springer. <https://doi.org/10.1007/978-3-319-33648-0>
- Long, M. W., Gortmaker, S. L., Ward, Z. J., Resch, S. C., Moodie, M. L., Sacks, G., Swinburn, B. A., Carter, R. C., & Wang, Y. C. (2015). Cost effectiveness of a sugar-sweetened beverage excise tax in the U.S. *American Journal of Preventive Medicine*, 49, 112–123. <https://doi.org/10.1016/j.amepre.2015.03.004>
- Marinello, S., Pipito, A. A., Leider, J., Pugach, O., & Powell, L. M. (2020). The impact of the Oakland sugar-sweetened beverage tax on bottled soda and fountain drink prices in fast-food restaurants. *Preventive Medicine Reports*, 17, 101034, 1–5. <https://doi.org/10.1016/j.pmedr.2019.101034>
- Narasimhan, J. (2009). *Introducing Economics*. Pearson Longman.
- Park, H., & Yu, S. (2019). Policy review: Implication of tax on sugar-sweetened beverages for reducing obesity and improving heart health. *Health Policy and Technology*, 8, 92–95. <https://doi.org/10.1016/j.hlpt.2018.12.002>
- Pereda, P., & Garcia, C. P. (2020). Price impact of taxes on sugary drinks in Brazil. *Economics & Human Biology*, 39, 100898, 1–9. <https://doi.org/10.1016/j.ehb.2020.100898>
- Pfänder, M., Katikireddi, S. V., Pega, F., Gartlehner, G., Fenton, C., Griebler, U., Sommer, I., Heise, T. L., & Lachimi, S. K. (2020). Taxation of unprocessed sugar or sugar-added foods for reducing their consumption and preventing obesity or other adverse health outcomes. *Cochrane Database of Systematic Reviews*, 4, CD012333, 25–26. <https://doi.org/10.1002/14651858.cd012333>
- Sainsbury, E., Magnusson, R., Thow, A. M., & Colagiuri, S. (2020). Explaining resistance to regulatory interventions to prevent obesity and improve nutrition: A case-study of a sugar-sweetened beverages tax in Australia. *Food Policy*, 93, 101904, 1–10. <https://doi.org/10.1016/j.foodpol.2020.101904>
- Shughart II, W. F. (red.) (1997). *Taxing choice. The predatory politics of fiscal discrimination*. Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781351291606>
- Sowa, P. M., Keller, E., Stormon, N., Lalloo, R., & Ford, P. J. (2019). The impact of a sugar-sweetened beverages tax on oral health and costs of dental care in Australia. *European Journal Of Public Health*, 29(1), 173–177. <https://doi.org/10.1093/eurpub/cky087>
- Stacey, N., Mudara, C., Wen Ng, S., van Walbeek, C., Hofman, K., & Edoka, I. (2019). Sugar-based beverage taxes and beverage prices: Evidence from South Africa's Health Promotion Levy. *Social Science & Medicine*, 238, 112465, 1–8. <https://doi.org/10.1016/j.socscimed.2019.112465>
- WHO (2016). *Taxes on sugary drinks: Why do it?* <https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/260253/WHO-NMH-PND-16.5Rev.1-eng.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (pobrano 23.11.2020).
- Xiang, D., Zhan, L., & Bordignon, M. (2020). A reconsideration of the sugar sweetened beverage tax in a household production model. *Food Policy*, 95, 101933, 1–18. <https://doi.org/10.1016/j.foodpol.2020.101933>
- Zenk, S. N., Leider, J., Pugach, O. (2020). Changes in beverage marketing at stores following the Oakland sugar-sweetened beverage tax. *American Journal of Preventive Medicine*, 58(5), 648–656. <https://doi.org/10.1016/j.amepre.2019.12.014>

### Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r., Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z 29.08.1997 r. — Ordynacja podatkowa, Dz.U. 2021, poz. 1540, t.j. ze zm.
- Ustawa z 25.08.2006 r. o bezpieczeństwie żywności i żywienia. Dz.U. 2020, poz. 2021, t.j. ze zm.
- Ustawa z 11.09.2015 r. o zdrowiu publicznym, Dz.U. 2021, poz. 1956, t.j. ze zm.

### Inne źródła

- Druk sejmowy nr 210 z 6.02.2020 r. <http://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=210> (pobrano 23.11.2020).
- <https://www.portalspozywczy.pl/napoje/wiadomosci/po-wejsciu-podatku-cukrowego-litr-napojow-gazowanych-podrozal-o-23-proc,195140.html> (pobrano 18.02.2021).
- Konkluzje Rady. Zdrowe żywienie dzieci: zdrowa przyszłość Europy, Dz.Urz. UE z 3.07.2018 r., 2018/C 232/1. [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018XG0703\(01\)&from=LT](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018XG0703(01)&from=LT) (pobrano 23.11.2020).
- Ocena skutków regulacji rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów, druk sejmowy nr 210 z 06.02.2020, Biuro Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/opinie-BAS.xsp?nr=210> (pobrano 23.11.2020).
- Pismo Ministra Zdrowia z 23.02.2021 r., ZPN. 611.55.2021.
- Zapis przebiegu posiedzenia Komisji Zdrowia nr 12 z 13.02.2020 r., <http://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/biuletyn.xsp?sknrn=ZDR-12> (pobrano 23.11.2020).

### Dr Aleksander Słysz

Doktor nauk prawnych, adiunkt na Wydziale Prawa i Ekonomii Uniwersytetu Humanistyczno-Przyrodniczego im. Jana Długosza w Częstochowie. Wykonuje zawód doradcy podatkowego. Jest autorem monografii oraz szeregu artykułów dotyczących prawa podatkowego, a także członkiem organizacji pozarządowych zajmujących się prowadzeniem badań naukowych.

### Dr Aleksander Słysz

PhD in law, assistant professor at the Faculty of Law and Economics of the Jan Długosz University in Częstochowa. He works also as a tax advisor. He is the author of a monograph and a number of articles in the field of tax law, as well as a member of non-governmental organizations involved in conducting scientific research.