



POLSKA FEDERACJA PRODUCENTÓW ŻYWNOSCI ZWIĄZEK PRACODAWCÓW

ul. Chałubińskiego 8, 00-613 Warszawa
Tel.: (48 22) 830 70 55, tel./fax (48 22) 830 70 56
e-mail: biuro@pfpz.pl www.pfpz.pl

Warszawa, dnia 10 stycznia 2020 r.

L.dz. 4.1.4.2020

Stanowisko
dotyczące projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją
prozdrowotnych wyborów konsumentów
w części dot. opodatkowania napojów.

W związku z przekazaniem w dniu 20.12.2019 r. do konsultacji publicznych projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów, zamieszczonego na stronie Rządowego Centrum Legislacji w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny pod adresem <https://legislacja.gov.pl/projekt/12328505>, zgłaszamy następujące uwagi do projektu:

I. Uwagi dotyczące poprawności formalno-legislacyjnej projektu

1. Niewłaściwe przyporządkowanie projektu w rozumieniu ustawy o działach administracji rządowej

Zgodnie z rozdziałem 3a, produkcja, import lub wewnątrzwspólnotowe nabycie napojów gotowych do spożycia z dodatkiem substancji słodzących lub aktywnych ma podlegać opłacie.

Opłata jest formą daniny publicznej, podobnie jak podatek, składka czy wpłata z zysku przedsiębiorstw państwowych czy jednoosobowych spółek skarbu państwa, jako jednego z rodzajów dochodów publicznych (art. 5 ust. 2 ustawy o finansach publicznych). Na uwagę zasługuje jednak rozróżnienie pomiędzy podatkiem a opłatą, wskutek czego te świadczenia obowiązkowe mają inny status.

Podatkiem jest zaś publicznoprawne, **nieodpłatne**, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy,

wynikające z ustawy podatkowej (art. 6 *ustawy Ordynacja podatkowa*). Nieodpłatny charakter podatków oznacza brak świadczeń ze strony związku publicznoprawnego (państwa, samorządu) na rzecz podatnika.

Tymczasem opłata w sektorze publicznym stanowi należność za **zindywidualizowane i bezpośrednio świadczenie lub konkretną usługę** ze strony organów władz centralnych lub samorządowych (System finansowy w Polsce, tom. 1. Bogusław Pietrzak, Zbigniew Polański, Barbara Woźniak (red.). Warszawa: PWN, 2008, s. 50. ISBN 978-83-01-15236-9). Oznacza to, że w zamian za wniesioną opłatę osoba lub podmiot ma **prawo do otrzymania świadczenia** ze strony organu administracji publicznej.

Z przepisów projektu nie wynika jednak, aby podmiot zobligowany do wniesienia opłaty (producent, importer czy podmiot dokonujący wewnątrzspółnotowego nabycia) miał prawo do jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego ze strony jednostki sektora finansów publicznych (którą w tym przypadku jest Narodowy Fundusz Zdrowia). Istnieje więc poważna wątpliwość, czy daninę nałożoną na produkcję, import lub wewnątrzspółnotowe nabycie napoju gotowego do spożycia można nazwać „opłatą”. Zgodnie bowiem z charakterem tej daniny, powinna się ona nazywać podatkiem z pełną tego nazewnictwa konsekwencją.

Niezależnie jednak od w/w wątpliwości, przygotowywanie rozwiązań legislacyjnych dotyczących zarówno podatków, jak i opłat, nie leży w kompetencji ministra właściwego ds. zdrowia. Zgodnie bowiem z art. 8 ust. 2 ustawy o działach administracji rządowej, obszar podatków pośrednich, bezpośrednich oraz **opłat** zarezerwowany jest do kompetencji ministra właściwego ds. finansów publicznych. To zaś oznacza konieczność zaprzestania prac legislacyjnych nad projektem ustawy przez Ministerstwo Zdrowia i ewentualne przeniesienie tych prac do Ministerstwa Finansów.

2. Brak wymaganej notyfikacji

W uzasadnieniu do projektu ustawy zapisano, że projekt nie zawiera przepisów technicznych i nie podlega tym samym notyfikacji w trybie *dyrektywy 2015/1535 ustanawiającej procedurę udzielania informacji w dziedzinie przepisów technicznych oraz zasad dotyczących usług społeczeństwa informacyjnego*.

W Ocenie Skutków Regulacji zapisane jest jednak, że *„Zasadniczym celem projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów jest wykorzystanie polityki fiskalnej jako narzędzia walki z nadwagą i otyłością przez nałożenie dodatkowej opłaty na napoje z dodatkiem monosacharydów, disacharydów, oligosacharydów, środków spożywczych zawierających te substancje, substancji słodzących, o których mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1333/2008 z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie dodatków do żywności (Dz. U. L 354 z 31.12.2008, s. 16 z późn. zm.), kofeiny, guarany lub tauryny”*.

Zapis ten należy rozumieć wprost jako środek fiskalny, którego celem jest ograniczenie stosowania danego produktu, tj. jego konsumpcji.

Wypełnia to z kolei definicję obowiązkowego przepisu technicznego:

„Przepis techniczny jest obowiązkowy „de jure”, jeżeli obowiązek jego przestrzegania został wprowadzony środkiem, który pochodzi bezpośrednio od właściwych organów publicznych, lub który można im przypisać. Zgodność ze specyfikacjami technicznymi lub innymi wymaganiami bądź zasadami dotyczącymi usług, które przepis zawiera, jest obowiązkowe w przypadku wprowadzania produktów do obrotu lub ich stosowania oraz świadczenia przedmiotowych usług”. Środek fiskalny i finansowy to z kolei „specyfikacje techniczne lub inne wymogi bądź zasady dotyczące usług, które powiązane są ze środkami fiskalnymi lub finansowymi, mającymi wpływ na konsumpcję produktów lub usług przez wspomaganie przestrzegania takich specyfikacji technicznych lub innych wymogów bądź zasad dotyczących usług” (<https://ec.europa.eu/growth/tools-databases/tris/pl/faq/>).

Zgodnie zaś z art. 5 dyrektywy 2015/1535, *„w przypadku gdy projekt przepisów technicznych stara się w szczególności ograniczyć obrót lub stosowanie substancji chemicznej, preparatu lub produktu w interesie zdrowia publicznego, ochrony konsumenta lub środowiska, państwa członkowskie przekazują również streszczenie albo odniesienia wszelkich ważnych danych odnoszących się do danej substancji, preparatu lub produktu oraz do znanych i dostępnych środków zastępczych, gdzie taka informacja może być dostępna, i przekazują informację o przewidywanych skutkach na zdrowie publiczne, ochronę konsumenta i środowisko, wraz z analizą ryzyka, sporządzoną zgodnie z zasadami przewidzianymi w odpowiedniej części sekcji II.3 załącznika XV do rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1907/2006 (1)”.*

Z powyżej przytoczonych zasad dokonywania notyfikacji oraz zapisu dyrektywy wynika wyraźnie, że projekt ustawy podlegać powinien notyfikacji w trybie dyrektywy 2015/1535.

Istnieje też uzasadnione podejrzenie, że wprowadzenie „opłaty” z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia wprowadza barierę w swobodnym przepływie dóbr i usług na jednolitym rynku UE. Aspekt ten wymaga głębokiej analizy w szczególności w świetle licznych przedmiotowych orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

3. Naruszenie zasady odpowiedniego vacatio legis

Za budzący szczególny sprzeciw przedsiębiorców należy uznać brak odpowiedniego vacatio legis. Wejście w życie ustawy już z dniem 1 kwietnia 2020 r. stoi w ewidentnej sprzeczności z konstytucyjną zasadą prawa oraz ze wprowadzoną przez Rząd i uchwaloną przez Parlament Konstytucją dla Biznesu, gdyż tak krótki termin wejścia w życie nie daje żadnych szans przedsiębiorcom na jakiegokolwiek przystosowanie się do dodatkowych, tak znaczących obciążeń fiskalnych. Celem wprowadzonej przez Rząd Konstytucji dla Biznesu było między innymi zagwarantowanie przedsiębiorcom, że tego typu praktyki nie będą stosowane, gdyż powodują wysoką niestabilność prawa i znacząco zwiększają ryzyko działalności gospodarczej w Polsce.

Art. 12 projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów stanowi, że ustawa wchodzi w życie z dniem 1 kwietnia 2020 r. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego odpowiednie vacatio legis jest konstytucyjną zasadą prawa: *„(...) nakaz stosowania odpowiedniej vacatio legis jest samodzielną konstytucyjną zasadą prawa. Jest ona elementem*

demokratycznego państwa prawnego. Ma ona oparcie także na zasadzie zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Stosowanie tej zasady ma służyć budowaniu tego zaufania (wyrok z 9 kwietnia 2002 r., K 21/01). Zarazem zasada odpowiedniej vacatio legis jest jedną z dyrektyw prawidłowej legislacji, której stosowanie jest obowiązkiem prawodawcy (wyroki z: 15 lutego 2005 r., K 48/04 i 28 października 2009 r., K 32/08)” (Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego s. 55).

Tym bardziej, że zgodnie z projektem ustawy, zakres informacji, które mają być wytwarzane i sprawozdawane przez producentów, importerów i podmioty dokonujące wewnątrzspółnotowej dostawy, ma zostać dopiero określony w drodze rozporządzenia. Projekt takiego rozporządzenia nie został jednak zaproponowany, przez co przedsiębiorcy mający być objęci obowiązkiem wnoszenia opłaty nie potrafią obecnie przewidzieć jakie nowe obowiązki informacyjne zostaną na nich nałożone, jak przygotować swoje wewnętrzne systemy sprawozdawcze do realizacji tych obowiązków i ile zajmie to koniecznego czasu.

Pragniemy też zwrócić uwagę, że obowiązek przekazania właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego informacji i wniesienie na jej podstawie opłaty miałyby nastąpić już do 25 maja br., gdyż pierwszym miesiącem objętym obowiązkiem byłby kwiecień 2020 r. W sytuacji braku jakichkolwiek założeń kształtu planowanego rozporządzenia, przygotowanie się przedsiębiorców do realizacji nowych obowiązków stałoby się praktycznie niemożliwe. Zwłaszcza, że minister właściwy do spraw zdrowia będzie mógł wydać stosowne rozporządzenie, które finalnie zdeterminuje zakres obowiązków informacyjnych, dopiero po zakończeniu pełnego procesu legislacyjnego dotyczącego projektu ustawy, czyli po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw.

Wprowadzenie zmian prawnych o tak istotnym wpływie na prowadzoną działalność gospodarczą i jej efektywność ekonomiczną oznacza dla producentów napojów olbrzymie wyzwania finansowe i organizacyjne. Dostosowanie się do nowych przepisów dotyczy zarówno potencjalnych zmian w recepturach produktów, jak i nowych uzgodnień z klientami, w tym w szczególności z największymi sieciami handlowymi. Kontrakty z nimi negocjowane są z wielomiesięcznym wyprzedzeniem i obejmują często cały rok obrotowy. Zmiany tych warunków w ciągu roku są często niemożliwe, co zważywszy na wysokość nowego podatku, może doprowadzić do drastycznego spadku rentowności przedsiębiorstw, a w konsekwencji do ich upadku, szczególnie w sektorze małych i średnich firm, które stanowią prawie 70% całego rynku napojów w Polsce.

Zwracamy ponadto uwagę, że Wielkiej Brytanii, gdzie problem nadwagi i otyłości występuje znacznie częściej niż w Polsce, zastosowano w 2016 r. aż 2-letnie vacatio legis, umożliwiające odpowiednie przygotowanie się i dostosowanie producentów do nowej regulacji.

Zważywszy na powyższe, wnosimy o wprowadzenie terminu wejścia w życie ustawy nie wcześniej niż z dniem 1 stycznia 2021 r. pod warunkiem, że zachowany zostanie co najmniej 3-miesięczny okres dostosowawczy od daty ogłoszenia stosownego rozporządzenia ministra właściwego ds. zdrowia.

4. Braki formalne w projekcie ustawy - niepełna ocena skutków regulacji uniemożliwiająca dalsze procedowanie projektu ustawy

Załączona do projektu ustawy Ocena Skutków Regulacji nie zawiera żadnych informacji przedstawiających realny wpływ projektowanych obciążeń nie tylko na funkcjonowanie rolnictwa, producentów cukru, producentów napojów, ale także na obywateli, rodziny i gospodarstwa domowe. Wymieniono wyłącznie hasłowe stwierdzenie, 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” i że „Projekt ustawy będzie miał wpływ na obywateli przez wykorzystanie polityki fiskalnej do zmiany zachowań zdrowotnych konsumentów w kierunku bardziej prozdrowotnych”.

Stwierdzenie, że ustawa będzie miała wpływ na reformulację składu napojów należy uznać ponadto za nieprawdziwe ze względu na objęcie identyczną jak w przypadku obecności cukru opłatą zero- i niskokalorycznych substancji słodzących stanowiących zamienniki cukru oraz brak uzależnienia wysokości daniny od ilości zawartego cukru.

Dodatkowo, projektodawca nie dokonał w ogóle oceny wpływu w ujęciu pieniężnym na sektor przedsiębiorstw, a ponadto analizy:

- a. elastyczności cenowej popytu pokazującej przewidywane zachowania zakupowe polskich konsumentów po ustanowieniu opłaty,
- b. możliwego efektu substytucji, tj. przesunięcia popytu konsumentów na inne wyroby zawierające cukier,
- c. ewentualnego zmniejszenia produkcji w sektorze napojowym i wpływu tego zmniejszenia na rynek pracy,
- d. korelacji pomiędzy oczekiwanymi przychodami z tytułu wprowadzenia opłaty a możliwym spadkiem przychodów z podatków VAT i CIT generowanych przez przedsiębiorstwa z sektora napojowego (tj. saldo przychodów netto do sektora finansów publicznych).

Ocena Skutków Regulacji nie zawiera także obligatoryjnej **analizy możliwości osiągnięcia celu projektu za pomocą innych środków**, tj. nie wypełnia obowiązku określonego w par. 28 Regulaminu pracy Rady Ministrów (wprowadzonego *uchwałą nr 10 Rady Ministrów z dnia 22 stycznia 2019 r. zmieniającą uchwałę - Regulamin pracy Rady Ministrów*).

W/w braki w Ocenie Skutków Regulacji powodują, że projekt ustawy w obecnym brzmieniu nie powinien być dalej procedowany w świetle wymogów zawartych w Regulaminie pracy Rady Ministrów.

5. Dodatkowe uwagi.

Dodatkowe uwagi zawarte są w analizie prawnej wykonanej przez Kancelarię Prawną DZP Domański Zakrzewski Palinka sp.k. stanowiącej załącznik do niniejszego stanowiska.

II. Zasadnicze sprzeczności pomiędzy celami a proponowanymi w ustawie rozwiązaniami

1. Niezgodność proponowanych rozwiązań w kontekście zakładanych celów ustawy

Projekt ustawy zakłada objęcie opłatą zarówno dodanych cukrów (mono-, di i oligosacharydów), jak również substancji słodzących stanowiących dodatki do żywności. Pragniemy więc zauważyć, że zero- lub niskokaloryczne substancje słodzące, stosowane w produktach typu „zero” lub „light” w celu zastąpienia cukru i obniżenia czy wyeliminowania wartości kalorycznej napoju, także objęte zostaną tą opłatą, gdyż są substancjami słodzącymi w myśl przywołanego w projekcie ustawy rozporządzenia UE 1333/2008.

Zaproponowane brzmienie przepisów nie zawiera przez to żadnego mechanizmu, który zachęcałby producentów do zmniejszania wartości energetycznej oferowanych przez nich napojów. Przedstawiony obecnie sposób kalkulacji opłaty nakłada takie samo obciążenie na wszystkie produkty zawierające cukier lub substancje słodzące, niezależne od:

- kaloryczności;
- redukcji zawartości cukru;
- zastępowania go w całości lub częściowo przez niskokaloryczne substancje słodzące.

Co więcej, projekt ustawy w obecnym kształcie karze tych producentów, którzy w przeszłości przeprowadzili już działania reformulacyjne – karą jest bowiem podniesienie o 10 gr/litr opłaty w przypadku, gdy w produkcie występuje jednocześnie cukier i zero- lub niskokaloryczna substancja słodząca, dodana aby zmniejszyć wcześniejszą zawartość cukru.

Analogiczne zwiększenie opłaty następuje też jednak, gdy w napoju obecna jest więcej niż jedna, nawet zerokaloryczna, substancja słodząca. Pragniemy zauważyć, że w napojach zero- lub niskokalorycznych występują bowiem więcej niż jedna substancja słodząca zastępująca cukier, np. jednocześnie cyklaminy, acesulfam K i aspartam. Zgodnie z projektem ustawy, taki nawet zerokaloryczny napój zostałby obłożony opłatą w wysokości 80 gr za 1 litr, czyli wyższą niż napój słodzony wyłącznie cukrem (70 gr za litr).

Wskutek projektowanych przepisów, dla producentów opłacalna będzie całkowita rezygnacja z substancji słodzących na rzecz cukru, co w efekcie podniesie kaloryczność napojów i obniży kwotę uiszczanej opłaty – będzie więc całkowicie sprzeczne z celami, które deklarują autorzy projektu.

W świetle powyższego, aby zapewnić realizację celu zakładanego w ustawie, wnosimy o zwolnienie z obowiązku uiszczania opłaty sześciu substancji słodzących stanowiących dodatki do żywności, wykorzystywanych jako obniżające kaloryczność zamienniki cukru, tj. cyklaminy, acesulfamu, aspartamu, neohesperydiny, sukralozy, i glikozydów stewiolowych oraz innych analogicznych substancji, które w przyszłości mogą zostać wprowadzone do zastosowania.

Ponadto, przeciwko reformulacji działa także brak progów zawartości cukru/kaloryczności, które premiowałyby działania reformulacyjne poprzez wprowadzenie finansowej zachęty dla producentów. Byłoby to szczególnie korzystne w przypadku małych i średnich firm, które do tej pory nie podejmowały tego rodzaju inicjatyw w obawie przed kosztami prac badawczych i wdrożeniowych.

Proponujemy wprowadzenie prostego mechanizmu promującego obniżanie kaloryczności oferowanych napojów:

Zawartość cukru dodanego/Kaloryczność < I progu	Brak opłaty
Zawartość cukru dodanego/Kaloryczność ≥ I progu i < II progu	Opł. zredukowana
Zawartość cukru/ Kaloryczność ≥ II progu	Opł. standardowa

Tego rodzaju zróżnicowanie opłat zapewni realizację prozdrowotnych celów regulacji deklarowanych przez ustawodawcę - będzie silnym impulsem zachęcającym producentów do obniżania kaloryczności ich produktów, co w efekcie korzystnie wpłynie na strukturę spożycia napojów w Polsce, a przez to okaże się skutecznym narzędziem walki z problemem nadwagi i otyłości Polaków.

2. Brak efektywności rozwiązań fiskalnych we wspieraniu prozdrowotnych wyborów konsumentów

Według projektodawcy, celem ustawy jest wykorzystanie polityki fiskalnej jako narzędzia służącego promocji prozdrowotnych wyborów konsumentów, szczególnie w obliczu rosnącej nadwagi, otyłości, cukrzycy i innych chorób niezakaźnych. Dostępne dane z krajów, które wprowadziły podobne opodatkowanie, pokazują, że w żadnym z tych państw podatek od napojów nie przyczynił się do spadku otyłości i zapadalności na wspomniane choroby.

W badaniu przeprowadzonym w 2014 roku przez Dyрекcję Generalną ds. Rynku Wewnętrznego, Przemysłu, Przedsiębiorczości i MŚP (DG GROW) Komisji Europejskiej „*we wszystkich zbadanych przypadkach stwierdzono, że istnieje pewien ruch w kierunku tańszych marek (producenti) lub sklepów oferujących niższe ceny (detaliści) opodatkowanych produktów*”. „*Substytucja produktu ma istotny wpływ na całkowite skutki zdrowotne podatków od żywności, ponieważ podatek od żywności mający na celu zmniejszenie spożycia jednego produktu lub składnika może w rzeczywistości zwiększyć spożycie innych produktów*” (za: „*Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector*”, sprawozdanie Ecorys zamówione przez DG GROW Komisji Europejskiej, 2014).

Również Światowa Organizacja Zdrowia (WHO) przyznaje, że opracowany przez nią postulat w sprawie nałożenia podatków na produkty o podwyższonej zawartości cukru, nie jest do końca skutecznym rozwiązaniem. Nie ma wystarczających dowodów na to, by promować pozytywny wpływ zastosowania podatków na stan zdrowia konsumenta (źródło: <https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/259232/WHO-NMH-NVI-17.9-eng.pdf?sequence=1>).

Również dane przedstawione w raporcie McKinsey Global Institute „*Overcoming obesity: An initial economic analysis*” z 2014 r. wskazują, że opodatkowanie produktów o dużej zawartości cukru jest mało efektywnym rozwiązaniem pod kątem redukcji kalorii w diecie człowieka - spośród 40 zastosowanych metod, opodatkowanie nie znalazło się nawet w pierwszej dziesiątce.

Ministerstwo Zdrowia Nowej Zelandii w 2017 r. zamówiło raport, którego celem była ocena dowodów na to, że podatki od cukru są instrumentem fiskalnym służącym poprawie zdrowia (źródło: https://nzier.org.nz/static/media/filer_public/f4/21/f421971a-27e8-4cb0-a8fc-95bc30ceda4e/sugar_tax_report.pdf). Raport przygotowany przez New Zealand Institute of Economic Research poddał analizie czterdzieści siedem

recenzowanych badań i dokumentów roboczych opublikowanych w ciągu pięciu lat poprzedzających jego powstanie, również pod kątem kluczowych zagadnień metodologicznych. Dokument wykazał między innymi, że:

- szacunki dotyczące zmniejszonego spożycia są często zawyżone ze względu na wady metodologiczne i niepełny pomiar;
- badania przy użyciu solidnych metod donoszą o zmniejszeniu spożycia, które jest prawdopodobnie zbyt małe, aby generować korzyści zdrowotne i można je łatwo anulować poprzez zastąpienie ubytku spożyciem innych źródeł cukru lub kalorii;
- w żadnym badaniu opartym na faktycznych doświadczeniach z podatkami od cukru nie stwierdzono wpływu na wyniki zdrowotne.

W efekcie autorzy raporty skonkludowali, że dowody na to, że podatki od cukru poprawiają zdrowie, są dyskusyjne.

W uzasadnieniu do projektu czytamy również, że *„Okres dzieciństwa jest jednak szczególnie ważny ze względu na kształtowanie się uwarunkowań behawioralnych, w tym zachowań żywieniowych. Odpowiednio wypracowane nawyki w wieku dziecięcym mogą wpływać na styl życia osoby w późniejszych latach jej życia”*. Oznacza to, że w profilaktyce wspomnianych chorób ważną rolę winna odgrywać wczesna edukacja, budująca odpowiednią wiedzę i nawyki żywieniowe. Nie wykazano jednak, aby środki fiskalne wypełniały cel odpowiedniej edukacji żywieniowej wśród dzieci. Zazwyczaj to rodzice podejmują decyzje zakupowe i odpowiadają za dietę swoich dzieci. Wzrost cen jednej kategorii produktów nie powoduje pogłębienia wiedzy na temat wprowadzania zbilansowanej diety. Narodowe Centrum Edukacji Żywieniowej wskazuje przede wszystkim edukację żywieniową jako główne narzędzie zapobiegania i walki z otyłością i nadwagą wśród dzieci: *„Ważnym elementem profilaktyki nadmiernej masy ciała jest edukacja w zakresie zasad racjonalnego żywienia i zdrowego stylu życia oraz zagrożeń zdrowotnych wynikających z nadwagi i otyłości, nie tylko w grupie dzieci i młodzieży, ich rodziców, ale także wśród przedstawicieli różnych instytucji i organizacji zaangażowanych w opiekę nad tą grupą populacyjną. Ogromną rolę odgrywa tutaj zarówno środowisko domowe (zwłaszcza w pierwszych latach życia dziecka), jak też środowisko szkolne. Edukacja słowna, wzmocniona prozdrowotnymi postawami rodziców czy nauczycieli pomaga stworzyć dzieciom i młodzieży otoczenie sprzyjające kształtowaniu i utrzymaniu prawidłowych nawyków związanych ze stylem życia i sposobem odżywiania”* (źródło:<https://ncez.pl/abc-zywienia-/zasady-zdrowego-zywienia/zapobieganie-nadwadze-i-otylosci-u-dzieci-----co-mozemy-zrobic-->).

Do podobnych wniosków doszli Fletcher, J., D. Frisvold i N. Tefft (źródło: *“Non-linear effects of soda taxes on consumption and weight outcomes”* Health Economics, 10 marca 2014 r.). Zbadali jurysdykcje USA, w których podatki na napoje gazowane są niezwykle wysokie, jednak nadal nie udało im się wykazać żadnego efektu zdrowotnego. Badacze stwierdzili, że *„nasze wyniki rzucają poważne wątpliwości co do założeń, które zwolennicy wysokich podatków od napojów gazowanych przedstawiają co do ich prawdopodobnego wpływu na masę ciała populacji. W połączeniu z dowodami na istotne wzorce substytucji kalorii jako reakcja na podatki od napojów, które równoważą wszelkie kaloryczne obniżki wynikające z redukcji spożycia napojów, nasze wyniki sugerują, że wymagane są fundamentalne zmiany w propozycjach politycznych opartych na dużych podatkach od napojów jako kluczowym elemencie w zmniejszaniu masy ciała populacji”*.

3. Brak pozytywnej korelacji pomiędzy zakładanym rezultatem promocji prozdrowotnych wyborów żywieniowych w postaci ograniczenia dziennego spożycia kalorii wśród Polaków a proponowanym mechanizmem fiskalnym

Uzasadnienie projektu ustawy jako główny cel wprowadzenia opłaty uznaje „*promowanie prozdrowotnych wyborów żywieniowych oraz poprawę jakości diety przez ograniczenie spożycia słodkich napojów*”. Wskazuje również na konieczność zmniejszenia dziennego spożycia kalorii przez konsumentów. Nałożenie podatku na artykuły spożywcze, w tym wypadku napoje o wysokiej zawartości cukru, miałyby więc zniechęcić konsumentów do zakupu artykułów o podwyższonej zawartości cukru. Należy tu jednak wyraźnie podkreślić wysokie ryzyko, poparte już przykładami z innych krajów, które zdecydowały się na taki podatek, że ten sposób walki z negatywnymi nawykami żywieniowymi może przynieść skutek całkowicie odwrotny - konsumenci poszukując kalorii, będą zmuszeni do wybierania tańszych produktów, wytworzonych ze składników gorszej jakości.

W Polsce aż 77% osób o niższym statusie materialnym deklaruje, że w przypadku podwyższenia ceny żywności będzie szukać tańszych zamienników, nawet jeżeli będą one gorsze jakościowo (wg. badanie IPSOS z listopada 2019 r.).

Dotychczasowe globalne doświadczenia z opodatkowaniem cukrów wskazują jedynie początkowy, minimalny, ale nietrwący spadek kalorii, który nie ma wpływu na redukcję otyłości szerzącej się wśród społeczeństwa.

Według raportu Public Health England, odpowiednika polskiego Narodowego Funduszu Zdrowia (https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/839756/Sugar_reduction_yr2_progress_report.pdf), który mierzy postęp w redukcji spożycia cukru, w Wielkiej Brytanii, mimo wprowadzenia podatku od cukru w napojach bezalkoholowych, konsumpcja cukru wzrosła o 2,6% w latach 2015-2018. Spożycie cukru w przypadku substytucyjnych kategorii produktów wzrosło nawet o 16,3% pomiędzy 2017 a 2018 rokiem. Dodatkowo raport zbadał spadek konsumpcji napojów w grupach podzielonych według statusu ekonomicznego. Zdecydowanie najniższa redukcja nastąpiła w grupie najuboższych konsumentów, a więc tych, którzy zostali najbardziej dotknięci wzrostem cen spowodowanym przez podatek, co oznacza, że szczególnie w tej grupie nie został osiągnięty cel zmiany nawyków i zachowań.

W Berkeley w Kalifornii wprowadzono podatek od cukru w 2015 r. Mieszkańcy kupując wysokosłodzone napoje, płacili nawet o pół dolara więcej za litr. Nałożenie opodatkowania miało ograniczyć otyłość, jednak wzrost cen produktów nie okazał się skuteczny. Badacze z University of North Carolina przeanalizowali wpływ wprowadzonego opodatkowania słodkich napojów na stan zdrowia konsumentów – ilość kalorii z opodatkowanych napojów spadła zaledwie o 6,4 dziennie. Wprawdzie spadła sprzedaż napojów o dużej zawartości cukrów, ale nie spadła otyłość mieszkańców. Wręcz przeciwnie - nałożenie podatku przyczyniło się do zwiększenia spożycia kalorii, średnio o 26 dziennie. Stało się tak dlatego, że ludzie zamiast słodkich droższych napojów, zaczęli w większej ilości konsumować produkty substytucyjne. Ponadto, w USA wzrost cen wysoko cukrowych napojów spowodował wzrost sprzedaży piw, cydrów i win (źródło: <https://bmjopen.bmj.com/content/8/4/e019788>).

Kolejnym podobnym przykładem jest Meksyk, w którym opodatkowanie niealkoholowych napojów z dużą zawartością cukru wprowadzono w 2014 r. Badania nad skutkami meksykańskiego podatku od napojów słodzonych, przeprowadzone w 2016 roku, wskazują, że dziesięcioprocentowa stawka podatku poskutkowała zaledwie 36-mililitrowym spadkiem dziennej konsumpcji tych napojów na osobę (Colchero i in., 2016). Jak zostało zauważone przez profesora odżywiania i dietetyki, Toma Sandersa, odpowiada to zaledwie 16 kaloriom dziennie i „jest kroplą w kalorycznym oceanie” – aby zapobiec rozprzestrzenianiu się epidemii otyłości konieczna jest bowiem długoterminowa zmiana w konsumowanej wartości energetycznej w wysokości od 300 do 500 kcal dziennie.

Dane statystyczne zbierane przez meksykański rząd pokazują, że podatek w Meksyku spowodował minimalny (i krótkotrwały) spadek kalorii - 4 kalorie dziennie mniej w codziennej diecie większej niż 3000 kalorii (źródło: https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/es/Finanzas_Publicas/Estadisticas_Oportunidades_de_Finanzas_Publicas). Badanie pokazało dodatkowo, że mimo zmniejszenia zakupu słodzonych napojów, otyłość wśród obywateli nadal rosła. W przypadku kobiet odnotowano wzrost o 2,6 punktu procentowego (źródło: Mexico's 2016 National Health Survey (ENSANUT)).

4. Brak uwzględnienia efektu substytucji i możliwy wzrost konsumpcji napojów alkoholowych

W uzasadnieniu projektu wskazano: „*Opodatkowanie napojów słodzonych stawką 40% mogłoby spowodować obniżenie średniego dziennego spożycia o 12,4 kalorii i utraty masy ciała blisko o 1,4 kg na osobę w ciągu roku*”. Zarówno uzasadnienie, jak i załączona do projektu Ocena Skutków Regulacji zupełnie ignorują wskazywany przez badaczy tzw. efekt substytucji, czyli zastępowania ubytku kalorii kaloriami dostarczonymi za sprawą innych substytucyjnych kategorii produktów.

Jak pokazało badanie Dharmaseny i Capps z 2011 (źródło: Dharmasena, S. and O. Capps, 2011: “*Intended and unintended consequences of a proposed national tax on sugar sweetened beverages to combat the U.S. obesity problem*” Health Economics 21(6): 669-94), wprowadzenie podatku od wybranych napojów bezalkoholowych słodzonych cukrem skutkuje substytucją, tzn. zastępowaniem przez konsumentów opodatkowanych napojów w diecie innymi rodzajami napojów, np. piwem i winem. Według badań Fletchera przeprowadzonych w 2010 r. w USA „*umiarkowane zmniejszenie spożycia napojów bezalkoholowych*” nie miało wpływu na otyłość, ponieważ „*jakikolwiek zmniejszenie spożycia napojów bezalkoholowych zostało zrekompensowane spożyciem innych kalorii*”.

Efekt substytucji miał też miejsce w Wielkiej Brytanii po wprowadzeniu podatku cukrowego. Badania zakończone w 2018 r. wykazały, że wprowadzenie podatku od napojów słodzonych spowodowało zwiększenie spożycia piwa (<https://jehc.bmj.com/content/72/4/324>). Na podstawie powyższego badania można wnioskować, że źle zaplanowane podatki mogą przynosić efekt odwrotny do zamierzonego i skutkować poważnymi konsekwencjami, niebezpiecznymi dla zdrowia. Prawdziwym sprawdzianem podatku cukrowego nie jest wykazanie zmniejszenia spożycia cukru w wyniku jego wprowadzenia, ale odpowiedź na pytanie w jakim stopniu wpłynął on na poprawę stanu zdrowia publicznego.

W listopadzie 2014 r. miasto Berkeley w Kalifornii wprowadziło podatek w wysokości jednego centa za uncję od wybranych napojów słodzonych cukrem. W badaniu „Zmiany cen, sprzedaży, wydatków konsumpcyjnych i konsumpcji napojów rok po opodatkowaniu napojów słodzonych cukrem w Berkeley” (źródło: Silver L.D., Ng S.W., Ryan-Ibarra S., Taillie L.S., Induni M., Miles D.R., Poti J.M. and Popkin B.M, 2018: „Changes in prices, sales, consumer spending, and beverage consumption one year after a tax on sugar-sweetened beverages in Berkeley, California”, US: A before-and-after study, PLoS Med 2017 Apr; 14(4)) Barry Popkin twierdzi, że podatek działa zgodnie z przeznaczeniem. Sprzedaż opodatkowanych napojów spadła w Berkeley o 9,6%, a sprzedaż napojów nieopodatkowanych wzrosła o 3,5%. Jednak badania nie wykazały zmniejszenia wskaźników otyłości w Berkeley. Podobnie jak w Meksyku, zmniejszenie kalorii z produktów opodatkowanych jest minimalne - 6,4 kalorii dziennie. W dodatku powyższe badanie pokazuje ogólny wzrost kalorii przyjmowanych w codziennej diecie. Zmniejszenie spożycia kalorii z opodatkowanych napojów (6 kalorii dziennie - z 45 do 39 kalorii) jest statystycznie nieistotne. Stwierdzono jednak statystycznie istotny wzrost liczby kalorii pochodzących z innych produktów (wzrost o 32 kalorie dziennie, z 116 do 148 kalorii). Oznacza to, że wprowadzenie podatku w Meksyku zwiększyło u konsumentów spożycie kalorii netto o 26 kalorii na osobę dziennie, co stoi w oczywistej sprzeczności z twierdzeniami Projektodawcy o skuteczności tego typu rozwiązań.

5. Objęcie podatkiem słodzików stoi w sprzeczności z prozdrowotnym celem projektu ustawy i wiedzą naukową

W uzasadnieniu do projektu ustawy zapisano, że zasadniczym jej celem jest promocja prozdrowotnych wyborów konsumentów. Art. 7 pkt 3 projektu ustawy wprowadza rozdział 3a, w którym art. 12a.1. i 2. obejmują opłatą również „substancje słodzące, o których mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1333/2008 z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie dodatków do żywności (Dz. U. L 354 z 31.12.2008, s. 16 z późn. zm.)”, a art. 12b.1. ustala wysokość tej opłaty: „Wysokość opłaty wynosi:

- 1) 0,70 zł w przypadku dodatku jednej substancji o właściwościach słodzących albo 0,80 zł w przypadku dodatku więcej niż jednej substancji o właściwościach słodzących,
- 2) 0,20 zł przypadku dodatku co najmniej jednej substancji o właściwościach aktywnych

– w przeliczeniu na każdy litr napoju”.

Z powyższych zapisów jasno wynika, że opłatą objęte zostają również nisko- i bezkaloryczne substancje słodzące. W efekcie napoje niskokaloryczne, w których cukier został zastąpiony niskokalorycznymi substancjami słodzącymi, będą obciążone wyższą opłatą niż wersje zawierające cukier i o wiele więcej kalorii. W konsekwencji wspomniana w uzasadnieniu polityka fiskalna nie zachęca konsumentów do wyboru produktów, które pomagają zachować zbilansowaną dietę. Wręcz odwrotnie, obciążając mocniej napoje niskokaloryczne, zachęca do rezygnowania z nich na rzecz wariantów z wysoką zawartością cukru.

Producenci sektora spożywczych od wielu lat czynią wysiłki na rzecz zmiany składu swoich produktów, zmieniając ich receptury. Jednym z najważniejszych celów i skutków takich reformulacji jest obniżanie kaloryczności produktów, które zgodnie z analizą McKinsey Global Institute *Overcoming obesity: An initial economic analysis*

z 2014 r. jest drugim najskuteczniejszym sposobem walki z otyłością, zaraz po kontroli wielkości porcji.

Te wysiłki na poziomie europejskim przyjęły formę zobowiązania reformulacyjnego, zgodnie z którym firmy zrzeszone w Europejskim Stowarzyszeniu Firm Napojowych UNESDA zobowiązały się do redukcji cukru dodanego w swoich napojach na przestrzeni lat 2015-2020 o 10%.

Również polska branża spożywcza 5 grudnia 2017 r. w Instytucie Żywności i Żywienia podczas konferencji prasowej podpisała list intencyjny dotyczący współpracy w zakresie optymalizacji produktów żywnościowych. Sygnatariuszami listu intencyjnego są Instytut Żywności i Żywienia, Polska Federacja Producentów Żywności Związek Pracodawców (PFPŻ ZP), Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji (POHiD), POLBISCO – Stowarzyszenie Polskich Producentów Wyrobów Czekoladowych i Cukierniczych, Stowarzyszenie Krajowa Unia Producentów Soków (KUPS) oraz Związek Pracodawców Hoteli, Restauracji i Cateringu HoReCa. Naukowcy, producenci i sprzedawcy żywności oraz restauratorzy rozpoczęli tym samym skoordynowane działania na rzecz reformulacji i optymalizacji produktów żywnościowych. Te działania zostały pozytywnie przyjęte przez Głównego Inspektora Sanitarnego i Ministra Zdrowia.

W październiku 2019 r. czterej znaczący producenci napojów, zrzeszeni w PFPŻ ZP podpisali dokument, w którym zobowiązują się do konkretnych, popartych liczbami działań reformulacyjnych.

Należy również wspomnieć, że aby jak najlepiej sprostać preferencjom konsumentów i aby nie doprowadzić do nadmiernej konsumpcji jednego składnika, producenci wykorzystują najczęściej mieszankę kilku substancji słodzących. To dlatego w produktach o obniżonej zawartości cukru i kaloryczności znajduje się kilka takich substancji.

Proponowane przepisy zamiast zachęcać, zniechęcają firmy do podejmowania kroków na rzecz redukcji zawartości cukru w produktach gotowych do spożycia. Deprecjonują podejmowane dotychczas wysiłki, bowiem jakiegokolwiek zastępowanie cukru niskokalorycznymi substancjami słodzącymi będzie z fiskalnego punktu widzenia nieopłacalne, szczególnie w sytuacji, w której napoje dosładzane cukrem obciążone są niższą opłatą.

W efekcie ustawa uderza w jeden z najbardziej innowacyjnych sektorów polskiej gospodarki żywnościowej. Według danych GUS, w latach 2015-2017 aż 50,7% przedsiębiorstw produkujących napoje wprowadziło innowacje (średnia branży spożywczej to 29,1%). Innowacje te w głównej mierze dotyczyły obniżenia kaloryczności napojów i polepszenia jakości żywieniowej.

Uzasadnienie projektu ustawy odnosi się również, choć w niewielkim stopniu, do stosowania przez producentów niskokalorycznych substancji słodzących; cyt.: „*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 (słodycze, słodkie napoje itp.). Warto zatem ograniczać ilość słodkich napojów (bez*

względu na dodatek cukru czy substancji słodzącej) i słodczy w diecie, aby stopniowo obniżyć próg wrażliwości na słodki smak”.

Powyższe stwierdzenie stoi w sprzeczności z naukowymi analizami i opiniami ekspertów. Zgodnie ze wspomnianą wyżej analizą McKinsey Global Institute „Overcoming obesity: An initial economic analysis” z 2014 r. reformulacje produktów, a więc również zastępowanie cukru niskokalorycznymi substancjami słodzącymi, to jeden z najskuteczniejszych sposobów walki z otyłością, podczas gdy podatek od cukru w produktach, ustalony na poziomie 10%, jest aż 12 krotnie mniej skuteczny.

Ponadto uzasadnienie i zaproponowane przepisy stoją w sprzeczności z najnowszymi badaniami, potwierdzającymi bezpieczeństwo substancji słodzących, a także ze stanowiskiem Polskiego Towarzystwa Badań nad Otyłością, Narodowego Instytutu Zdrowia Publicznego – Państwowego Zakładu Higieny oraz Instytutu Żywności i Żywienia, które uznają stosowanie tych substancji w dozwolonych ilościach za bezpieczne dla zdrowia. Dodatkowo wyżej wymienione instytucje wskazują, że spożywanie produktów spożywczych, których wartość energetyczna została obniżona dzięki zastosowaniu niskokalorycznych substancji, może być jednym z elementów profilaktyki nadwagi, otyłości i cukrzycy typu 2 (źródło: <https://www.termedia.pl/Stawisko-Polskiego-Towarzystwa-Badan-nad-Otyloscia-Narodowego-Instytutu-Zdrowia-Publicznego-Panstwowego-Zakladu-Higieny-Instytutu-Zywnosci-i-Zywienia-im-prof-dra-med-Aleksandra-Szczygla-w-sprawie-st.72,37687,0,1.html>).

6. Opodatkowanie substancji czynnych jest niepotrzebne, dyskryminujące i prowadzioby do podwójnego opodatkowania produktów

Domagamy się zniesienia proponowanego szczególnego opodatkowania „substancji czynnych”, a mianowicie kofeiny, tauryny i / lub guarany. Wynika to z faktu, że planowane dodatkowe opodatkowanie napojów gotowych do picia zawierających kofeinę, taurynę i / lub guaranę jest arbitralne, nieproporcjonalne i dyskryminujące w stosunku do tych produktów.

Projekt rozporządzenia nie zawiera uzasadnienia, dlaczego napoje gotowe do picia, które zawierają jedną lub więcej „substancji czynnych”, kofeinę, taurynę i guaranę, powinny podlegać specjalnemu podatkowi. Substancje czynne, takie jak kofeina, tauryna i guarana, nie są kalorycznymi składnikami odżywczymi i nie mają wpływu na otyłość ani kaloryczność produktów spożywczych i napojów. Włączenie ich w zakres podatku nie wydaje się być zgodne z podanym uzasadnieniem środka podatkowego.

Ponadto nie ma wątpliwości co do bezpieczeństwa tych substancji czynnych stosowanych jako dodatki do żywności i napojów. Wśród wiodących organów ds. zdrowia w Europie i za granicą istnieje wyraźny i długotrwały konsensus naukowy, że „substancje czynne” określone w projekcie rozporządzenia są bezpieczne do spożycia.

Bezpieczeństwo omawianych „substancji czynnych” zostało ocenione i potwierdzone przez europejskie instytucje oceny ryzyka oraz wiele innych organów ds. zdrowia na całym świecie. Europejski Urząd ds. Bezpieczeństwa Żywności (EFSA) potwierdza bezpieczeństwo kofeiny ze wszystkich źródeł w diecie oraz bezpieczeństwo dotyczące możliwych interakcji między kofeiną a innymi „substancjami czynnymi” (panel EFSA NDA (panel EFSA ds. Produktów dietetycznych, żywienia i alergii), 2015 (Opinia

EFSA) Opinia naukowa na temat bezpieczeństwa kofeiny Dziennik EFSA 2015; 13 (5): 4102, s. 120).

Te ustalenia EFSA zostały niedawno potwierdzone przez Szwedzką Narodową Agencję Żywności (raport Livsmedelsverket, „Środki zarządzania ryzykiem mające na celu ograniczenie spożycia napojów energetycznych/kofeiny wśród dzieci i młodzieży”, grudzień 2018 r., D nr 2018/00523), a także Norweski Urząd ds. Bezpieczeństwa Żywności (raport Mattisynet, „Zalecenie Norweskiego Urzędu ds. Bezpieczeństwa Żywności - różne środki ochrony dzieci i młodzieży przed nadmiernym spożywaniem napojów energetycznych i kofeiny”, luty 2019 r., 2018/93660).

Ponadto, przewidywane podatki od „substancji czynnych” są dyskryminujące w stosunku do napojów gotowych do spożycia i stworzyłyby nieuczciwe zakłócenia rynku oraz zachęty antykonkurencyjne. Wynika to z faktu, że obecny projekt wniosku podatkowego gwarantuje, że podatek nie będzie miał zastosowania do żywności i napojów, które zawierają te „substancje czynne” w sposób naturalny (patrz ostatnia klauzula art. 12a ust. 3 projektu ustawy). To rozróżnienie między dodaną a naturalną kofeiną jest dyskryminujące i nie jest poparte dowodami naukowymi. W swojej opinii naukowej na temat bezpieczeństwa kofeiny EFSA wyraźnie potwierdził bezpieczeństwo kofeiny, niezależnie od jej źródła w produkcji. Obecna propozycja opodatkowania rozróżnia napoje gotowe do picia z różnymi źródłami kofeiny, co nie jest naukowo uzasadnione, a zatem niezgodne z prawem.

Dyskryminacyjne podatki od kofeiny i tauryny spowodowałyby podwójne opodatkowanie napojów gotowych do spożycia zawierających jedną lub więcej z „substancji czynnych”, ponieważ byłyby one już objęte proponowanym podatkiem od cukru/słodzików ze względu na ich zawartość w składzie produktów. To podwójne opodatkowanie jest sprzeczne z zasadami równości i sprawiedliwości, na których opiera się polski system podatkowy, a ponadto spowodowałoby poważne zakłócenie rynku w stosunku do napojów gotowych do picia, które może znacząco wpłynąć na sprzedaż napojów gotowych z substancjami czynnymi, co będzie miało negatywny wpływ na podstawę opodatkowania (a w konsekwencji na uzyskiwane dochody) proponowanego modelu opodatkowania.

Gdyby polski rząd chciał uregulować spożycie napojów gotowych do spożycia z substancjami czynnymi, można przyjąć bardziej skuteczne i oparte na dowodach polityki. Na przykład w 2019 r. Norweski Urząd ds. Bezpieczeństwa Żywności zasugerował, że wprowadzenie ograniczenia wielkości porcji napojów gotowych do spożycia z substancjami czynnymi może być „skutecznym środkiem” i że może ocenić wprowadzenie ustawowego przepisu dotyczącego wielkości porcji (raport Mattisynet, „Zalecenie Norweskiego Urzędu ds. Bezpieczeństwa Żywności - różne środki ochrony dzieci i młodzieży przed nadmiernym spożywaniem napojów energetycznych i kofeiny”, luty 2019 r., 2018/93660). Tego rodzaju interwencje, w przeciwieństwie do opodatkowania, byłyby opartym na dowodach podejściem do regulacji spożycia substancji czynnych z napojów gotowych do picia, gdyby polski rząd chciał skoncentrować się na tych składnikach w diecie społeczeństwa.

Jednocześnie, jak już wcześniej wspomniano, zgodnie z McKinsey Global Institute („Ograniczanie otyłości: wstępna analiza ekonomiczna” z 2014 r.), ograniczenie wielkości porcji byłoby również najskuteczniejszym sposobem walki z otyłością.

Wreszcie, jeżeli model opodatkowania zostanie zmieniony, aby opierał się na progach dotyczących wartości kalorycznej, włączenie dodatkowego opodatkowania substancji

czynnych nie byłoby konieczne. Taki model byłby zgodny z przykładami najlepszych praktyk z całego świata, takimi jak Wielka Brytania lub Republika Południowej Afryki.

7. Produkty o szczególnej roli w diecie

Autorzy projektu dostrzegli, że ze względu na jej wyjątkowy charakter, z opłaty zwolniona powinna być żywność specjalnego przeznaczenia medycznego. Na podobne traktowanie zasługują również produkty przeznaczone do spożycia przez dzieci poniżej trzeciego roku życia, produkowane na bazie mleka i oferowane do sprzedaży w postaci płynnej. Stanowią one istotny element diety odpowiadający na specyficzne potrzeby żywieniowe wyjątkowej grupy wiekowej. Jest to szczególnie istotne ze względu na fakt, że są one stosowane również w szpitalach i podawane przez personel najmłodszym pacjentom – podczas gdy w sprzedaży konsumenckiej dominującą pozycję mają preparaty sproszkowane, przeznaczone do samodzielnego przygotowania w domu.

PFPŻ ZP postuluje zatem o uwzględnienie w treści ustawy wyłączenia tej kategorii produktów spod obowiązku wnoszenia opłaty.

8. Produkty stanowiące źródło deficytowych składników w diecie Polaków

Produkty mleczne pełnią niepodważalnie istotną rolę w diecie dostarczając min wapnia, który w tych produktach występuje w największej ilości i jest najlepiej przyswajalny. Niedobory wapnia występują w całej populacji Polaków a na szczególną uwagę zasługuje fakt że występują one u ok 50% dzieci w Polsce. Z tego powodu należy promować konsumpcję produktów mlecznych w tym napojów mlecznych również poprzez ich dostępność cenową. Podkreślić również należy, że przetwórstwo mleka jest jedna z kluczowych gałęzi przetwórstwa spożywczego w Polsce stanowiąc ważne źródło dochodów dla polskich rolników. Ograniczenie konsumpcji wynikające ze wzrostu cen może stanowić ogromny problem szczególnie w kontekście zniesienia w Unii Europejskiej kwot mlecznych oraz utrzymywanego embarga na eksport produktów mlecznych z Unii Europejskiej do Rosji.

PFPŻ ZP postuluje zatem o uwzględnienie w treści ustawy wyłączenia tej kategorii produktów spod obowiązku wnoszenia opłaty.

9. Brak rozróżnienia pomiędzy funkcją słodzącą, a funkcjami technologicznymi związanymi między innymi z bezpieczeństwem żywności

W określonych przypadkach środki spożywcze zawierające cukry pełnią w produkcji szczególną rolę regulatora kwasowości – czyli składnika, którego zadaniem jest kontrolowanie odczynu pH, mającego wpływ na stabilność mikrobiologiczną, wydłużenie terminu przydatności do spożycia (prewencja marnowania żywności) i wpływanie na procesy enzymatyczne. Należy podkreślić, że regulatorem kwasowości nie musi być wyłącznie syntetyczna substancja (dodatek do żywności) – może być nim np. niewielka zawartość soku owocowego (zawierającego naturalnie występujące cukry). Tego typu zastosowanie kieruje technologię produkcji w kierunku stosowania składników naturalnych.

PPFŻ ZP postuluje zatem o uwzględnienie w treści ustawy tego rodzaju zastosowania środków spożywczych zawierających cukry i wyłączenie go spod obowiązku wnoszenia opłaty.

10. Konieczność doprecyzowania terminu „naturalne występowanie substancji słodzących”

Z obecnej treści ustawy nie wynika, jak traktowane będą produkty, które powstają w wyniku połączenia środków spożywczych, w których substancje słodzące występują w sposób naturalny (np. sok warzywny z dodatkiem miodu) lub w wyniku dodania wody do takich środków np. w produkcji napojów, które powstają w wyniku zmieszania naturalnych produktów soku oraz wody – co w efekcie powoduje obniżenie kaloryczności.

PPFŻ ZP postuluje zatem sprecyzowanie w ustawie, że tego rodzaju napoje są zwolnione z opłaty.

III. Skutki makro i mikroekonomiczne ustawy

1. Wpływ na stan finansów publicznych

Gdyby przyjąć za prawdziwe przewidywane przez Projektodawcę skutki ustawy w postaci spadku popytu na napoje, to potencjalne straty finansowe dla budżetu Państwa całkowicie zniwelują zakładane korzyści w postaci wpływów do NFZ w wysokości 2,1 mld. zł.

W szacunkach nie został bowiem wzięty pod uwagę spadek wpływów podatkowych wynikających ze zmniejszenia popytu ze strony konsumentów na produkty objęte opłatą, a przez to spadek sprzedaży tych produktów, przy uwzględnieniu elastyczności cenowej popytu.

Sektor producentów napojów, objętych obowiązkiem wniesienia opłaty (z pominięciem procentów wód oraz soków), jest istotnym kontrybutorem do systemu podatkowego w Polsce, przede wszystkim w całym łańcuchu wartości (czyli z włączeniem podwykonawców, klientów i partnerów biznesowych, w tym sektora handlu). Objęcie obowiązkiem wniesienia opłaty spowoduje naturalne zmniejszenie popytu (czyli sprzedaży) na produkty objęte opłatą, szacowanie na ok. 14,6% wartości sprzedaży tej branży. Spadek ten będzie miał natychmiastowy wpływ na zmniejszenie skali całego łańcucha wartości, gdyż mniejszy popyt na produkty generować będzie mniejsze zapotrzebowanie na usługi powiązane.

Według wstępnych szacunków, wprowadzenie opłaty w projektowanej ustawie spowoduje zmniejszenie wpływów podatkowych do sektora finansów publicznych (VAT, CIT i PIT) w wysokości prawie 2,87 miliarda zł. Zmniejszy się bowiem zarówno sprzedaż, jak i potrzeba wykorzystywania w dotychczasowej postaci potencjału dostawców, sektora handlu oraz innych podmiotów generujących wpływy podatkowe (np. sektor transportu). W rezultacie, sektor finansów publicznych może stracić netto

ponad **760 milionów złotych** (spodziewane wpływy z opłaty minus możliwe zmniejszenie przychodów podatkowych), zarówno z tytułu wpływu z podatki VAT, jak i CIT oraz PIT. W kontekście tych dwóch ostatnich podatków należy wziąć też pod uwagę sytuację finansową samorządów, dla których wpływy z tytułu CIT i PIT stanowią istotne źródło dochodów budżetowych.

Nie sposób pominąć powyższych argumentów w dalszych rozważaniach dotyczących wpływu projektowanej ustawy na sektor finansów publicznych.

2. Wpływ na rynek pracy

Zmniejszenie popytu na produkty objęte opłatą będzie miało też bezpośredni wpływ na zatrudnienie pracowników w całym łańcuchu wartości.

Według wstępnych wyliczeń, spadek wartości sprzedaży o ok. 14,6% oraz zmniejszenie zapotrzebowania na usługi towarzyszące wywołają utratę ok. 15.300 miejsc pracy po stronie dostawców, kontraktorów, a w szczególności jednostek handlu tradycyjnego. Taki wpływ na rynek pracy nie został także wzięty pod uwagę przez projektodawcę, co stanowi poważny błąd w założeniach ustawowych.

3. Wpływ na strukturę przedsiębiorstw przetwórczych i handlu

Z przyjętej struktury proponowanej opłaty od napojów jasno wynika, że największy procentowy wzrost cen dotknie tańsze napoje. W Ocenie Skutków Regulacji nie została jednak podjęta jakakolwiek próba analizy wpływu projektu na działalność małych i średnich przedsiębiorstw, na ich rentowność, poziom zatrudnienia itd. Istnieje na przykład duże prawdopodobieństwo, że sieci detaliczne, aby utrzymać jak najniższe ceny, będą wymagać od swoich dostawców – w tym wypadku producentów napojów – poniesienia przynajmniej częściowych kosztów nowego obciążenia fiskalnego. Na to, przy rosnących kosztach prowadzenia biznesu, szczególnie mali i średni przedsiębiorcy nie mogą sobie pozwolić.

W branży przetwórczej, w kontekście obserwowanego szybkiego pogarszania się warunków finansowych funkcjonowania producentów żywności w Polsce spowodowanego gwałtownym wzrostem kosztów produkcji, w tym kosztów nośników energii i płacy, jakiegokolwiek nowe dodatkowe obciążenia fiskalne będą działaniem, które z jednej strony uderzy w konkurencyjność polskich przedsiębiorstw (szczególnie małych i średnich), a z drugiej będzie kolejnym silnym impulsem inflacyjnym dla cen żywności w Polsce.

Nie podjęto również próby oszacowania wpływu przepisów na handel niezależny w Polsce, na małe, lokalne tradycyjne sklepy, prowadzone często jako biznes rodzinny. Dodatkowo nie oszacowano wpływu regulacji na handel transgraniczny.

W Meksyku, zgodnie z najnowszymi danymi krajowego badania dochodów i wydatków gospodarstw domowych („ENIGH”) oraz miesięcznej ankiety przemysłu przetwórczego („EMIM”), podatek kosztował państwo 10 815 miejsc pracy w obu sektorach – bezpośrednio w przemyśle napojów bezalkoholowych oraz w firmach rolniczych, które są głównymi dostawcami dla branży. W 2014 r. ponad 30 000 małych sklepów („tienditas”) zostało zamkniętych między innymi z powodu podatku (źródło:

J. Cantu, D. Curiel, and L. Valero, „*The Non-Alcoholic Beverage Industry in Mexico*”, Centro de Investigaciones Económicas, at 58 (2015)).

4. Wpływ na sytuację gospodarstw domowych i rodzin

Ocena Skutków Regulacji nie bierze również pod uwagę wpływu nowego obciążenia na sytuację ekonomiczną polskich gospodarstw domowych. Zgodnie z danymi GUS z grudnia 2019 r. ceny żywności stale rosły w porównaniu z rokiem 2018. W grudniu żywność była o 7 proc. droższa niż rok wcześniej. Ponad 7-procentowe podwyżki cen żywności to oczywiście tylko średnia. Były takie produkty jak wieprzowina, która drożała dwukrotnie szybciej (o 12,9 proc.). Cztery razy szybciej drożały ceny warzyw (23,9 proc.). Taki wzrost cen w koszyku jest odczuwalny, szczególnie w przypadku mniej zamożnych obywateli. W rezultacie, ponad 70% konsumentów negatywnie ocenia wzrost cen żywności w Polsce (IPSOS, listopad 2019). W obliczu wzrostu cen energii, opłat gospodarowania odpadami, kolejne podwyżki znacząco obciążą każdy domowy budżet.

Planowany przez Ministerstwo Zdrowia nowy podatek niewątpliwie spowoduje kolejną falę wzrostu cen produktów żywnościowych, a co za tym idzie, również inflacji. Według najnowszego Ogólnopolskiego badania sondażowego Omnibus, zrealizowanego przez IPSOS w październiku 2019 r. na reprezentatywnej próbie ludności:

- ✓ **większość Polaków (72,9%) jest przeciwna tzw. podatkowi cukrowemu oraz innym nowym podatkom mogącym wpłynąć na wzrost cen żywności.**

Doświadczenie pokazuje, że ciężar opodatkowania ponoszą ci, którzy najmniej mogą sobie na to pozwolić. W Meksyku, który wprowadził podatek od napojów w 2014 r., 63,7% podatku pobrano od najniższej grupy społeczno-ekonomicznej. Podatek zwiększył przychody państwa kosztem osób biednych, a wszystko to przy minimalnym spadku kalorii i braku odpowiedniej poprawy zdrowia publicznego (źródło: Kantar World Panel Mexico Report, grudzień 2014).

W uzasadnieniu do projektu przedstawiono przykłady podatków od napojów w innych krajach Unii Europejskiej. Biorąc pod uwagę siłę nabywczą konsumenta, proponowana w projekcie stawka (i to podstawowa), jest najwyższą w zbadanych krajach EU / EOG. Przykładowo stawka podstawowa podatku we Francji wynosi 0,19 zł (po przeliczeniu wg. wskaźnika siły nabywczej) w porównaniu do proponowanej w Polsce stawki 0,70 zł.

Podobne doświadczenia z podatkiem ma miasto Filadelfia w USA. W styczniu 2017 r. wprowadzono podatek od napojów bezalkoholowych w wysokości 1,5 centa na uncję, licząc na dodatkowe wpływy budżetowe. Jak wynika jednak z badania przeprowadzonego po wprowadzeniu podatku (źródło: „*Soda Tax Experiment Failing in Philadelphia Amid Consumer Angst and Revenue Shortfalls*” S. Drenkard and C. Shupert, Fiscal Fact No. 555, sierpień 2017), konsekwencje okazały się odwrotne od zamierzonych. W pierwszym roku wpływy z podatku były o 15% niższe od zrewidowanych już w dół założeń. Producenci napojów, operujący na obszarze Filadelfii zwolnili niemal 20% pracowników. Całkowita wartość sprzedaży w handlu detalicznym spadła o 7%, jako że ci konsumenci, którzy mogli sobie na to pozwolić, zaczęli jeździć po zakupy poza granice miasta.

Z powodu podobnych efektów z podatku od napojów bezalkoholowych wycofała się Dania. Podatek został zniesiony, ponieważ spowodował szereg niekorzystnych, niezamierzonych konsekwencji, jak choćby regularnych zakupów robionych przez duńskich obywateli tuż poza granicami państwa. Doprowadziło to do masowej likwidacji miejsc pracy w duńskim handlu detalicznym i spowodowało regres rozwojowy na obszarach wiejskich w pobliżu granicy. W 2012 r., zanim zniesiono podatek, 1/3 krajowej konsumpcji napojów bezalkoholowych w Danii została zakupiona w niemieckich sklepach granicznych. Wraz ze wzrostem nielegalnego handlu wzrosły koszty i wydatki organów ścigania. Konwoje ciężarówek z napojami z całej Europy wjeżdżały do Danii, a produkty były następnie sprzedawane nielegalnie i bez deklaracji podatkowych w kioskach i sklepach w całym kraju. W 2012 r. przed zniesieniem podatku prawie 1/10 krajowej konsumpcji pochodziła z nielegalnych kanałów.

Z tego powodu Art. 7 ust. 3 ustawy: „import tych napojów ma charakter okazjonalny” – wymaga doprecyzowania: jaka ilość i częstotliwość oraz w jakich okolicznościach obowiązuje zwolnienie z opłaty?

Dania stosowała podatek od napojów bezalkoholowych przez prawie 80 lat i nie było dowodów sugerujących, że podatek miałby jakikolwiek wpływ na zdrowie publiczne. Gromadzenie zapasów przez ludność, wywołane intensywnymi zakupami na granicy w rzeczywistości zwiększyło częstotliwość konsumpcji, przyczyniając się w ten sposób do pogorszenia zdrowia publicznego.

5. Negatywny wpływ na rolnictwo i producentów cukru

W ocenie skutków regulacji brakuje również oceny wpływu nowego podatku w całym łańcuchu produkcji żywności w tym sadowników, plantatorów i producentów cukru w Polsce.

Według szacunków wzrost cen spowodowany opłatą może skutkować spadkiem popytu na nektary i napoje owocowe o 37,6% (przy elastyczności cenowej 1,32), co w efekcie zmniejszy zapotrzebowanie na owoce i warzywa o 95 tysięcy ton.

Z uwagi na niekorzystne skutki społeczno-gospodarcze tego typu regulacji fiskalnych godzących w polską branżę przetwórczą i jej sadowniczo-rolnicze zaplecze surowcowe, ustawodawca w czasie zmiany matrycy VAT w 2019 pozostawił dotychczasowe stawki podatku VAT dla soków, nektarów i napojów zawierających co najmniej 20% soku owocowego, warzywnego lub owocowo-warzywnego. W związku z powyższym, w przypadku pozostawienia projektowanej regulacji w obecnej formie, niekorzystnej dla polskich producentów żywności, wnioskujemy o wyłączenie spod opłaty cukrowej nektarów i tych napojów z dodatkiem cukru, które zawierają co najmniej 20% soku owocowego, warzywnego i owocowo-warzywnego.

Wprowadzenie podatku będzie również miało negatywny wpływ na branżę producentów cukru oraz plantatorów buraka cukrowego. Zniesienie systemu kwotowania produkcji cukru w 2017 r. miało bardzo duży wpływ na zarówno plantatorów buraka cukrowego jak i producentów cukru. Głównym problemem jest znaczny spadek poziomu cen cukru w całej Unii Europejskiej. Obecnie obserwowany jest znaczny spadek liczby rolników uprawiających buraka cukrowego, w zeszłym roku zamknięta została kolejna cukrownia w naszym kraju, a producenci cukru znajdują się na skraju opłacalności produkcji cukru. Opodatkowanie napojów zawierających cukier

prowadzić będzie do obniżenia konkurencyjności zarówno branży cukrowniczej w Polsce jak i krajowej branży spożywczej wobec tych branż z innych krajów Unii Europejskiej, gdzie takich dodatkowych obciążeń nie ma. Producenci napojów w krajach ościennych takich jak Niemcy, Czechy, czy Słowacja nie obciążeni tego typu podatkami będą mogli znacznie skuteczniej konkurować na rynku krajowym i zagranicznym w oparciu o uzyskiwaną w swoim kraju lepszą od producentów polskich rentowność produkcji.

Andrzej Gantner

Wiceprezes
Dyrektor Generalny
PFPŻ ZP

OPINIA

dla Polskiej Federacji Producentów Żywności Związek Pracodawców
w sprawie analizy prawnej projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (wersja z dnia 20 grudnia 2019 roku)

1. PODSUMOWANIE

Analiza projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (wersja z dnia 20 grudnia 2019 roku) prowadzi do wniosku, że tryb procedowania oraz proponowane regulacja mogą budzić wątpliwości, co do zgodności z prawem krajowym oraz krajem UE oraz standardami prawidłowej legislacji. Można wskazać także szereg aspektów, które wymagają pogłębionej analizy przed dalszym procedowaniem przedmiotowego projektu.

W szczególności należy wskazać na następujące kwestie, które zostały rozwinięte w dalszej części niniejszej opinii.

1.1 Możliwość naruszenia zasady swobodnego przepływu towarów

Artykuł 34 TFUE ustanawia zakaz ograniczeń ilościowych w przywozie oraz innych wszelkich środków o skutku równoważnym. Zgodnie z wypracowaną przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej formułą testu regulacji ustanowioną w wyroku Dassonville i rozwijaną w późniejszym orzecznictwie, za środek o skutku równoważnym do ograniczenia ilościowego uważa się wszelkie przepisy państw członkowskich, dotyczące obrotu handlowego mogące bezpośrednio lub pośrednio, rzeczywiście lub potencjalnie utrudnić wewnątrzspółnotową wymianę handlową. Opłatę wprowadzaną przez art. 7 Projektu, jako że obejmuje produkty uzyskane w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia, można uznać za tego typu środek, w szczególności uwzględniając zróżnicowaną sytuację podmiotów krajowych i zagranicznych w zakresie podlegania opłacie (ponoszenie jej bezpośrednio lub ponoszenie jej przez kontrahenta), obowiązku jej osobistego uiszczenia, bądź nie oraz związanych z tym obowiązków (obciążeń) sprawozdawczych.

1.2 Możliwość naruszenia zakazu wprowadzania danin z tytułu wywozu lub przywozu danin, w świetle art. 28 TFUE

Zgodnie z art. 28 ust. 1 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej państwa członkowskie nie mogą wprowadzać danin z tytułu wywozu lub przywozu towarów na terytorium danego państwa z innego państwa członkowskiego. W tym kontekście powstaje wątpliwość, czy analizowana opłata nie stanowi opłaty o skutku równoważnym w rozumieniu art. 28 ust. 1 TFUE. Danina, o której mowa w art. 7 Projektu, wydaje się spełniać kryteria opłaty o skutku równoważnym od cła: jest jednostronna, niewątpliwie można uznać ją za opłatę nałożoną na towary zagraniczne,

pobieraną w związku z przekraczaniem granicy. Obejmuje bowiem nabycie wewnątrzspółnotowe, a więc - zgodnie z definicją legalną zawartą w art. 9 Ustawy o VAT – nabycie, w związku z którym towary, w wyniku dokonanej dostawy, są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy – czyli w związku z przekroczeniem granicy. Jest także opłatą pieniężną pobieraną na rzecz Państwa (trafia w większości do budżetu państwowej jednostki organizacyjnej, jaką jest NFZ). Wydaje się, że nie mają do niej zastosowania wyłączenia, o których mowa w orzecznictwie TSUE. W związku z tym analizowana opłata może zostać uznana za opłatę o skutku równoważnym, wyraźnie zakazaną przez art. 28 TFUE.

1.3 Kwestia notyfikacji przepisów technicznych zawartych w Projekcie do Komisji Europejskiej

W Uzasadnieniu Projektu stwierdzono wprost, że „Projektowana ustawa nie zawiera przepisów technicznych i w związku z tym nie podlega procedurze notyfikacji w rozumieniu przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. poz. 2039 oraz z 2004 r. poz. 597)”¹. Analizując projektowane przepisy należy wskazać, że stwierdzenie to rodzi istotne wątpliwości.

W charakterze przepisu technicznego *de jure* projektodawca powinien bowiem rozważyć wprowadzenie bezpośrednio w Projekcie nowej definicji legalnej „napoju podlegającego opłacie” poprzez wskazanie warunków jakie ma spełniać bardziej ogólna kategoria „napojów”, co uznać należy za specyfikację techniczną, gdyż odnosi się bezpośrednio do jego jakości (zawartość substancji słodzących i aktywnych i ilość kategorii substancji).

Ponadto w charakterze przepisów technicznych *de facto* należy rozważyć regulacje w zakresie w jakim:

- (a) odnoszą się do substancji zdefiniowanych w akcie ustawodawczym UE lub prawa krajowego jakie zawierać ma produkt, a więc do jego jakości (projektowane art. 12a ust. 2 pkt 1 oraz art. 12a ust. 4 pkt 1 Ustawy o zdrowiu publicznym) lub do koniecznej opłaty jakiej podlegać musi, produkt znajdujący się na rynku (projektowany art. 12a ust. 4 pkt 2 Ustawy o zdrowiu publicznym);
- (b) odnoszą się do metod produkcji produktów przeznaczonych do spożycia przez ludzi w szczególności w odniesieniu do soków i soków zagęszczonych, których dotyczą przepisy Rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 30 września 2003 w sprawie szczegółowych wymagań w zakresie jakości handlowej soków i nektarów owocowych, zgodność z którymi pozwala na korzystanie z wyłączenia od opłaty;
- (c) są związane z kryterium powiązania ze środkami fiskalnymi lub finansowymi mającymi wpływ na konsumpcję produktów, o czym mowa w art. 1 ust. 1 lit. f) Dyrektywy TRIS, tj. w szczególności ustanowienie opłaty w powiązaniu ze spełnieniem określonych kryteriów dotyczących składu produktów.

¹ Uzasadnienie Projektu, s. 33.

Ponadto należy również podkreślić, że inne państwa członkowskie procedując analogiczne przepisy dot. podatku od słodzonych napojów dokonywały ich notyfikacji. W tym miejscu należy wskazać przykłady Wielkiej Brytanii, Irlandii, Estonii, Francji.

1.4 Kwestia pomocy publicznej i notyfikacji Projektu do Komisji Europejskiej

Należy wskazać, w szczególności, iż uzasadnienie Projektu nie zawiera żadnej argumentacji uzasadniającej, że analizowany system opłat, w tym przewidziane w Projekcie wyłączenia, nie powodują wystąpienia selektywności, która mogłaby sprzyjać określonym przedsiębiorstwom znajdującym się w porównywalnej sytuacji – w odniesieniu do logiki leżącej u podstaw tego systemu. Wątpliwości może budzić m.in. wprowadzony poziom i metodologia wyliczania opłaty, uzależniona od ilości składników słodzących w napojach..

Uwzględniając powyższe oraz dotychczasowe przykłady i praktykę, należy wskazać, że systemy fiskalne czy systemy opłat wprowadzane przez państwa członkowskie w ramach regulacji prawnych są zwykle skomplikowane i wymagają kompleksowych analiz (również w kontekście całości obowiązującego systemu), i nierzadko - mimo iż na pierwszy rzut oka wydają się prawidłowo skonstruowane - ze względu na określone niuansy i elementy systemowe, mogą nieść ze sobą ryzyko pomocowe dla określonych podmiotów. Biorąc pod uwagę powyższe, wprowadzenie Projektu ustawy powinno zostać poprzedzone wnikliwą analizą rynkową i produktową, pod kątem reguł pomocy publicznej, którą powinny zawierać dokumenty jak np. uzasadnienie (o czym mowa powyżej). Jednocześnie, w przypadku zaistnienia wątpliwości – zidentyfikowane ryzyko pomocy publicznej w danym systemie powinno, co do zasady, być zbadane przed jego wprowadzeniem i zaakceptowane przez Komisję Europejską (w ramach procesu notyfikacji, zakładając brak podstaw do wyłączeń proceduralnych w tym zakresie).

W tym kontekście należy również wskazać, że mając na uwadze systemy podatkowe lub podobne i ich charakterystykę (wieloaspektowość oraz stopień skomplikowania oceny, a także potencjalne negatywne konsekwencje), zdarza się, że nawet jeśli w ocenie danego państwa w danym systemie nie występuje pomoc publiczna, praktykowane jest przez państwa członkowskie dokonywanie notyfikacji środka do Komisji Europejskiej w celu uzyskania pewności prawnej. Wprowadzenie bowiem środka pomocowego, który zostałby w przyszłości zakwestionowany przez Komisję Europejską mogłoby powodować istotne komplikacje, choćby w kwestii ewentualnego zwrotu udzielonej pomocy publicznej przez przedsiębiorców i skutków związanych z obowiązkiem tego zwrotu.

1.5 Opłata ma charakter daniny publicznej, której m.in. nie można zmieniać w trakcie roku podatkowego

Niezależnie od sformułowania „opłata”, którym posługuje się Projekt na określenie analizowanego obciążenia, niewątpliwie stanowi ono daninę publiczną w rozumieniu art. 217 Konstytucji RP. Wobec tego do wprowadzających ją przepisów oraz sposobu ich procedowania mają zastosowanie szczególne, podwyższone wymagania dotyczące stanowienia prawa daninowego: wymóg odpowiedniej *vacatio legis*, zakaz wprowadzania zmian w ciągu roku podatkowego, wymóg pogłębionych konsultacji publicznych, a także rygorystycznie stosowane konstytucyjne kryteria poprawności legislacyjnej, określoności, pewności prawa i zaufania obywatela do państwa.

W świetle tych wymogów projektowane rozwiązania należy ocenić negatywnie. Wątpliwości budzi w szczególności art. 12 Projektu, który ustanawia moment wejścia w życie daniny na 1

kwietnia 2020 roku. Jest to wyjątkowo krótki okres, gdyż wynosi jedynie 3 miesiące od pierwszego pojawienia się projektu w przestrzeni publicznej (jego publikacji w BIP RCL). Skutkuje też wprowadzeniem zmian obciążeń podatkowych adresatów regulacji w ciągu roku podatkowego, co nie licuje z wypracowanym w orzecznictwie TK standardem stanowienia tego typu regulacji.

1.6 Naruszenie konstytucyjnej swobody działalności gospodarczej

Brak powiązania deklarowanych celów z przyjmowanymi narzędziami (m. in. w zakresie sposobu ukształtowania stawki podatku, zniechęcenie do reformulacji), a także kształtowanie negatywnej społecznej percepcji dozwolonych substancji słodzących, pomimo ich szczegółowego uregulowania, rodzi istotne wątpliwości z punktu widzenia swobody działalności gospodarczej oraz konstytucyjnej zasady proporcjonalności (art. 22 Konstytucji RP w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP). W szczególności projektowana regulacja w swoim obecnym kształcie budzi wątpliwości co do swojej przydatności dla określonego przez ustawodawcę celu, jakim jest ochrona zdrowia i walka z otyłością.

1.7 Wybrane braki w Ocenie Skutków Regulacji

OSR dołączona do uzasadnienia Projektu rodzi istotne wątpliwości co do jej kompletności i rzetelności. Do najpoważniejszych uchybień należą:

- (a) **przeprowadzenie oceny w oderwaniu od rozwiązań przyjętych w projektowanych przepisach**, bowiem powoływane w OSR rozwiązania przyjęte w innych krajach mają często inny charakter niż rozwiązania zawarte w Projekcie, zarówno co do ich zakresu, jak i konstrukcji.
- (b) **brak oceny wpływu na duże przedsiębiorstwa, sektor mikro i średnich przedsiębiorstw oraz na rodzinę obywateli oraz gospodarstwa domowe w ujęciu pieniężnym**,
- (c) **brak wskazania źródeł przyjętych danych**.

Oparcie oceny skutków regulacji na tak dobranych danych rodzi wątpliwości co do jakości uzasadnienia Projektu, jego rzetelności i adekwatności. Niewątpliwie nie służy też realizacji wywodzonej z art. 2 Konstytucji RP zasady demokratycznego państwa prawnego i zaufania obywateli do państwa.

2. ŹRÓDŁA PRAWA

Niniejsza opinia prawna została sporządzona na podstawie następujących źródeł prawa:

- 1) Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej jako „**Konstytucja RP**”);
- 2) Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1145 ze zm., dalej jako „**Kodeks cywilny**”);
- 3) Ustawa z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2365, dalej jako „**Ustawa o zdrowiu publicznym**”);
- 4) Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1292 ze zm., dalej jako „**Prawo przedsiębiorców**”);

- 5) Załącznik do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2016 r. poz. 283, dalej jako: „ZTP”);
- 6) Uchwała Nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. Regulamin pracy Rady Ministrów (t.j. M. P. z 2016 r. poz. 1006 ze zm.; dalej jako: "**Regulamin pracy Rady Ministrów**");
- 7) Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1333/2008 z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie dodatków do żywności (Dz.U.U.E.L.2008.354.16 z dnia 2008.12.31, z późn. zm., dalej jako: „**rozporządzenie nr 1333/2008**”);
- 8) Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 poz. 90.864/2, dalej jako: „**TFUE**”);
- 9) Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.2018 poz.2174, dalej jako: „**Ustawa VAT**”);
- 10) Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 869, dalej jako: „**Ustawa o finansach publicznych**”);
- 11) Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900, dalej jako: „**Ordynacja podatkowa**”);
- 12) Dyrektywa 2015/1535 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 9 września 2015 r. ustanawiająca procedurę udzielania informacji w dziedzinie przepisów technicznych oraz zasad dotyczących usług społeczeństwa informacyjnego (Dz.U.U.E.L.2015 poz.241.1, dalej: „**Dyrektywa TRIS**”).

3. DOKUMENTY

Niniejsza opinia prawna została sporządzona na podstawie następujących dokumentów:

- 1) Projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów, wersja z dnia 20 grudnia 2019 r.² (dalej jako: „**Projekt**”);
- 2) Uzasadnienie do Projektu (dalej jako: „**Uzasadnienie Projektu**”);
- 3) Ocena Skutków Regulacji Projektu (dalej jako: „**OSR**”).

4. ZAKRES I PRZEDMIOT OPINII

Przedmiotem niniejszej opinii jest analiza prawna projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (wersja z dnia 20 grudnia 2019 roku), w zakresie dotyczącym opłaty od napojów.

Projekt wprowadza m.in. zasady ustalania i pobierania opłaty od napojów z dodatkiem substancji o właściwościach słodzących lub aktywnych w produkcie gotowym do spożycia w ramach zmian do ustawy z 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym.

² <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12328505/katalog/12652382#12652382>

W wyżej wymienionym zakresie, zgodnie z Projektem ustawy, produkcja, import lub dokonanie wewnątrzwspólnotowego nabycia napojów z dodatkiem substancji o właściwościach słodzących lub aktywnych, podlega opłacie.

Projekt ustawy zawiera wyłączenia produktów, które nie podlegają opłacie. Należą do nich napoje:

- (a) spełniające kryteria żywności specjalnego przeznaczenia medycznego, o której mowa w Rozporządzeniu Komisji (UE) 2016/128 z dnia 25 września 2015 r. uzupełniającym rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 609/2013 w odniesieniu do szczegółowych wymogów dotyczących składu żywności specjalnego przeznaczenia medycznego oraz informacji na jej temat;
- (b) objęte podatkiem akcyzowym,
- (c) przeznaczone na eksport lub dostawę wewnątrzwspólnotową,
- (d) importowane przez osoby fizyczne pod warunkiem, że:
 - (i) charakter lub ilość importowanych napojów nie wskazuje na import w celach handlowych,
 - (ii) import tych napojów ma charakter okazjonalny,
 - (iii) napoje te są przeznaczone wyłącznie na własny użytek podróżnego lub jego rodziny lub są przeznaczone na prezenty.

Zasady wprowadzane Projektem ustawy dotyczą napojów oferowanych konsumentowi w postaci gotowej do spożycia, w których składzie znajduje się co najmniej jedna z ww. substancji, z wyłączeniem substancji występujących w nich naturalnie. Jak wynika z uzasadnienia Ustawy, oznacza to, że spod opłaty wyłączone są soki i syropy.

Ustawa precyzuje, że wysokość opłaty wynosi:

- (e) 0,70 zł w przypadku dodatku jednej substancji o właściwościach słodzących albo 0,80 zł w przypadku dodatku więcej niż jednej substancji o właściwościach słodzących,
- (f) 0,20 zł przypadku dodatku co najmniej jednej substancji o właściwościach aktywnych, w przeliczeniu na każdy litr napoju.

Obowiązek zapłaty opłaty ciąży odpowiednio na osobie fizycznej, osobie prawnej oraz jednostce organizacyjnej nieposiadających osobowości prawnej, będącej:

- (g) producentem,
- (h) importerem,
- (i) podmiotem dokonującym wewnątrzwspólnotowego nabycia w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,

wskazanych powyżej napojów.

5. ANALIZA PRAWNA

5.1 Możliwość naruszenia materialnego prawa UE (zasada swobodnego przepływu towarów)

Uzasadnienie Projektu stwierdza wprost, iż „Projekt ustawy nie jest sprzeczny z prawem UE”. Szczegółowa analiza opłaty od substancji słodzących i aktywnych, w szczególności **objęcie nią wewnątrzwspólnotowego nabycia produktów gotowych do spożycia zawierających przedmiotowe substancje, prowadzi do wniosku, iż Projekt może stanowić potencjalne naruszenie zasady swobodnego przepływu towarów, o której mowa w art. 34 TFUE.**

Artykuł 7 pkt 3 Projektu dodaje projektowany rozdział 3a do Ustawy o zdrowiu publicznym zawierający zasady ustalania i pobierania opłaty od napojów z dodatkiem substancji o właściwościach słodzących oraz aktywnych w produkcie gotowym do spożycia. Pod kątem zgodności z prawem Unii Europejskiej szczególnie istotny jest projektowany art. 12c pkt 3 Ustawy o zdrowiu publicznym, który stwierdza, iż obowiązek zapłaty opłaty dotyczy podmiotu (osoby fizycznej, prawnej oraz jednostce organizacyjnej nieposiadających osobowości prawnej) dokonującego wewnątrzwspólnotowego nabycia.

Nabycie wewnątrzwspólnotowe jest pojęciem uregulowanym w Ustawie VAT. Zgodnie z jej art. 9, polega ono na nabyciu prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz. Oznacza to, iż każde nabycie produktu gotowego do spożycia zawierającego wymienione w Projekcie substancje słodzące i aktywne przez podmiot mający siedzibę w Polsce od innego podmiotu w obrębie Unii Europejskiej będzie podlegać opłacie. Jest to tym samym element transgraniczny, który pozwala ocenić regulację z perspektywy prawa Unii Europejskiej, w szczególności w art. 34 TFUE.

Artykuł 34 TFUE ustanawia zakaz ograniczeń ilościowych w przywozie oraz innych wszelkich środków o skutku równoważnym. Zgodnie z wypracowaną przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej formułą testu regulacji ustanowioną w wyroku Dassonville i rozwijaną w późniejszym orzecznictwie, za środek o skutku równoważnym do ograniczenia ilościowego uważa się wszelkie przepisy państw członkowskich, dotyczące obrotu handlowego mogące bezpośrednio lub pośrednio, rzeczywiście lub potencjalnie utrudnić wewnątrzwspólnotową wymianę handlową³. Opłatę wprowadzaną przez art. 7 Projektu, jako że obejmuje produkty uzyskane w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia, można uznać za tego typu środek, w szczególności uwzględniając zróżnicowaną sytuację podmiotów krajowych i zagranicznych w zakresie podlegania opłacie (ponoszenie jej bezpośrednio lub ponoszenie jej przez kontrahenta), obowiązku jej osobistego uiszczenia, bądź nie oraz związanych z tym obowiązków (obciążeń) sprawozdawczych.

Wobec tego należy uznać, że opłata wprowadzana przez art. 7 Projektu rodzi istotne wątpliwości z punktu widzenia zasady swobodnego przepływu towarów wywodzonej z art. 34 TFUE, nawet jeśli największe jej koszty poniosą rodzimi przedsiębiorcy.

5.1.1 Dopuszczalność wprowadzenia daniny od przywozu towarów w świetle art. 28 TFUE

Zgodnie z art. 28 ust. 1 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej („TFUE”), Unia obejmuje unię celną, która rozciąga się na całą wymianę towarową i obejmuje zakaz ceł przywozowych i wywozowych między Państwami Członkowskimi oraz wszelkich opłat o skutku równoważnym, jak również przyjęcie wspólnej taryfy celnej w stosunkach z państwami trzecimi.

³ Wyrok TSUE, z dnia 11 lipca 1974 r., sprawa 8/74.

Z powołanego przepisu wynika, że państwa członkowskie nie mogą wprowadzać danin z tytułu wywozu lub przywozu towarów na terytorium danego państwa z innego państwa członkowskiego. W tym kontekście powstaje wątpliwość czy analizowana opłata nie stanowi opłaty o skutku równoważnym w rozumieniu art. 28 ust. 1 TFUE.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wyjaśnił co należy rozumieć pod podjęciem opłat o skutku równoważnym w wyroku Komisja przeciwko Włochom (opłata statystyczna)⁴: „każda opłata pieniężna, niezależnie od nazwy i sposobu nałożenia, choćby minimalna, nałożona jednostronnie na krajowe lub zagraniczne towary w związku z faktem, że przekraczają granicę, i która nie jest cłem w dosłownym tego słowa znaczeniu, stanowi opłatę o skutku równoważnym (...), nawet jeśli nie jest nałożona w celu uzyskania korzyści przez państwo, i jeśli nie wywiera żadnego skutku dyskryminującego lub ochronnego, jak również jeśli produkt, na który opłata została nałożona nie jest konkurencyjny w stosunku do jakiegokolwiek produktu krajowego”. Trybunał rozwijał to pojęcie w swoim orzecznictwie, wskazując w szczególności, iż daninę kwalifikuje się jako zakazaną opłatę w rozumieniu art. 28 TFUE „nawet jeśli to obciążenie pieniężne nie zostało pobrane na rzecz Państwa (...)”⁵. TSUE zastrzega jednocześnie, że ograniczenie to nie ma to zastosowania „w sytuacji, w której obciążenie to stanowi wynagrodzenie za rzeczywiście świadczoną usługę, w wysokości proporcjonalnej do tej usługi lub jeśli należy ono do ogólnego systemu danin wewnętrznych obejmującego systematycznie, według tych samych kryteriów, tak towary krajowe, jak i towary importowane czy eksportowane lub też, pod pewnymi warunkami, jeśli jest ono pobierane, aby spełnić wymogi ustanowione w przepisach wspólnotowych (...)”⁶.

Danina, o której mowa w art. 7 Projektu, wydaje się spełniać kryteria opłaty o skutku równoważnym od cła: jest jednostronna (w angielskiej wersji językowej wyroku Komisja przeciwko Włochom użyto sformułowania „*unilaterally*”, a w niemieckiej „*einseitig*”. Oznacza to, że „jednostronnie” w tym kontekście denotuje „*unilateralnie*”, a więc dotyczy sytuacji, w której dana opłata nie ma charakteru wzajemnego, tj. została ustanowiona przez jedną ze stron relacji⁷. Nie jest bowiem wprowadzana bilateralnie (w porozumieniu i wspólnie z innym państwem). Niewątpliwie można uznać ją za opłatę nałożoną na towary zagraniczne, pobieraną w związku z przekraczaniem granicy. Obejmuje bowiem nabycie wewnątrzspółnotowe, a więc - zgodnie z definicją legalną zawartą w art. 9 Ustawy o VAT – nabycie, w związku z którym towary, w wyniku dokonanej dostawy, są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy – czyli w związku z przekroczeniem granicy. Jest także opłatą pieniężną pobieraną na rzecz Państwa (trafia w większości do budżetu państwowej jednostki organizacyjnej, jaką jest NFZ).

Wydaje się, że nie mają do niej zastosowania wyłączenia, o których mowa w późniejszym orzecznictwie TSUE. Opłata nie należy bowiem do „ogólnego systemu danin wewnętrznych obejmującego systematycznie, według tych samych kryteriów, tak towary krajowe, jak i towary importowane czy eksportowane”. Zgodnie wszak z projektowanym art. 12c Ustawy o zdrowiu publicznym uiszczenie opłaty będzie obowiązkiem podmiotu dokonującego nabycia

⁴ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 1 lipca 1969 r. w sprawie 24-68.

⁵ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 8 listopada 2005 r. w sprawie C-293/02.

⁶ Tamże.

⁷ Zob. Słownik PWN: unilateralny „dotyczący wyłącznie jednej strony w czymś uczestniczącej” <https://sjp.pl/unilateralny> dostęp 06.01.2019 r.

wewnątrzspółnotowego, podczas, gdy w sytuacji nabycia krajowego koszty opłaty ponoszone są przez producenta. Różnią się więc kryteria podmiotowe i podstawa daniny.

W związku z tym analizowana opłata może zostać uznana za opłatę o skutku równoważnym, wyraźnie zakazaną przez art. 28 TFUE.

5.2 Kwestia notyfikacji przepisów technicznych zawartych w Projekcie do Komisji Europejskiej

Dyrektywa TRIS ustanawia tryb i warunki notyfikacji przepisów technicznych do Komisji Europejskiej. Zgodnie z art. 5 Dyrektywy TRIS państwa członkowskie niezwłocznie przekazują Komisji wszelkie projekty przepisów technicznych, a także przekazują Komisji uzasadnienie konieczności przyjęcia takich przepisów technicznych, jeżeli uzasadnienie to nie zostało wyraźnie ujęte w projekcie. W Uzasadnieniu Projektu wprost stwierdzono, iż „Projektowana ustawa nie zawiera przepisów technicznych i w związku z tym nie podlega procedurze notyfikacji w rozumieniu przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. poz. 2039 oraz z 2004 r. poz. 597)”⁸. Szczegółowa analiza Projektu stwarza jednak istotne wątpliwości w tym zakresie.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 lit. f) Dyrektywy TRIS przepisami technicznymi są m.in. specyfikacje techniczne, t.j. specyfikacje zawarte w dokumencie, który opisuje **wymagane cechy produktu**, takie jak: poziom jakości, wydajności, bezpieczeństwa lub wymiary, włącznie z wymaganiami mającymi zastosowanie do produktu w zakresie nazwy, pod jaką jest sprzedawany, terminologii, symboli, badań i metod badania, opakowania, oznakowania i etykietowania oraz procedur oceny zgodności; wreszcie termin specyfikacja techniczna obejmuje także metody produkcji oraz przetwórstwa m.in. produktów przeznaczonych do spożycia przez człowieka (art. 1 ust. 1 lit. c) Dyrektywy TRIS)

Przepisy techniczne, zgodnie z motywami Dyrektywy TRIS oraz jej art. 1 ust. 1 lit. f) mogą być uznane za przepisy techniczne *de iure* lub *de facto*. W przypadku Projektu poszczególne jego regulacje należy rozpatrywać zarówno w kontekście przepisów technicznych *de jure* jak i *de facto*.

Jako przepisy techniczne *de jure* należy rozumieć, w szczególności przepisy wprowadzone środkiem pochodzącym bezpośrednio od organów władzy publicznej.

Natomiast za przepisy techniczne *de facto*, Dyrektywa TRIS uznaje m.in. „(i) **przepisy ustawowe, wykonawcze lub administracyjne państwa członkowskiego, które odnoszą się do specyfikacji technicznych** bądź innych wymagań lub zasad dotyczących usług, bądź też do kodeksów zawodowych lub kodeksów postępowania, które z kolei odnoszą się do specyfikacji technicznych bądź do innych wymogów lub zasad dotyczących usług, **zgodność z którymi pociągga za sobą domniemanie zgodności ze zobowiązaniami nałożonymi przez wspomniane przepisy ustawowe, wykonawcze lub administracyjne**” oraz „(iii) **specyfikacje techniczne lub inne wymogi bądź zasady dotyczące usług, które powiązane są ze środkami fiskalnymi lub finansowymi mającymi wpływ na konsumpcję produktów lub usług przez wspomaganie przestrzegania takich specyfikacji technicznych** lub innych wymogów bądź zasad dotyczących usług; specyfikacje techniczne lub inne wymogi bądź zasady dotyczące usług powiązane z systemami zabezpieczenia społecznego nie są objęte tym znaczeniem”.

⁸ Uzasadnienie Projektu, s. 33.

Odnosi się również do tego Motyw 12 Dyrektywy TRIS: „Konieczne jest wyjaśnienie pojęcia przepisów technicznych *de facto*. W szczególności przepisy, na podstawie których organy publiczne odsyłają do specyfikacji technicznych lub innych wymagań lub zachęcają do ich przestrzegania, oraz przepisy dotyczące produktów, z którymi związane są w interesie publicznym organy publiczne, prowadzą do przyznania takim wymaganiom lub specyfikacjom większej mocy wiążącej niż wynikałoby to z ich prywatnego źródła”.

W świetle powyższych definicji i wymagań szereg przepisów Projektu należy rozpatrzyć w kontekście spełniania kryteriów przepisów technicznych podlegających notyfikacji.

Po pierwsze, w art. 7 pkt 3 Projektu wprowadza się projektowany art. 12a ust. 1-3 Ustawy o zdrowiu publicznym, w którym mowa jest o opłacie za „napoje zawierające substancje słodzące i aktywne” (projektowany art. 12a ust. 1 Ustawy o zdrowiu publicznym), które następnie są precyzowane poprzez:

- a) odwołanie do Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1333/2008 z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie dodatków do żywności w przypadku substancji słodzących (projektowany art. 12a ust.2 pkt 1 Ustawy o zdrowiu publicznym);
- b) wyliczenie substancji aktywnych, t.j. „kofeinę, taurynę oraz guaranę” (projektowany art. 12a ust. 2 pkt 3 Ustawy o zdrowiu publicznym);
- c) definicję napoju podlegającego opłacie: „napój oferowany konsumentowi w postaci gotowej do spożycia, w którego składzie znajduje się co najmniej jedną z substancji, o których mowa w ust. 1, z wyłączeniem substancji występujących w nich naturalnie” (projektowany art. 12a ust. 3 Ustawy o zdrowiu publicznym), w której to definicji podkreślić należy wyłączenie „substancji występujących w nich naturalnie”

Warto wspomnieć również o wyjątkach, co do których nie stosuje się opłaty, t.j. m.in. napoje: spełniające kryteria żywności specjalnego przeznaczenia medycznego, o której mowa w Rozporządzeniu Komisji (UE) 2016/128 z dnia 25 września 2015 r. uzupełniającym rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 609/2013 w odniesieniu do szczegółowych wymogów dotyczących składu żywności specjalnego przeznaczenia medycznego oraz informacji na jej temat (projektowany art. 12a ust. 4 pkt 1) Ustawy o zdrowiu publicznym) oraz objęte podatkiem akcyzowym (projektowany art. 12a ust. 4 pkt 2) Ustawy o zdrowiu publicznym). Wreszcie należy wskazać, że na fragment uzasadnienia Projektu na s. 30 zgodnie z którym „opłacie nie będą podlegać syropy, które nie są napojem oraz soki skoncentrowane. Soki zagęszczane (skoncentrowane) otrzymuje się przez odparowanie większości wody z soku owocowego lub warzywnego. Sam proces zagęszczenia ma na celu utrwalenie produktu. Do zagęszczonych soków nie wolno niczego dodawać, zatem soki pitne są w pełni naturalnym produktem.”

W konsekwencji w charakterze przepisu technicznego *de jure* rozważyć należy:

- (I) wprowadzenie bezpośrednio w Projekcie nowej definicję legalnej „napoju podlegającego opłacie” poprzez wskazanie warunków jakie ma spełniać bardziej ogólna kategoria „napojów”, co uznać należy za specyfikację techniczną, gdyż odnosi się bezpośrednio do jego jakości (zawartość substancji słodzących i aktywnych i ilość kategorii substancji);

Ponadto w charakterze przepisów technicznych *de facto* rozpatrzeć należy regulacje w zakresie w jakim:

- (I) odnoszą się do substancji zdefiniowanych w akcie ustawodawczym UE lub prawa krajowego jakie zawierać ma produkt, a więc do jego jakości (projektowane art. 12a ust. 2 pkt 1 oraz art. 12a ust. 4 pkt 1 Ustawy o zdrowiu publicznym) lub do koniecznej opłaty jakiej podlegać musi, produkt znajdujący się na rynku (projektowany art. 12a ust. 4 pkt 2 Ustawy o zdrowiu publicznym);
- (II) odnoszą się do metod produkcji produktów przeznaczonych do spożycia przez ludzi w szczególności w odniesieniu do soków i soków zagęszczonych, których dotyczą przepisy Rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 30 września 2003 w sprawie szczegółowych wymagań w zakresie jakości handlowej soków i nektarów owocowych, zgodność z którymi pozwala na korzystanie z wyłączenia od opłaty
- (III) są związane z kryterium powiązania ze środkami fiskalnymi lub finansowymi mającymi wpływ na konsumpcję produktów, o czym mowa w art. 1 ust. 1 lit. f) Dyrektywy TRIS, tj. w szczególności ustanowienie opłaty w powiązaniu ze spełnieniem określonych kryteriów dotyczących składu produktów.

Niezależnie od powyższego warto zwrócić uwagę, iż inne państwa członkowskie procedując analogiczne przepisy dot. podatku od słodzonych napojów dokonywały ich notyfikacji – tak Wielka Brytania⁹, Irlandia¹⁰, Estonia¹¹, czy Francja¹².

5.3 Kwestia pomocy publicznej i notyfikacji Projektu do Komisji Europejskiej

Ocena analizowanych przepisów z punktu widzenia regulacji pomocy publicznej wymaga uwzględnienia następujących kwestii:

- (a) Proponowany przez prawodawcę system ma naturę zbliżoną do systemu fiskalnego. Zasadniczym celem Projektu ustawy jest wykorzystanie polityki fiskalnej jako narzędzia służącego promocji prozdrowotnych wyborów konsumentów. W tym kontekście warto podkreślić, że, jak wskazuje Komisja Europejska w Zawiadomieniu Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹³ („Zawiadomienie”), państwa członkowskie mają swobodę w wyborze takiej polityki gospodarczej, jaką uważają za najodpowiedniejszą, a przede wszystkim mogą według własnego uznania rozkładać obciążenie podatkowe.

Mimo jednak takiej swobody, działania państw członkowskich powinny następować w zgodzie z odpowiednimi przepisami realizującymi określone cele czy polityki UE, w tym chroniącymi konkurencję na rynku wewnętrznym UE. Zatem wprowadzanie jakichkolwiek systemów promujących, wspierających czy ograniczających produkcję,

⁹ <https://ec.europa.eu/growth/tools-databases/tris/pl/search/?trisaction=search.detail&year=2017&num=589>
dostęp 05.01.2020 r.

¹⁰ <https://ec.europa.eu/growth/tools-databases/tris/pl/index.cfm/search/?trisaction=search.detail&year=2017&num=496&mLang=PL>
dostęp 05.01.2020 r.

¹¹ <https://ec.europa.eu/growth/tools-databases/tris/pl/search/?trisaction=search.detail&year=2017&num=252>
dostęp 05.01.2020 r.

¹² <https://ec.europa.eu/growth/tools-databases/tris/pl/search/?trisaction=search.detail&year=2011&num=597>
dostęp 05.01.2020 r.

¹³ Dz. Urz. UE C 262 z 19.7.2016, str. 1

obrót itp. określonych produktów powinno być przedmiotem oceny m.in. pod kątem przepisów dotyczących pomocy publicznej.

- (b) Komisja Europejska wielokrotnie zajmowała się oceną systemów podatkowych czy systemów opłat stosowanych w państwach członkowskich¹⁴ pod kątem pomocy publicznej. Tego rodzaju przypadki wymagają wieloaspektowych rozważań i analiz, a jednym z kluczowych elementów badanych w tym kontekście jest potencjalna selektywność proponowanego systemu i ewentualne uprzywilejowanie innych podmiotów wyłączonych z systemu w kontekście jego celów etc. Sposób badania w tym zakresie zależy od specyfiki i zasad proponowanego systemu, ale zasadniczo – mając na uwadze charakter nakładanych obciążeń - opiera się na szczegółowej analizie danych rynków produktowych i ich właściwościach.

Konieczne jest zazwyczaj przeprowadzenie trzystopniowej analizy, w ramach której:

- (i) na wstępie identyfikuje się tzw. system odniesienia,
- (ii) następnie ustala się, czy dany środek wprowadza odstępstwo od tego systemu w zakresie, w jakim wprowadza zróżnicowanie podmiotów gospodarczych, które w świetle celów tego systemu znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej,
- (iii) a jeżeli środek stanowi odstępstwo, ustala się, czy odstępstwo jest uzasadnione charakterem lub ogólną strukturą systemu.

Mając na uwadze powyższe oraz regulacje wprowadzone Projektem ustawy w zakresie napojów z dodatkiem substancji o właściwościach słodzących i aktywnych, należy wskazać, w szczególności, iż:

- (iv) Uzasadnienie Projektu nie zawiera żadnej argumentacji uzasadniającej, że analizowany system opłat, w tym przewidziane w Projekcie wyłączenia, nie powodują wystąpienia selektywności, która mogłaby sprzyjać określonym przedsiębiorstwom znajdującym się w porównywalnej sytuacji – w odniesieniu do logiki leżącej u podstaw tego systemu. Tymczasem istnieje ryzyko uznania, że ze względu na skutki wprowadzenia opłaty dochodzi *de facto* do ustanowienia preferencji na rzecz określonej grupy przedsiębiorców. Chodzi w szczególności o sytuację krajowych producentów napojów zawierających substancje objęte opłatą w stosunku do producentów tych napojów, mających siedzibę w innych państwach członkowskich (zob. pkt 5.1), a także o sytuację producentów napojów zawierających cukier w stosunku do napojów zawierających inne substancje słodzące oraz producentów napojów zawierających naturalnie występujące cukry, wyłączone spod opłaty na mocy projektowanego art. 12a ust. 3 in fine Ustawy o zdrowiu publicznym.

Z punktu wykazania braku pomocy publicznej powiązanej z proponowanym systemem niezbędne byłoby więc uzupełnienie dokumentów i przedstawienie kompleksowej analizy pod kątem rynków i produktów objętych regulacją Projektu ustawy w

¹⁴ Por. np. sprawa SA.45862 (2018/N) – Ireland Irish tax on Sugar Sweetened Drinks, sprawa SA.33159 (2015/C) Opodatkowanie tłuszczów nasyconych w niektórych produktach spożywczych sprzedawanych w Danii, wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 listopada 2011 r. w sprawach połączonych C-106/09 P i C-107/09 P Komisja i Hiszpania przeciwko Rządowi Gibraltaru i Zjednoczonemu Królestwu, wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-53/00 Ferring.

powyższym zakresie, w tym produktów tożsamych co do sytuacji faktycznej czy prawnej i w efekcie ewentualne przedstawienie odpowiedniego uzasadnienia dla zidentyfikowanych odstępstw, w kontekście charakteru lub ogólnej struktury proponowanego systemu.

Taka analiza i jej wyniki mogłaby potencjalnie wykluczyć wystąpienie w ramach proponowanego systemu selektywności prowadzącej do możliwości wystąpienia pomocy publicznej dla niektórych przedsiębiorstw i tym samym być podstawą do braku notyfikacji systemu jako środka pomocowego do Komisji Europejskiej (w tym kontekście należy wskazać, że zgodnie z praktyką i orzecznictwem, przysporzenie pomocowe może mieć różną formę, nie tylko bezpośredniego przepływu środków publicznych do danego podmiotu i w przypadku systemów podatkowych lub podobnych instrumentów/mechanizmów ustanawianych na bazie regulacji, przysporzenie może przybierać np. formę wyłączenia określonych produktów/przedsiębiorstw z danego systemu opłat).

- (v) Podobnie jak powyżej w kontekście produktów objętych regulacją, przedstawiona powinna zostać również szczegółowa analiza dot. zaproponowanej w stosunku do różnych napojów stawki wprowadzanej opłaty m.in. w zakresie jej adekwatności w kontekście celów proponowanego systemu, przyjętych różnic w wysokości stawki pomiędzy napojami z różnymi substancjami, sposobu zróżnicowania i wysokości stawki w przypadku napojów z substancjami słodzącymi (stawka uzależniona została od liczby zastosowanych w napoju substancji słodzących, przy czym wzrost liczby substancji nie jest proporcjonalny do wysokości proponowanej stałej stawki). Oczywiście analiza ta powinna być spójna i komplementarna w stosunku do analizy rynku określonych produktów i ich tożsamości itp.

Uwzględniając powyższe oraz dotychczasowe przykłady i praktykę, należy wskazać, że systemy fiskalne czy systemy opłat wprowadzane przez państwa członkowskie w ramach regulacji prawnych są zwykle skomplikowane i wymagają kompleksowych analiz (również w kontekście całości obowiązującego systemu), i nierzadko - mimo iż na pierwszy rzut oka wydają się prawidłowo skonstruowane - ze względu na określone niuansy i elementy systemowe, mogą nieść ze sobą ryzyko pomocowe dla określonych podmiotów. Biorąc pod uwagę powyższe, wprowadzenie Projektu ustawy powinno zostać poprzedzone wnikliwą analizą rynkową i produktową, pod kątem reguł pomocy publicznej, którą powinny zawierać dokumenty jak np. uzasadnienie (o czym mowa powyżej).

Jednocześnie, w przypadku zaistnienia wątpliwości – zidentyfikowane ryzyko pomocy publicznej w danym systemie powinno, co do zasady, być zbadane przed jego wprowadzeniem i zaakceptowane przez Komisję Europejską (w ramach procesu notyfikacji, zakładając brak podstaw do wyłączeń proceduralnych w tym zakresie). W tym kontekście należy również wskazać, że mając na uwadze systemy podatkowe lub podobne i ich charakterystykę (wieloaspektowość oraz stopień skomplikowania oceny, a także potencjalne negatywne konsekwencje), zdarza się, że nawet jeśli w ocenie danego państwa w danym systemie nie występuje pomoc publiczna, praktykowane jest przez państwa członkowskie dokonywanie notyfikacji środka do Komisji Europejskiej w celu uzyskania pewności prawnej. Wprowadzenie bowiem środka pomocowego, który zostałby w przyszłości zakwestionowany przez Komisję Europejską mogłoby powodować istotne komplikacje, choćby w kwestii ewentualnego zwrotu

udzielonej pomocy publicznej przez przedsiębiorców i skutków związanych z obowiązkiem tego zwrotu.

5.4 Konsekwencje uznania opłaty za daninę publiczną w kontekście zasad prawidłowej legislacji

Zgodnie z projektowanym art. 12a Ustawy o zdrowiu publicznym wprowadza się opłatę, do której uiszczania zobowiązane będą podmioty prywatne pod nadzorem organów publicznych - naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celno-skarbowego oraz dyrektora izby administracji skarbowej (projektowany art. 12d ust. 1 Ustawy o zdrowiu publicznym). Dochody z przedmiotowej opłaty mają być przekazywane w 98% do Narodowego Funduszu Zdrowia (projektowany art. 12g ust. 1 pkt 1 Ustawy o zdrowiu publicznym), czyli do budżetu państwowej jednostki organizacyjnej (por. art. 96 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych). Wobec tego opłatę należy uznać za dochód publiczny. Zgodnie z art. 5 ust. 2 pkt 1 Ustawy o finansach publicznych dochodami publicznymi są „*daniny publiczne, do których zalicza się: podatki, składki, opłaty (...)*”. Na oznaczenie omawianej daniny projektodawca posłużył się sformułowaniem „opłata”. Sformułowanie to, w świetle konstrukcji opłaty, należy ocenić krytycznie, w doktrynie jednolicie przyjmuje się bowiem, że opłaty mają co do zasady podstawę w czynnościach urzędowych lub usługach publicznych¹⁵. Tymczasem projektowana danina wykazuje w istocie cechy podatku, jako że podmiot zobowiązany do jej uiszczenia nie uzyskuje żadnego świadczenia zwrotnego ze strony organów publicznych. Zresztą niezależnie od tego, czy daninę tę można uznać za podatek, niewątpliwie stanowi ona daninę w rozumieniu art. 217 Konstytucji RP. Ma ona bowiem charakter jest publicznoprawny, powszechny i przymusowy, a uzyskiwane z niej przychody przeznaczane są na realizację zadań publicznych¹⁶. W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego: „*każda danina ma służyć lub umożliwiać wykonywanie zadań o charakterze publicznym*”¹⁷, a o rzeczywistym charakterze danego ciężaru publicznego nie przesądza jego nazwa, lecz charakter nadany mu przez ustawodawcę. Świadczenie nazwane *verba legis* opłatą może więc, z materialnego punktu widzenia, posiadać cechy podatku¹⁸. Standard konstytucyjny dotyczący stanowienia tego typu regulacji odnosi się jednak jednolicie do wszystkich danin, bez względu na różnice w ich konstrukcji¹⁹. Tym samym danina, o której mowa w projektowanym art. 12a Ustawy o zdrowiu publicznym - jest daniną (podatkiem) w znaczeniu nadanym mu przez art. 217 Konstytucji i powinna realizować ww. standard.

W związku z tym należy odnosić do niej szczególne wymogi dotyczące sposobu konstruowania i procedowania przepisów o charakterze daninowym (podatkowym)²⁰, wypracowane w

¹⁵ R. Bucholski, Art. 5, w: (red.) H. Dzwonowski, G. Gołębiowski, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy*, LEX <https://sip.lex.pl/#/commentary/587683121/480561?pit=2020-01-02> dostęp 03.01.2020 r.

¹⁶ Kryteria te wypracowane są przez Trybunał Konstytucyjny i używane są do różnego typu danin publicznych, w tym opłat w szeregu orzeczeń: Zob. wyrok z dnia 25 marca 2010 r., sygn. akt P 9/08, wyrok z dnia 10 września 2010 r., sygn. akt P 44/09, wyrok z dnia 13 lipca 2011 r., sygn. akt K 10/09, wyrok z dnia 19 lipca 2011 r., sygn. akt P 9/09.

¹⁷ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne — podstawowe pojęcia konstytucyjne*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” nr 2.2011, s. 49–50, A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w orzecznictwie TK. Najnowsze tendencje*, Przegląd Sejmowy nr 1/2012, s. 32.

¹⁸ Tegoż, *Podatki i inne daniny publiczne w orzecznictwie TK...*, s. 32.

¹⁹ Tamże, s. 33.

²⁰ Zob. P. Tuleja, *Uwaga C.2 do art. 2*, w: (red.) L. Bosek, M. Safjan, *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, Legalis <https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zozigzdkmjsha2tsmroobqxalrsgu4dmma#tabs-metrical-info> dostęp 03.01.2020 r.

orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Wynika z nich „(...) podporządkowanie legislacji podatkowej wymaganiom wynikającym z proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażających się w ogólnej zasadzie zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz bezpieczeństwa prawnego”²¹. Wskazać należy, iż w nowszym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny bezwzględnie rozciąga te zasady na całe prawo daninowe²². Dotyczy to przede wszystkim reguły wyprowadzonej z art. 2 Konstytucji - zakazu zmiany prawa podatkowego w ciągu roku podatkowego. Trybunał Konstytucyjny ustalił stałą linię orzeczniczą, w której to stwierdza, iż: „Aktualny na gruncie Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r. pozostaje pogląd wyrażony we wcześniejszym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, w nawiązaniu do zasady demokratycznego państwa prawnego, że w zasadzie nie jest dopuszczalne dokonywanie zmian samych obciążeń podatkowych w ciągu roku podatkowego”²³. Jest to bezpośrednio powiązane z ustanowieniem odpowiedniego okresu dostosowawczego – Trybunał stoi na stanowisku, że ze względu na charakter dziedziny jaką jest prawo daninowe okres ten powinien być wydłużony²⁴, w szczególności, jeśli projekt nie był poprzedzony długotrwałymi konsultacjami z interesariuszami²⁵.

W świetle tych standardów negatywnie należy ocenić Projekt, w szczególności art. 12 Projektu, który ustanawia *vacatio legis* do wejścia w życie daniny, o której mowa w art. 7 pkt 3 Projektu, na 1 kwietnia 2020 roku. Jest to wyjątkowo krótki okres, gdyż wynosi jedynie 3 miesiące od pojawienia się projektu w przestrzeni publicznej. Nie pozwoli to w żadnym stopniu na dostosowanie się do wymagań Projektu adresatom jego norm prawnych. W związku z tym, nie można uznać, że spełnia on wymogi szczególnej dbałości legislacyjnej, a wręcz, stwierdzić można, iż Projekt wprost łamie zasadę zakazu zmiany prawa podatkowego (daninowego) w ciągu roku podatkowego oraz bardziej ogólnej zaufania obywateli do państwa i prawa, a więc stoi w sprzeczności z art. 2 Konstytucji.

5.5 Naruszenie konstytucyjnej swobody działalności gospodarczej

Rozwiązania przyjęte przez projektodawcę, wydają się niezasadne w świetle prozdrowotnego celu Projektu. Za takie niezasadne rozwiązania należy uznać sposób ukształtowania stawki opłaty (mechanizm opłaty), wyłączenie z zakresu regulacji produktów importowanych na cele prywatne, zniechęcenie do reformulacji, deprecjonowanie substancji słodzących.

W tym zakresie w pierwszej kolejności można pochylić się nad wyłączeniem z zakresu projektowanych zmian produktów importowanych na cele prywatne.

Z obowiązku ponoszenia opłaty zostały zwolnione produkty importowane przez osoby fizyczne, jeżeli charakter lub ilość importowanych napojów nie wskazuje na import w celach handlowych, import tych napojów ma charakter okazjonalny, napoje te przeznaczone wyłącznie na własny użytek podróznego lub jego rodziny lub są przeznaczone na prezenty.

Powyższe wyłączenie również wydaje się nieadekwatne do zamierzonego celu. Skoro bowiem wnioskodawca deklaruje, iż regulacja ma w efekcie przyczynić się do ochrony zdrowia Polaków, to wprowadzenie analizowanych wyłączeń wydaje się trudne do uzasadnienia.

²¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 lipca 2013 roku, sygn. akt K 7/12.

²² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 lipca 2009 r. o sygn. akt SK 49/06.

²³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 lutego 2002 roku, sygn. akt K 47/01.

²⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 31 stycznia 2006 roku, sygn. akt K 23/04.

²⁵ Tamże.

Wyłączenia te wskazują bowiem, że głównym celem projektowanych rozwiązań jest cel fiskalny, nie zaś prozdrowotny. Opłatą obciążony jest bowiem obrót omawianymi napojami o charakterze obrotu handlowego, tj. powiązany z działalnością gospodarczą.

Brak powiązania deklarowanych celów z przyjmowanymi narzędziami (m. in. w zakresie sposobu ukształtowania stawki podatku, włączenia substancji słodzących (słodzików), zniechęcenie do reformulacji), a także kształtowanie negatywnej społecznej percepcji dozwolonych substancji słodzących, rodzi istotne wątpliwości z punktu widzenia swobody działalności gospodarczej oraz konstytucyjnej zasady proporcjonalności (art. 22 Konstytucji RP w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP).

Jak podkreśla się w literaturze, *„aby ustanawiane przez organy władzy publicznej ograniczenia wolności działalności gospodarczej były ograniczeniami usprawiedliwionymi (a tym samym by były one konstytucyjnie legalne) muszą być one nie tylko ukierunkowane na realizację ważnego interesu publicznego, ale równocześnie muszą też być względem tego ważnego interesu publicznego proporcjonalne. Proporcjonalność ustanawianych ograniczeń jest zatem kolejną (obligatoryjną) materialną przesłanką usprawiedliwiającą te ograniczenia, przy czym obowiązek spełniania tej przesłanki przez organy władzy publicznej (kreujące ograniczenia wolności działalności gospodarczej) wynika z art. 31 ust. 3, mówiącego o wymogu "konieczności" ustanawianych ograniczeń.”*²⁶. Mając na względzie charakter regulacji, określonej w projektowanym rozdziale 3a ustawy o zdrowiu publicznym, należy wskazać, że stanowi on istotne naruszenie swobody działalności gospodarczej, ponieważ nakłada na przedsiębiorców zajmujących się produkcją, importem oraz dokonywaniem wewnątrzspółnotowego nabycia określonych napojów, nie tylko obciążenia finansowe, ale też uciążliwe obowiązki organizacyjne i sprawozdawcze. W tym kontekście należy więc zastanowić się nad proporcjonalnością tych obciążeń, mając na względzie cel zakładany przez projektodawcę.

Zgodnie z Uzasadnieniem Projektu, głównym celem wprowadzenia opłaty jest *„promowanie prozdrowotnych wyborów żywieniowych oraz poprawa jakości diety przez ograniczenie spożycia słodkich napojów”*²⁷. Można więc uznać, że generalnym celem Projektu jest więc ochrona zdrowia. Analiza proporcjonalności projektowanych rozwiązań wymaga posłużenia się wypracowanym przez Trybunał Konstytucyjny tzw. testem proporcjonalności. Zgodnie z orzecznictwem TK, jego przeprowadzenie wymaga udzielenia odpowiedzi na trzy pytania *„1) czy wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków; 2) czy regulacja ta jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana; 3) czy efekty wprowadzanej regulacji pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela”*²⁸. Jeżeli odpowiedź na co najmniej jedno z nich będzie negatywna, wówczas należy uznać, że regulacja nie spełnia testu proporcjonalności i rodzi uzasadnione wątpliwości co do zgodności ze wskazanym standardem konstytucyjnym. Każde ograniczenie konstytucyjnych praw lub wolności musi bowiem spełniać łącznie wskazane trzy kryteria: niezbędności, przydatności oraz proporcjonalności sensu stricto.

²⁶ M. Saffjan, L. Bosek (red.), Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86, Warszawa 2016, art. 22 Konstytucji RP.

²⁷ Uzasadnienie Projektu, str. 1.

²⁸ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 kwietnia 1995 r., sygn. akt K. 11/94

Odnosząc wskazane kryteria do rozwiązań przewidzianych w projektowanym rozdziale 3a Ustawy o zdrowiu publicznym, wskazać należy, że:

- (a) Projektowana regulacja w swoim obecnym kształcie budzi wątpliwości co do swojej przydatności dla określonego przez ustawodawcę celu, jakim jest ochrona zdrowia i walka z otyłością – w szczególności w zakresie, w jakim obejmuje napoje zawierające substancje słodzące inne niż cukier. Objęcie opłatą napojów zawierających słodziki (zwłaszcza te, które mają stanowić niskokaloryczną alternatywę dla cukru) oraz wprowadzenie jednolitej stawki opłaty dla wszystkich substancji słodzących, która abstrahuje zarówno od rodzaju substancji, jak i jej zawartości w napoju może wywołać skutki odwrotne do deklarowanych w uzasadnieniu. Może mianowicie zniechęcać producentów do reformulacji produkowanych napojów, pozbawiając ją jakiegokolwiek uzasadnienia ekonomicznego (a nawet więcej – sprawiając, że wywoła dla producentów negatywne skutki finansowe). Wątpliwości dodatkowo uzasadnia fakt, że również sam projektodawca wydaje się dostrzegać korzyści z reformulacji składu napojów. W Uzasadnieniu Projektu wymienia bowiem przykłady „podatków cukrowych”, które funkcjonują w innych krajach. Jako jeden z nich wskazuje „podatek zdrowia publicznego” obowiązujący na Węgrzech. Jednym z celów, jakie osiągnąć miał podatek zdrowia publicznego było zachęcanie producentów do reformulacji²⁹. Niestety – obecne brzmienie projektowanego rozdziału 3a ustawy o zdrowiu publicznym może jedynie zniechęcać do reformulacji, co sprawia, że analizowana konstrukcja jest nie tylko nieprzydatna dla realizacji założonych przez projektodawcę celów, ale też wprost z nimi sprzeczna.
- (b) Regulacja proponowana przez projektodawcę nie jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana (ochrony zdrowia). Jak wynika z doświadczeń innych krajów, o czym mowa w niniejszej opinii, widoczne jest odchodzenie od podobnych danin. Ponadto – istnieją inne, bardziej efektywne i mniej dolegliwe środki realizacji celu, jakim jest poprawa jakości diety, ochrona zdrowia i walka z otyłością. Działania zmierzające do ich realizacji powinny być adresowane bezpośrednio do konsumentów i mogą mieć postać odpowiednich działań informacyjnych, edukacyjnych kształtujących odpowiednie postawy, promujące określony model konsumpcji i zdrowe nawyki żywieniowe. Analizowaną regulację trudno więc uznać za niezbędną do osiągnięcia wskazywanych w uzasadnieniu celów.
- (c) Wątpliwości rodzi również spełnienie kryterium proporcjonalności sensu stricto. Można bowiem spodziewać się, że potencjalne efekty wejścia w życie projektowanej regulacji będą nieproporcjonalne do nakładanych nią ciężarów. Istnieje ryzyko, że finalny koszt regulacji spocznie na konsumentach, a wpływ na obecny model konsumpcji pozostanie ograniczony. W szczególności, że przychody z opłaty mają być przekazywane w większości do NFZ, bez sprecyzowania, że mają być wydatkowane na cele związane ściśle z profilaktyką otyłości. Może nawet ulec modyfikacji negatywnej z punktu widzenia celów nowych przepisów, skoro napoje zawierające cukier będą objęte niższą opłatą, co przełoży się na mniejszy wzrost ich ceny niż w przypadku napojów zawierających jego niskokaloryczne odpowiedniki.

Podsumowując – projektowane rozwiązania, zarówno ze względu na ich szczegółową konstrukcję, jak i nieadekwatność do celów deklarowanych przez projektodawców

²⁹ Uzasadnienie Projektu, str. 12.

skutkują nadmiernym ograniczeniem swobody działalności gospodarczej producentów napojów objętych opłatą, trudnym do przekonującego uzasadnienia z perspektywy ochrony zdrowia publicznego. Nakładane przez Projekt obciążenia regulacyjne nie przyczynią się istotnie do realizacji tego celu, ale mogą wręcz odnieść skutek odwrotny od zamierzonego.

5.6 Wybrane braki w Ocenie Skutków Regulacji

Zgodnie z art. 66 Prawa Przedsiębiorców, przed rozpoczęciem prac nad opracowaniem projektu aktu normatywnego określającego zasady podejmowania, wykonywania lub zakończenia działalności gospodarczej dokonuje się oceny przewidywanych skutków społeczno-gospodarczych, w tym oceny wpływu na mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców oraz analizy zgodności projektowanych regulacji z przepisami ustawy. Wyniki tej oceny i analizy zamieszcza się w uzasadnieniu do projektu aktu normatywnego lub w ocenie skutków regulacji, stanowiącej odrębną część uzasadnienia projektu aktu normatywnego. Przepis ten należy uznać za przejaw konkretyzacji standardów prawidłowej legislacji oraz racjonalności legislacyjnej, wywodzonych z zasady demokratycznego państwa prawnego, o której mowa w art. 2 Konstytucji.

Ogólny wymóg określenia przewidywanych skutków społecznych, gospodarczych, organizacyjnych, prawnych i finansowych zawartych w projektach ustaw rozwiązań zawiera również § 1 ZTP.

Wymagania co do zawartości Oceny Skutków Regulacji (dalej również jako „OSR”) w odniesieniu do rządowych projektów ustaw określa też § 28 ust. 2 Regulaminu Pracy Rady Ministrów. Zgodnie z tym przepisem, Ocena Skutków Regulacji powinna zawierać w szczególności:

- (a) zidentyfikowanie rozwiązywanego problemu;
- (b) określenie celu i istoty interwencji;
- (c) porównanie z rozwiązaniami przyjętymi w innych krajach;
- (d) wskazanie podmiotów, na które oddziałuje projektowany akt normatywny;
- (e) informacje o konsultacjach przeprowadzonych przed opracowaniem projektu, a także o zakresie konsultacji publicznych i opiniowania projektu, w tym o obowiązku zasięgnięcia opinii określonych podmiotów wynikającym z przepisów odrębnych;
- (f) informacje o wynikach analiz możliwości osiągnięcia celu projektu za pomocą innych środków;
- (g) przedstawienie wyników analizy wpływu projektowanego aktu normatywnego na podmioty, na które oddziałuje akt normatywny oraz wpływu projektu na istotne obszary oddziaływania, w szczególności na:
 - sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego,
 - rynek pracy,
 - konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym funkcjonowanie przedsiębiorców, a zwłaszcza mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców,

- sytuację ekonomiczną i społeczną rodziny, a także osób niepełnosprawnych oraz osób starszych;
- (h) wskazanie źródeł finansowania, zwłaszcza jeżeli projekt pociąga za sobą obciążenie budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego;
- (i) wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń.

Dodatkowo, jeśli OSR dotyczy projektu aktu normatywnego określającego zasady podejmowania, wykonywania lub zakończenia działalności gospodarczej powinien on zawierać również:

- (j) wyniki analizy zgodności projektu z przepisami ustawy Prawo przedsiębiorców;
- (k) informację o zastosowaniu proporcjonalnych ograniczeń obowiązków administracyjnych wobec przedsiębiorców albo uzasadnienie braku możliwości zastosowania takich ograniczeń.

Jak wspomniano, realizacja powyższych obowiązków związana jest z postulatem racjonalnego ustawodawcy, który działa w przekonaniu o konieczności wprowadzenia określonych środków prawnych.³⁰ Ocena kompleksowego sposobu i zakresu oddziaływania państwa na otoczenie gospodarcze, a w rezultacie dopuszczalności wybranego przez ustawodawcę środka ma na celu realizację szeregu wynikających z Konstytucji RP zasad ustrojowych takich jak zasada demokratycznego państwa prawnego, zasada proporcjonalności, zasada pomocniczości, zasada społecznej gospodarki rynkowej, zasada legalności, zasada celowości czy zasada efektywności.³¹

OSR dołączona do uzasadnienia Projektu rodzi istotne wątpliwości co do jej kompletności i rzetelności. Do najpoważniejszych uchybień należą:

- (l) przeprowadzenie oceny w oderwaniu od rozwiązań przyjętych w projektowanych przepisach,
- (m) brak oceny wpływu na duże przedsiębiorstwa, sektor mikro i średnich przedsiębiorstw oraz na rodzinę obywateli oraz gospodarstwa domowe w ujęciu pieniężnym,
- (n) brak wskazania źródeł przyjętych danych.

5.6.2 Oderwanie OSR od treści projektowanych przepisów

Powoływane w OSR rozwiązania przyjęte w innych krajach mają w znacznej części inny charakter niż rozwiązania zawarte w Projekcie, zarówno co do ich zakresu, jak i konstrukcji. Przytaczając dane, projektodawcy często nie podają ich źródeł, co utrudnia analizę tła regulacyjnego rozwiązań przyjętych w innych krajach. Dla przykładu, w OSR podano przykład duńskiego podatku na tłuszcze nasycone w żywności, jednocześnie pomijając w tym kontekście dwie inne ważne zmiany legislacyjne mające miejsce w

³⁰ K. Kokocińska, *Art. 66 Wymóg uwzględniania ważnego interesu publicznego i rozważenia możliwości powstrzymania się od ingerencji prawnej* [w:] L. Bielecki i in., *Komentarz do ustawy - Prawo przedsiębiorców*, [w:] *Konstytucja biznesu. Komentarz*, WKP 2019, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587785250/582690/bielecki-leszek-i-in-komentarz-do-ustawy-prawo-przedsiębiorców-w-konstytucja-biznesu-komentarz?cm=URELATIONS>, (dostęp 03.01.2020 r.).

³¹ K. Kokocińska, *Art. 66 Wymóg uwzględniania ważnego interesu publicznego i rozważenia możliwości powstrzymania się od ingerencji prawnej* [w:] L. Bielecki i in., *Komentarz do ustawy - Prawo przedsiębiorców*, [w:] *Konstytucja biznesu. Komentarz*, WKP 2019, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587785250/582690/bielecki-leszek-i-in-komentarz-do-ustawy-prawo-przedsiębiorców-w-konstytucja-biznesu-komentarz?cm=URELATIONS>, (dostęp 03.01.2020 r.).

ostatnich latach w tym kraju: (i) odejście od podatku na cukier w napojach, (ii) zmniejszenie podatku VAT na określone składniki spożywcze. Oprócz tego projektodawca bez logicznego uzasadnienia porusza w tej części kwestie takie jak wdrożony we Francji zakaz organizowania promocji polegających na możliwości spożywania nieograniczonej ilości produktów alkoholowych. W opisie rozwiązań przyjętych w innych krajach brakuje szczegółów tych rozwiązań, z uwzględnieniem skutków ich obowiązywania z perspektywy celu deklarowanego przez projektodawcę. Rozwiązania zagraniczne przytaczane przez projektodawcę znacznie odbiegają od rozwiązań zawartych w Projekcie (większość z nich ma charakter podatków progresywnych i różni się stawką w zależności o zawartości cukru w produkcie, dodatkowo nawet w krajach o znacznie wyższym PKB per capita niż Polska stawki podatku są zasadniczo niższe). Przykładowo, w Portugalii opłata ta wynosi około 35 gr³² za litr napoju z zawartością cukru poniżej 80g cukru na litr oraz 69 gr³³ za litr napoju z zawartością cukru powyżej 80 gram cukru na litr, a we Francji³⁴ wynosi to około 32 gr za litr³⁵.)

Należy też wspomnieć, że sama treść OSR jako pożądane skutki projektowanych rozwiązań wskazuje reformulację produktów i zwiększanie asortymentu żywności o obniżonej zawartości cukrów. Jednocześnie w Projekcie zamieszczono propozycje, które w żaden sposób nie promują takich rozwiązań, a nawet – mając na względzie jednolitą stawkę opłaty – prowadzą do sytuacji, w której reformulacja zostaje pozbawiona uzasadnienia ekonomicznego. Dodatkowo OSR całkowicie pomija tzw. efekt substytucji, który polega na tym, że nałożenie podatków na słodzone napoje powoduje zwiększenie spożycia cukru w innych formach, w tym przekąskach.³⁶ Jak pokazuje przykład Anglii, pomimo wprowadzenia rozwiązań fiskalnych, liczba osób otyłych nie spada, co również w OSR pominięto.³⁷

Oparcie oceny skutków regulacji na tak dobranych danych rodzi wątpliwości co do jakości uzasadnienia Projektu, jego rzetelności i adekwatności. Niewątpliwie nie służy też realizacji wywodzonej z art. 2 Konstytucji RP zasady demokratycznego państwa prawnego i zaufania obywateli do państwa. Jak wskazuje się w doktrynie, organy władzy publicznej, korzystając z władzy dyskrecyjnej, powinny bazować na wszechstronnym i rzetelnym ustaleniu stanów faktycznych. Niedopuszczalna jest instrumentalizacja faktów, a także manipulacja faktami dokonywana w celu jednostronnej interpretacji prawa lub faktów.³⁸

³² Kurs obliczono na podstawie Tabeli A kursów średnich NBP z dnia 07 stycznia 2019 r.

³³ Kurs obliczono na podstawie Tabeli A kursów średnich NBP z dnia 07 stycznia 2019 r.

³⁴ S. Capacci, O. Allais, C. Bonnet, M. Mazzocchi, *The impact of the French soda tax on prices and purchases: An ex post evaluation*. Toulouse School of Economics 2019, s.3,

³⁵ Kurs obliczono na podstawie Tabeli A kursów średnich NBP z dnia 07 stycznia 2019 r.

³⁶ Institute of Economic Affairs, *Sugar taxes: A briefing*,

<https://www.iea.org.uk/sites/default/files/publications/files/IEA%20Sugar%20Taxes%20Briefing%20Jan%202016.pdf>, s. 5, (dostęp 03.01.2020 r.).

³⁷ NHS Digital, Statistics on Obesity, Physical Activity and Diet, <https://digital.nhs.uk/data-and-information/publications/statistical/statistics-on-obesity-physical-activity-and-diet/statistics-on-obesity-physical-activity-and-diet-england-2019>, (dostęp 03.01.2020 r.).

³⁸ Zob. Ł. Folak, *Instrumentalne stosowanie prawa administracyjnego*, [w:] Błaś Adam (red.), *Antywartości w prawie administracyjnym*, WK 2016.

Możliwość swobodnego doboru faktów i statystyk oraz dążenie na podstawie nieobiektywnych przesłanek do osiągnięcia celu przez ustawodawcę prowadziłyby do całkowitego zniweczenia zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zabiegi takie nie służą też jakości uchwalanego prawa, a nieuwzględnianie dających się przewidzieć skutków wprowadzanych regulacji na etapie ich projektowania stoi w sprzeczności z konstytucyjnymi standardami stanowienia prawa.

Mimo, że zasada pogłębiania zaufania obywateli do państwa nie przekłada się wprost na szczegółową regulację, to jej treść skupia w sobie wszystkie szereg innych zasad konstytucyjnych, zasad prawa administracyjnego oraz innych ustaw zawierających przepisy prawa materialnego³⁹. Jak podkreśla się w literaturze i w orzecznictwie TK, „ustawodawca narusza omawianą zasadę wtedy, gdy jego rozstrzygnięcie jest dla jednostki zaskoczeniem. [...] Jednostka ma prawo oczekiwać, że regulacja prawna nie zostanie zmieniona na jej niekorzyść w sposób arbitralny. Ustawodawca nie może w sposób dowolny kształtować treści obowiązujących norm. Poddanie wcześniej na innej podstawie ustawowej ukształtowanych stosunków prawnych działaniu nowego i bardziej niekorzystnego dla obywateli prawa pozostaje w sprzeczności z Konstytucją wówczas, kiedy tego rodzaju konstrukcja prawna rażąco osłabia zaufanie obywatela do prawa, nie rekompensując tego skutku konieczną ochroną innych, konstytucyjnie uznawanych wartości (por. np. orz. z 19.3.2007 r., K 47/05, OTK 2007, Nr 3A, poz. 27; orz. z 5.10.2010 r., K 16/08, OTK 2010, Nr 8A, poz. 72)”⁴⁰. Niedopuszczalne jest więc dowolne postępowanie się faktami i danymi przez organy władzy publicznej, co ma szczególne znaczenie w przypadku regulacji o charakterze lub skutku fiskalnym.

5.6.3 Brak oceny wpływu na duże przedsiębiorstwa, sektor mikro- i średnich przedsiębiorstw oraz na rodzinę obywateli oraz gospodarstwa domowe w ujęciu pieniężnym

OSR nie zawiera oceny wpływu projektowanych rozwiązań w ujęciu pieniężnym ani na duże przedsiębiorstwa, ani na mikro-, małe i średnie przedsiębiorstwa, ani na rodziny, obywateli oraz gospodarstwa domowe.

Tymczasem projektowane rozwiązania niewątpliwie wpłyną na budżety domowe konsumentów. Nałożenie opłat tak wysokich jak proponowane zmusi producentów, importerów i hurtowników do podniesienia cen produktów w celu zachowania podobnych poziomów marż handlowych i rentowności prowadzonej działalności. To, pomimo możliwego zmniejszenia konsumpcji napojów słodzonych, niewątpliwie przełoży się na wydatki polskich rodzin. Należy wskazać, że opłata nakładana na słodzone napoje jest w istocie rodzajem podatku regresywnego, którego skutki

³⁹ Zob. A. Ważbińska-Dudzińska, *Zasada zaufania do organów państwa a konsekwencje błędnych pouczeń strony w postępowaniu administracyjnym* [w:] Z. Duniewska (red.), A. Krakala (red.), M. Stahl (red.), *Zasady w prawie administracyjnym. Teoria, praktyka, orzecznictwo*, WKP 2018, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369428922/346900/duniewska-zofia-red-krakala-artur-red-stahl-malgorzata-red-zasady-w-prawie-administracyjnym...?keyword=Zasada%20zaufania%20do%20organ%C3%B3w%20pa%C5%84stwa%20a%20konsekwencje%20b%C5%82%C4%99dnych%20poucze%C5%84%20strony%20w%20post%C4%99powaniu%20administracyjnym&cm=SFIRST>, (dostęp 03.01.2020 r.)

⁴⁰ B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*. Wyd. 2, Warszawa 2012.

najmocniej odczują najbiedniejsze warstwy społeczeństwa⁴¹ Zgodnie z przyjętymi w § 28 ust. 2 pkt 3 lit. d Regulaminu prac Rady Ministrów rozwiązaniami OSR powinna zawierać wynik wpływu projektowanego aktu prawnego na sytuację ekonomiczną i społeczną m.in. rodziny oraz osób starszych i niepełnosprawnych. W analizowanym Projekcie tego zabrakło.

Dodatkowo, zgodnie z § 28 ust. 2a Regulaminu prac Rady Ministrów OSR projektu aktu normatywnego, który określa zasady podejmowania, wykonywania lub zakończenia działalności gospodarczej, powinien zawierać także wyniki analizy zgodności projektu z przepisami ustawy Prawo przedsiębiorców. Takiej analizy projektodawca nie przedstawił. Naruszono tym samym art. 66 Prawa przedsiębiorców, nakazujący dokonanie oceny przewidywanych skutków społeczno-gospodarczych, w tym oceny wpływu na mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców oraz analizy zgodności projektowanych regulacji z przepisami ustawy.

Wskazane braki OSR mogą mieć negatywne skutki w procesie stosowania i interpretowania ustawy po jej ewentualnym wejściu w życie. Kluczowe znaczenie w procesie interpretacji prawa ma bowiem możliwość odtworzenia przesłanek uzasadniających wprowadzenie danych rozwiązań. Intencja prawodawcy jest częstym argumentem używanym w uzasadnieniach rozstrzygnięć sądów powszechnych, a możliwość odtworzenia procesu prawotwórczego jest często kluczowa w celu poprawnej interpretacji przepisów.⁴²

Również w ujęciu niepieniężnym projektodawca *de facto* nie przeprowadził oceny wpływu na funkcjonowanie przedsiębiorców, rodziny, obywateli oraz gospodarstw domowych. W OSR ograniczono się jedynie do stwierdzeń – w przypadku dużych oraz mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw, 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.”, a w przypadku rodziny, obywateli oraz gospodarstw domowych, że: „Projekt ustawy będzie miał wpływ na obywateli przez wykorzystanie polityki fiskalnej do zmiany zachowań zdrowotnych konsumentów w kierunku bardziej prozdrowotnych.”. Nie można uznać takich stwierdzeń za wyczerpujące obowiązki spoczywające na projektodawcy, zarówno te formułowane przez Prawo przedsiębiorców, jak i Regulamin pracy Rady Ministrów.

5.6.4 Brak wskazania źródeł potwierdzających przyjęte w OSR dane

Uchybieniem projektodawcy jest również niewypełnienie wynikającego z §28 ust. 2 pkt 5 Regulaminu prac Rady Ministrów obowiązku wskazania źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń. W chwili obecnej nie ma faktycznej możliwości weryfikacji przytoczonych w OSR danych i statystyk.

Jak wskazuje się w doktrynie, tekst prawny jest ważnym, ale nie jedynym źródłem informacji dotyczących ustawy. Porównywalną wartość mają materiały z procesu legislacyjnego (projekt ustawy, jego uzasadnienie, w tym OSR), a także modyfikacje

⁴¹ A. Hunt, B. Lockwood, D. Taubinsky, *Regressive Sin Taxes, With an Application to the Optimal Soda Tax*, NBER Working Paper No. 25841, 2019, s. 3.

⁴² Z. Tobor Zbigniew, *W poszukiwaniu intencji prawodawcy*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013, s. 79.

jakim podlegał projekt w trakcie procesu legislacyjnego. W toku interpretacji główny akcent należy położyć na odkrycie woli historycznego ustawodawcy.⁴³ Dlatego istotnym jest aby w OSR znalazły się wszystkie wymagane Regulaminem prac Rady Ministrów dane, w tym dane o źródłach przyjętych w trakcie opracowywania projektu założeń.

Michał Czarnuch
Partner
Praktyka Life Sciences

Michał Tracz
Senior Associate
Praktyka Life Sciences

dr Anna Hlebicka-Józefowicz
Associate
Praktyka Life Sciences

⁴³ A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Oficyna, Warszawa 2009, s. 129.