

**MICHALINA BUDNA**

Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu, Wydział Finansów i Bankowości  
e-mail: [michalina.budna@vp.pl](mailto:michalina.budna@vp.pl)

## **Fiskalne i pozafiskalne konsekwencje wprowadzenia podatku od cukru w polskim systemie podatkowym\***

**Streszczenie.** Polska jest krajem, w którym występuje problem nadmiernego spożycia cukru. Przyczynia się ono do znacznego wzrostu masy ciała, co w konsekwencji prowadzi do nadwagi i otyłości. Należy zatem poszukiwać odpowiednich rozwiązań wpływających na ograniczenie tego spożycia. Coraz popularniejszymi narzędziami walki z otyłością są instrumenty o charakterze podatkowym. Głównym celem artykułu jest próba określenia fiskalnych oraz pozafiskalnych skutków implementacji podatku od cukru w polskim systemie podatkowym. W opracowaniu przedstawiono koncepcję wprowadzania podatków od niezdrowej żywności i omówiono motywy oraz skutki wdrażania podatku od cukru w wybranych państwach. Przedstawiono propozycję konstrukcji podatku od cukru w Polsce oraz sprecyzowano poszczególne elementy konstrukcyjne podatku. Porównano ceny wybranych produktów w przypadku opodatkowania ich podatkiem od towarów i usług (VAT) i opodatkowania ich podatkiem od cukru (akcyza). Następnie oszacowano wpływy podatkowe ze spożycia napoju typu cola przed wprowadzeniem i po wprowadzeniu dodatkowej daniny publicznej. Omówiono też pozafiskalne skutki implementacji podatku na podstawie przeglądu aktualnej literatury.

**Słowa kluczowe:** podatek od cukru, skutki fiskalne, skutki pozafiskalne

### **1. Wprowadzenie**

W literaturze bardzo często porusza się temat opodatkowania niezdrowej żywności. Przykładowo tematykę tę porusza autorka artykułu *Opodatkowanie niezdrowej żywności – dyskusyjny instrument finansowania ochrony zdrowia i walki*

---

\* Artykuł został przygotowany na podstawie pracy magisterskiej autorki pt. „Podatek od niezdrowej żywności jako instrument kształtowania prawidłowych nawyków żywieniowych” napisanej pod kierunkiem dr. Jacka Połczyńskiego. Tekst powstał przed projektem ustawy z dnia 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów.

z *otyłością* [Twarowska 2016: 197-211]. Podatki od niezdrowej żywności zyskują coraz większą popularność na całym świecie – wzrasta liczba państw, które decydują się na taką formę opodatkowania bądź rozważają wprowadzenie tego typu daniny publicznej. Zdaniem ekonomistów motywem wprowadzania dodatkowych uregulowań związanych ze spożyciem niezdrowych produktów jest zwiększanie dochodów budżetu państwa oraz poprawa zdrowia publicznego [ECSIP 2014]. W Polsce dotychczas nie wprowadzono tego typu opodatkowania, ale stosowne mogłoby się okazać wprowadzenie podatku od cukru z uwagi na nadmierne jego spożycie. Głównym celem artykułu jest próba określenia fiskalnych i pozafiskalnych skutków wprowadzenia podatku od cukru w polskim systemie podatkowym.

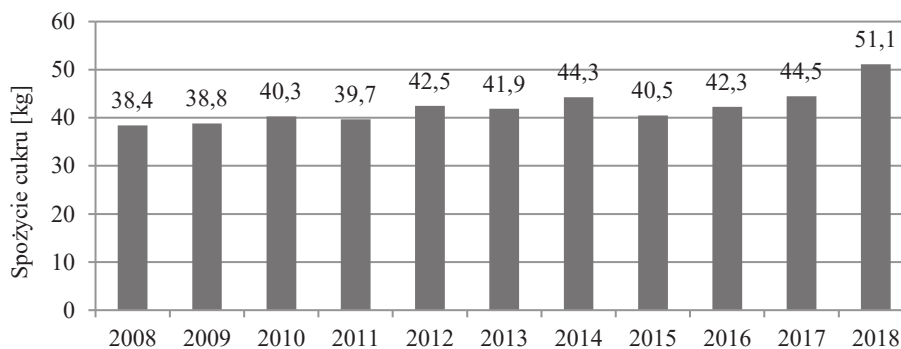
## 2. Przesłanki wprowadzenia podatku od cukru w Polsce

Pomysł wprowadzenia podatku od cukru w polskim systemie podatkowym wynika z obecnej sytuacji zdrowotnej, jaka występuje w Polsce. Nadwaga i otyłość są obecne w polskim społeczeństwie. O powszechności tych zjawisk, a także nadmiernego spożycia cukru świadczą dane statystyczne oraz raporty opublikowane przez Światową Organizację Zdrowia (WHO), Główny Urząd Statystyczny (GUS) i Narodowy Fundusz Zdrowia (NFZ), które przedstawiono w artykule.

Za nieprawidłowy stan zdrowia i występowanie wielu jednostek chorobowych odpowiada cukier dodany. Jest nim cukier spożywczy, a także wszelkiego rodzaju syropy i cukry dodawane przez producenta do żywności. Wysokie spożycie cukru przyczynia się m.in. do występowania nadmiernej masy ciała, nadwagi i otyłości [Kłósiewicz-Latoszek, Cybulska 2011: 181-182].

Częstość występowania nadwagi i otyłości w Polsce stale wzrasta [Jung 2014: 227]. Według Światowej Organizacji Zdrowia nadmierna masa ciała w 2016 r. dotyczyła 69% mężczyzn i 57% kobiet. Natomiast z najnowszego ogólnopolskiego badania ankietowego przeprowadzonego w 2018 r. wynika, że nadwaga występuje u 59% mężczyzn oraz u 41% kobiet w Polsce, a otyłość zarówno u 11% mężczyzn, jak i kobiet [Wojtyniak, Goryński (red.) 2016: 28]. Od 2008 r. do 2018 r. znacząco wzrosła konsumpcja cukru. Roczne jego spożycie przez statystycznego Polaka w 2018 r. było najwyższe od niespełna 10 lat i wynosiło 51,1 kg rocznie w przeliczeniu na 1 mieszkańca, czyli było wyższe o ok. 33% w porównaniu do 2008 r. (zob. wykres 1).

Nadmierna masa ciała jest silnym czynnikiem predysponującym do występowania cukrzycy typu 2 [Raport NFZ 2018]. W Polsce systematycznie wzrasta liczba kupowanych leków i pasków insulinowych. Oznacza to, że liczba osób, u których występuje problem zdrowotny związany z cukrzycą, z roku na rok się zwiększa (zob. tab. 1).

**Wykres 1.** Roczne spożycie cukru w Polsce w latach 2008-2018 w przeliczeniu na 1 mieszkańca

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [www.stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ceny-handel/handel/dostawy-na-rynek-krajowy-oraz-spozycie-niektorych-artykułow-konsumpcyjnych-na-1-mieszkanca-w-2011-r-,9,1.html](http://www.stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ceny-handel/handel/dostawy-na-rynek-krajowy-oraz-spozycie-niektorych-artykułow-konsumpcyjnych-na-1-mieszkanca-w-2011-r-,9,1.html) [dostęp: 10.02.2020].

**Tabela 1.** Liczba pacjentów chorujących na cukrzycę w Polsce

Rok	Liczba pacjentów, którzy minimum raz dokonali zakupu pasków lub leków insulinowych [mln]	% osób, które wykupiły paski lub leki co najmniej 3 razy w roku	Liczba pacjentów, którzy w poprzednim roku nie kupowali pasków lub leków insulinowych [tys.]	Liczba pacjentów, którzy skorzystali ze świadczeń z powodu cukrzycy [tys.]
2013	2,2	83	388,3	787,1
2014	2,3	84	409,1	817,8
2015	2,5	83	415,4	851,8
2016	2,6	83	436,8	875,7
2017	2,7	83	446,8	886,2

Źródło: [www.nfz.gov.pl/aktualnosci/aktualnosci-centrali/prezentacja-raportu-cukier-otylosc-konsekwencje,7296.html](http://www.nfz.gov.pl/aktualnosci/aktualnosci-centrali/prezentacja-raportu-cukier-otylosc-konsekwencje,7296.html) [dostęp: 3.01.2020].

W związku ze zwiększającą się liczbą pacjentów chorujących na cukrzycę w Polsce koszty leczenia tej choroby również rosną (zob. tab. 2).

**Tabela 2.** Koszty leczenia cukrzycy w Polsce

Rok	Liczba recept [mln]	Koszt refundacji recept [mln zł]		Koszt świadczeń udzielonych z powodu cukrzycy [mln zł]	
		ogółem	dzieci	ogółem	dzieci
2013	16,3	1135,7	32,7	400,9	38,5
2014	17,4	1198,1	33,6	377	39,5
2015	17,9	1253,5	35,2	386,9	39,6

cd. tabeli 2

Rok	Liczba recept [mln]	Koszt refundacji recept [mln zł]		Koszt świadczeń udzielonych z powodu cukrzycy [mln zł]	
		ogółem	dzieci	ogółem	dzieci
2016	18,6	1284,4	35,9	392,1	43,4
2017	19,2	1367,8	34,9	395,2	46,2

Źródło: [www.nfz.gov.pl/aktualnosci/aktualnosci-centrali/prezentacja-raportu-cukier-otylosc-konsekwencje,7296.html](http://www.nfz.gov.pl/aktualnosci/aktualnosci-centrali/prezentacja-raportu-cukier-otylosc-konsekwencje,7296.html) [dostęp: 3.01.2020].

Powszechność zjawiska nadmiernej masy ciała znajduje niekorzystne odzwierciedlenie w budżecie państwa – rosną koszty opieki zdrowotnej [Michoń 2014: 51]. Wprowadzenie podatku od cukru w polskim systemie podatkowym mogłoby przynieść łatwo identyfikowalne korzyści – przede wszystkim spadek konsumpcji produktów zawierających w składzie cukier i poprawę stanu zdrowia Polaków, ale także dodatkowe dochody podatkowe, które państwo mogłoby przeznaczyć na pokrycie kosztów opieki zdrowotnej [Twarowska 2016: 206].

### 3. Koncepcja podatków od niezdrowej żywności w teorii opodatkowania

W 2014 r. europejska organizacja ECORYS<sup>1</sup> opublikowała schemat koncepcyjny dotyczący wprowadzania podatków od niezdrowej żywności (zob. schemat 1).

**Schemat 1.** Schemat koncepcyjny opodatkowania niezdrowej żywności

Cele	Instrumenty	Efekty	Oddziaływanie
Dochody	Podatek od niezdrowej żywności	Zmiany w konsumpcji: zmniejszenie spożycia lub efekt substytucyjny	Konkurencyjność, inwestycje, zatrudnienie, handel
Zdrowie publiczne	Inne instrumenty polityki żywieniowej	Reakcja przemysłu: modyfikacje produktów, dywersyfikacja produkcji, innowacje	Zdrowie publiczne

Źródło: [www.ec.europa.eu/growth/content/food-taxes-and-their-impact-competitiveness-agri-food-sector-study-0\\_en](http://www.ec.europa.eu/growth/content/food-taxes-and-their-impact-competitiveness-agri-food-sector-study-0_en) [dostęp: 3.01.2020].

<sup>1</sup> ECORYS to międzynarodowa firma, która świadczy usługi w zakresie badań, doradztwa oraz zarządzania. Jest jedną z najstarszych firm konsultingowych i badawczych w Europie. ECORYS specjalizuje się w rozwoju zarówno gospodarczym, społecznym, jak i przestrzennym [por. [www.socialprotection.org/connect/stakeholders/ecorys](http://www.socialprotection.org/connect/stakeholders/ecorys) [dostęp: 18.01.2020].

Jak wynika ze schematu, wprowadzanie dodatkowych uregulowań w zakresie opodatkowania niezdrowej żywności jest motywowane różnymi celami. Najczęściej państwo decyduje się na implementację podatków od niezdrowej żywności, chcąc zwiększyć dochody podatkowe lub w celu poprawy zdrowia publicznego. W efekcie wdrożenia podatków od niezdrowej żywności oczekuje się zmian w zakresie konsumpcji, tzn. zmniejszenia spożycia poszczególnych produktów żywnościowych lub zastąpienia określonych produktów innymi. W takiej sytuacji wyczekuje się również określonych zmian w sektorze przemysłu – dywersyfikacji, modernizacji lub modyfikacji w składzie produktów. Zmiany w zakresie konsumpcji oraz w sektorze przemysłu mogą oddziaływać na konkurencyjność sektora, zatrudnienie, inwestycje i handel na poziomie krajowym i unijnym oraz mogą mieć potencjalny wpływ na zdrowie publiczne.

Podatki od niezdrowej żywności obejmują przykładowo produkty o dużej zawartości tłuszczów nasyconych, słodczyce, lody, napoje słodzone, napoje energetyczne, żywność wysokokaloryczną, żywność z wysoką zawartością cukru lub soli [Twarowska 2016: 202-203].

Podatek od cukru został wprowadzony m.in. na Węgrzech, we Francji, w Finlandii, w Meksyku oraz w mieście Berkeley należącym do Stanów Zjednoczonych [Cornelsen, Carreido 2015: 11]. Różni się on w poszczególnych państwach przedmiotem opodatkowania. W tabeli 3 przedstawiono przykłady produktów objętych podatkiem od cukru w wybranych państwach. Wskazano również motyw wprowadzenia podatku w danym kraju, a także zaprezentowano skutki wynikające z opodatkowania poszczególnych produktów.

**Tabela 3.** Podatek od cukru w wybranych państwach

Kraj	Rok	Cel wprowadzenia podatku	Podstawa opodatkowania	Skutki fiskalne – wpływy z podatku [mln]	Skutki pozafiskalne – wpływ na popyt
Węgry	2011	Finansowanie publicznej opieki zdrowia oraz zdrowie publiczne	Żywność z dużą zawartością cukru, napoje słodzone, napoje energetyczne	2011: 8 GBP 2012: 47 GBP 2013: 46 GBP	Brak zmian w popycie na wyroby cukiernicze; spowolnienie wzrostu popytu na czekoladę; spadek popytu na napoje słodzone o 2,7% w 2011 r., o 7,5% w 2012 r., o 6% w 2013 r.
Finlandia	2011	Dochody budżetowe, zdrowie publiczne	Słodczyce, lody, napoje słodzone	2011: 95 GBP 2012: 129 GBP 2013: 144 GBP	Spadek popytu na wyroby cukiernicze o 2,6% w 2011 r., o 1,4% w 2012 r., o 0,1% w 2013 r.; spadek popytu na lody o 1,6% w 2011 r., o 0,9% w 2012 r., o 1,4% w 2013 r.; spadek popytu na napoje słodzone o 0,7% w 2011 r., o 3,1% w 2012 r., o 0,9% w 2013 r.

cd. tabeli 3

Kraj	Rok	Cel wprowadzenia podatku	Podstawa opodatkowania	Skutki fiskalne – wpływy z podatku [mln]	Skutki pozafiskalne – wpływ na popyt
Francja	2012	Dochody budżetowe, zdrowie publiczne	Napoje zawierające dodatek cukru lub dodatek substancji słodzących	268 GBP	Spadek popytu na napoje słodzone o 3,3% w 2012 r., o 3,4% w 2013 r.
Meksyk	2014	Dochody budżetowe, zdrowie publiczne	Napoje słodzone, żywność wysokokaloryczna (w tym słodzone)	2014: 1252 GBP	Spadek popytu na wyroby cukiernicze o 5%; spadek popytu na napoje słodzone o 10%.

Źródło: Cornelsen, Carreido 2015: 11-12.

Z informacji przedstawionych w tabeli 3 wynika, że państwa decydują się na wprowadzenie podatku od cukru, chcąc zwiększyć dochody podatkowe oraz tym samym wpłynąć na zdrowie publiczne. Nie zawsze jednak możliwe jest zrealizowanie obu celów jednocześnie. Przykładowo na Węgrzech implementacja podatku zaledwie częściowo przyczyniła się do realizacji celów wyznaczonych przez państwo. Wpływy podatkowe corocznie wzrastały, jednakże spadek popytu odnotowano tylko w przypadku napojów słodzonych. Nastąpiło spowolnienie popytu na czekoladę, natomiast konsumpcja wyrobów cukierniczych pozostała bez zmian. Przykładem państwa, w którym zrealizowano oba cele, jest Finlandia. Wpływy podatkowe od 2011 r. do 2013 r. wzrastały i równocześnie utrzymywał się spadek popytu na wszystkie opodatkowane produkty.

#### 4. Zasady opodatkowania cukru w Polsce<sup>2</sup>

W Polsce czysty cukier, słodycze i napoje bezalkoholowe opodatkowane są podatkiem od towarów i usług (ang. *value-added tax*, VAT), którego podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności<sup>3</sup>. W przypadku podatku od towarów i usług ciężar podatkowy nie jest ponoszony bezpośrednio przez podmioty, na których ciąży obowiązek podatkowy, będące formalnymi podatnikami VAT. W wyniku incydencji podatkowej ciężar podatku od towarów

<sup>2</sup> Informacje dotyczące opodatkowania cukru w Polsce ważne na dzień 1.01.2020.

<sup>3</sup> Art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. 2019, poz. 2166 z późn. zm.

i usług co do zasady ponoszą konsumenci [Ważna 2018: 601]. Podatek od towarów i usług ma istotny wpływ na cenę danego produktu i przyczynia się do kształtowania popytu konsumpcyjnego [Jarczok-Guzy 2017: 78]. Szczególne znaczenie mają stawki podatkowe. Zaliczane są one do instrumentów podatkowych. Jeśli ich wysokość ulega redukcji w stosunku do stawki podstawowej, to ich zastosowanie może wpłynąć na obniżkę ceny danego towaru, co stanowi zachętę do spożywania określonych rodzajów produktów [Twarowska 2016: 201]. W tabeli 4 zamieszczono informacje o aktualnie istniejących stawkach VAT w Polsce na produkty zawierające cukier, obowiązujące na dzień 1.01.2020.

**Tabela 4.** Stawki VAT na cukier, słodycze i napoje bezalkoholowe w Polsce, obowiązujące na dzień 1.01.2020

Podstawa opodatkowania	Stawka VAT [%]
Cukier trzcinowy lub buraczany (surowy lub rafinowany) niezawierający substancji aromatyzujących lub barwiących, chemicznie czysta sacharoza, cukier klonowy i syrop klonowy, melasa, wysłodki buraczane, wytloki z trzciny cukrowej, pozostałe odpady z produkcji cukru.	8
Czekolada i pozostałe wyroby cukiernicze (batony, czekolady zawierające zboża, owoce lub orzechy zatopione w czekoladzie; czekoladki i wyroby czekoladowe zawierające nadzienie – włączając alkohol; wermiszel czekoladowy, płatki czekoladowe; pełne lub wydrążone jaja i figurki czekoladowe; wyroby cukiernicze zawierające substytuty cukru i kakao; wyroby czekoladowe do smarowania; okruchy czekolady mlecznej; smakowa polewa czekoladowa; gumy do żucia zawierające cukier; toffi, karmelki i podobne cukierki; marcepan; chałwa sezamowa z miodem; galaretki owocowe i masy owocowe występujące w postaci wyrobów cukierniczych; wyroby cukiernicze pokryte cukrem – migdały pokryte twardą cukrową polewą lub skorupą).	23
Wody (mineralne i gazowane włącznie) zawierające dodatek cukru lub innego środka słodzącego lub aromatyzowane przeznaczone do bezpośredniej konsumpcji jako napoje, napoje energetyzujące, napoje bezalkoholowe niezawierające tłuszczu mlekowego.	23
Napoje owocowe, warzywne, owocowo-warzywne, nektary, napoje zawierające tłuszcz mlekowy.	5
Owoce, orzechy, skórki z owoców i pozostałe części roślin, które zostały zakonserwowane cukrem.	8
Wyroby ciastkarskie i ciastka (świeże), w których data minimalnej trwałości oraz termin przydatności do spożycia nie przekraczają 14 dni.	8
Wyroby ciastkarskie i ciastka (świeże), w których data minimalnej trwałości oraz termin przydatności do spożycia przekraczają 14 dni.	23
Pierniki oraz podobne wyroby, słodkie herbatniki, gofry.	23

Źródło: [www.vat-a.pl/pkwiu/](http://www.vat-a.pl/pkwiu/) [dostęp: 28.11.2019]; rozporządzenie Rady Ministrów 2015; GUS 2016.

W Polsce stawki VAT na artykuły żywnościowe są bardzo zróżnicowane. W ustawie o podatku od towarów i usług<sup>4</sup> można znaleźć wiele przykładów niezrozumiałego opodatkowania poszczególnych artykułów. Produkty spożywcze zawierające cukier są opodatkowane stawką 5%, 8% lub 23%. Szczególnie zaskakujące wydaje się opodatkowanie czystego cukru stawką 8%, podczas gdy czekolada objęta jest stawką 23%.

W kwietniu 2020 r. przewidziana jest nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług i wówczas mają zostać wprowadzone nowe stawki VAT. Jeśli chodzi o zmiany w zakresie opodatkowania cukru w Polsce, to modyfikacje stawek mają głównie dotyczyć ciastek oraz napojów bezalkoholowych. Wszystkie ciastka, niezależnie od terminu przydatności do spożycia i daty minimalnej trwałości, mają zostać opodatkowane stawką 5%, a napoje, w których zawartość owoców będzie równa 20% lub mniej, mają być opodatkowane stawką 23%. Stawką 5% mają zostać objęte wyłącznie soki i nektary<sup>5</sup>.

Cukier znajduje się również w napojach alkoholowych. W Polsce opodatkowane są one podatkiem akcyzowym. Podatnikiem akcyzy jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą<sup>6</sup>. W podatku akcyzowym podobnie jak w przypadku podatku od towarów i usług całkowity ciężar opodatkowania ponoszą konsumenci. Podatek jest nakładany na wytwórcę lub sprzedawcę, ale ostatecznie jest przeliczony na konsumenta [Spychała 2016: 139-140].

**Tabela 5.** Stawki akcyzowe na napoje alkoholowe zawierające cukier w Polsce obowiązujące na dzień 1.01.2020

Rodzaj napoju alkoholowego	Stawka podatkowa akcyzy
Piwo	8,57 zł od 1 hektolitra za każdy stopień Plato wyrobu gotowego
Wino	174,00 zł od 1 hektolitra gotowego wyrobu
Wyroby pośrednie	350,00 zł od 1 hektolitra wyrobu gotowego
Napoje fermentowane	Cydr oraz napoje perry z kodem CN 2206 00 31, CN 2206 00 51, CN 2206 00 81, w których rzeczywista objętościowa moc alkoholu $\leq 5,0\%$ objętości – 97,00 zł od 1 hektolitra wyrobu gotowego; pozostałe – 174,00 zł od 1 hektolitra wyrobu gotowego

Źródło: art. 94, 95, 96, 97 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz.U. 2019, poz. 864, z późn. zm.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. 2019 r., poz. 2166 z późn. zm.

<sup>5</sup> [www.prawo.pl/podatki/nowa-matryca-stawek-vat-to-wyzsze-opodatkowanie-projekt-ustawy,332782.html](http://www.prawo.pl/podatki/nowa-matryca-stawek-vat-to-wyzsze-opodatkowanie-projekt-ustawy,332782.html) [dostęp: 3.01.2020].

<sup>6</sup> Art. 13 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz.U. 2019, poz. 864, z późn. zm.



W podatku akcyzowym również istnieją różne stawki podatkowe – odpowiednie dla danego wyrobu. W tabeli 5 zamieszczono informacje o aktualnie istniejących stawkach podatkowych w Polsce na napoje alkoholowe zawierające cukier, obowiązujące na dzień 1.01.2020.

Stawki podatkowe na wyroby akcyzowe mogą corocznie się zmieniać. Polska analogicznie do innych państw, które nie należą do strefy euro, ma obowiązek corocznego przeglądu poziomu opodatkowania wyrobów akcyzowych i w zależności od obowiązującego kursu euro na dany rok w stosunku do waluty krajowej musi dokonać ewentualnej korekty stawek akcyzowych.

## **5. Propozycja konstrukcji podatku od cukru w warunkach polskich**

Podatkom przypisuje się wiele różnorodnych funkcji, główny ich podział obejmuje funkcję fiskalną oraz funkcje pozafiskalne [Jaszczyński 2017: 219]. Do pozafiskalnych zalicza się funkcję redystrybucyjną, alokacyjną, stabilizacyjną, informacyjną oraz stymulacyjną [Nizioł 2007: 105-107]. Ostatnia z wymienionych ma szczególne znaczenie w zakresie kształtowania nawyków żywieniowych wśród polskiego społeczeństwa. W przypadku funkcji stymulacyjnej podatki wykorzystywane są do wywoływania określonych zjawisk gospodarczych i społecznych. Państwo może ingerować w działalność podmiotów i wpływać za pomocą odpowiednich instrumentów podatkowych na przyjęcie określonych zachowań przynoszących określone efekty społeczne [Wyrzykowski, Kasprzak 2016: 19-20].

Państwo, dążąc do poprawy stanu zdrowia, może zwiększać ciężar podatkowy poprzez podwyższanie stawek podatku od towarów i usług albo objęcie wybranych produktów podatkiem akcyzowym. W celu ograniczenia spożycia cukru w Polsce stosownym rozwiązaniem mogłoby być wprowadzenie podatku od cukru w formie rozszerzenia zakresu przedmiotowego podatku akcyzowego. Podwyższenie stawek podatku od towarów i usług mogłoby nie przynieść pożądaných efektów, ponieważ podatkowe prawo wspólnotowe nie dopuszcza możliwości podwyższenia stawki VAT ponad stawkę podstawową, wynoszącą 23%. Wobec tego stawka VAT mogłaby zostać podwyższona tylko dla niektórych produktów spożywczych.

### **5.1. Podmiot, przedmiot i podstawa opodatkowania**

Propozycja implementacji podatku od cukru dotyczy objęcia podatkiem producentów oraz importerów gazowanych i niegazowanych bezalkoholowych napojów słodzonych, czekolady, wszystkich wyrobów ciastkarskich oraz pozostałych wyrobów

**Tabela 6.** Produkty zaliczane do czekolady i pozostałych wyrobów cukierniczych według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług

Grupowanie w PKWiU	Produkty zaliczane do danego grupowania
10.82.21.0	Czekolada i pozostałe przetwory spożywcze zawierające kakao (z wyłączeniem słodzonego proszku kakaowego), niepakowane do sprzedaży detalicznej. Okruchy pochodzące z czekolady mlecznej, smakowa polewa czekoladowa.
10.82.22.0	Czekolada i pozostałe przetwory spożywcze zawierające kakao (z wyłączeniem słodzonego proszku kakaowego), pakowane do sprzedaży detalicznej. Stałe bloki, płytki i batony czekolady zawierające zboża, owoce lub orzechy zatopione w czekoladzie, czekoladki i wyroby czekoladowe zawierające nadzienie (również z alkoholem), wermiszel czekoladowy, płatki czekoladowe, pełne lub wydrążone jaja i figurki wykonane z czekolady, wyroby cukiernicze wykonane z substytutów cukru, zawierające kakao, wyroby czekoladowe przeznaczone do smarowania, przetwory do produkcji napojów, które zawierają kakao.
10.82.23.0	Wyroby cukiernicze (również biała czekolada), z wyłączeniem wyrobów zawierających kakao. Gumy do żucia mające w składzie cukier, marcepan, nugat, toffi, karmelki, podobne cukierki, biała czekolada, która ma w składzie cukier, masło kakaowe, mleko w proszku i środki aromatyzujące, chałwa sezamowa z miodem, wyroby żelowe, galaretki i masy owocowe (występujące w postaci wyrobów cukierniczych), wyroby cukiernicze pokryte cukrem.
10.82.24.0	Owoce, orzechy, skórki z owoców i pozostałe części roślin, które zostały zakonserwowane cukrem.

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów 2015; [www.tiny.cc/dgiakz](http://www.tiny.cc/dgiakz) [dostęp: 14.02.2019].

cukierniczych, które zostały wykazane w tabeli 6. Przedmiotem opodatkowania byłyby czynności związane z danym wyrobem akcyzowym, tzn. odpowiednio:

- 1) produkcja gazowanych i niegazowanych (bezalkoholowych) napojów słodzonych,
- 2) produkcja czekolady,
- 3) produkcja wyrobów ciastkarskich,
- 4) produkcja pozostałych wyrobów cukierniczych,
- 5) import gazowanych i niegazowanych (bezalkoholowych) napojów słodzonych,
- 6) import czekolady,
- 7) import wyrobów ciastkarskich,
- 8) import pozostałych wyrobów cukierniczych.

W rozumieniu nowego podatku do gazowanych i niegazowanych bezalkoholowych napojów słodzonych, podlegających opodatkowaniu można by było zaliczyć napoje, do których został dodany cukier lub inne substancje słodzące, z wyjątkiem tagatozy, glikozydów stewiolowych oraz ksylitolu<sup>7</sup>. Opodatkowanie

<sup>7</sup> Glikozydy stewiolowe (stewia) są naturalnymi zamiennikami cukru. Stewia jest 300 razy słodsza od cukru i ma 0 kcal, w związku z czym nie wykazuje wpływu na stężenie glukozy we

wyrobów ciastkarskich dotyczyłoby wszystkich wyrobów piekarniczych niezależnie od daty minimalnej trwałości oraz terminu przydatności do spożycia, w tym także bez, croissantów, jagodzianek i innych świeżych wyrobów cukierniczych z dodatkiem cukru i substancji słodzących. Z kolei do czekolady i pozostałych wyrobów cukierniczych zaliczałoby się produkty znajdujące się w grupowaniu 10.82.2 w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (zob. tab. 6).

W tabeli 6 znajdują się niemal wszystkie produkty, które zalicza się do kategorii słodczy. Szeroki zakres przedmiotowy może wpłynąć na zwiększenie skuteczności proponowanego podatku od cukru. Opodatkowanie pojedynczych produktów z grupy 10.82.2 mogłoby spowodować nadmierne spożycie tych, które nie zostały objęte podatkiem od cukru.

W podatkach obrotowych przedmiot i podstawa opodatkowania są ze sobą ściśle powiązane. Podstawa opodatkowania stanowi konkretyzację przedmiotu podatku. W literaturze podaje się, że podstawa opodatkowania określa wartościowo lub ilościowo przedmiot opodatkowania [Etel i in. 2005: 32]. Prawodawca uważa obrót za podstawę opodatkowania [Mastalski 2012: 534]. W przypadku wprowadzenia podatku od cukru podstawą opodatkowania byłaby ilość cukru znajdującego się w składzie danego produktu.

## 5.2. Stawki i skala podatku

W zaproponowanym podatku od cukru w Polsce stawki mogłyby wynosić odpowiednio:

1. Dla słodzonych napojów niegazowanych (bezalkoholowych) – 0,09 zł na każde 5 g cukru lub substancji słodzącej znajdującej się w napoju.
2. Dla słodzonych napojów gazowanych (bezalkoholowych) – 0,10 zł na każde 5 g cukru lub substancji słodzącej znajdującej się w napoju.
3. Dla czekolady, wyrobów ciastkarskich i pozostałych wyrobów cukierniczych – 0,25 zł na każde 5 g cukru lub substancji słodzącej znajdującej się w produkcie.

Można żywić przekonanie, że takie stawki będą mogły przyczynić się do wzrostu wpływów podatkowych przy jednoczesnym spadku popytu na opodatkowane podatkiem od cukru produkty.

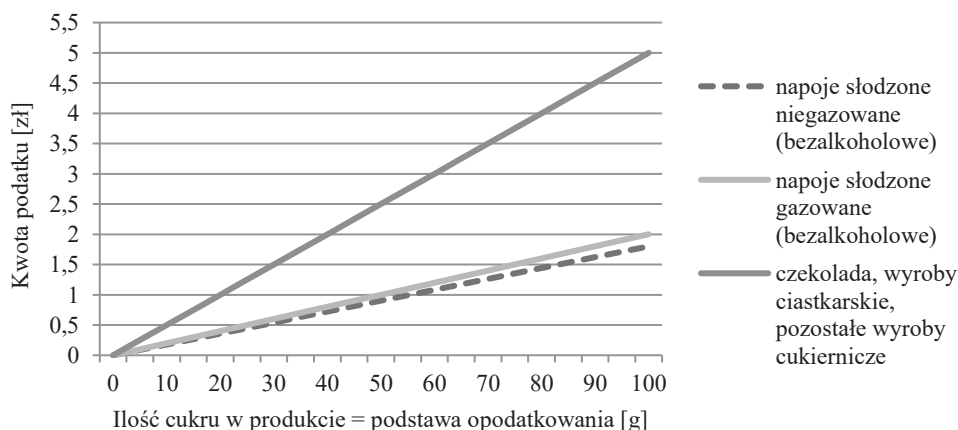
Wymiar podatku w obrębie produktów należących do takiej samej kategorii (grupowania) byłby przeliczany na podstawie jednej stawki opodatkowania. W przypadku proponowanego podatku od cukru wraz ze wzrostem podstawy

---

krwi [por. Koszowska i in. 2014: 39]; tagatoza jest naturalnym zamiennikiem cukru. Jej niska wartość kaloryczna sprawia, że jest wykorzystywana także jako niskokaloryczny środek słodzący. Ma zastosowanie w leczeniu cukrzycy typu 2 oraz otyłości [por. Wanarska 2011: 20-22]; ksylitol (cukier brzozywy) jest niskokalorycznym substytutem cukru, dostarcza 40% mniej kalorii niż cukier spożywczy. Jest rekomendowany dla diabetyków [por. Grembecka 2015: 341].

opodatkowania, czyli zawartości cukru w danym produkcie zwiększałaby się kwota podatku. Na wykresie 2 przedstawiono skalę podatkową dla proponowanego podatku od cukru.

**Wykres 2.** Skala podatkowa proponowanego podatku od cukru w Polsce



Źródło: opracowanie własne.

W sytuacji, gdy wysokość podatku jest wprost proporcjonalna do wielkości podstawy opodatkowania, a stawka opodatkowania nie zmienia się, mówi się o skali liniowej podatku [Podstawka, Deresz 2008: 68].

### 5.3. Ulgi i zwolnienia

Zwolnienie od płacenia podatku od cukru dotyczyłoby sprowadzania lub produkcji towarów, w których składzie zamiast cukru znajdują się substancje słodzące takie jak tagatoza, glikozydy stewiolowe lub ksylitol. Jak już wspomniano wcześniej, substancje te mają cenne właściwości prozdrowotne i wpływają na niski poziom cukru we krwi, a więc pomagają w profilaktyce oraz leczeniu cukrzycy i otyłości. Zwolnieniem podatkowym objęta byłaby także produkcja i import napojów słodzonych (bezalkoholowych), czekolady, wyrobów ciastkarskich oraz pozostałych wyrobów cukierniczych, w których zawartość cukru nie przekracza 5 g.

### 5.4. Tryb poboru

W przypadku podatku akcyzowego ciężar ekonomiczny zapłaty podatku nie jest ponoszony przez importerów lub producentów, lecz przez ostatecznego nabywcę wyrobu akcyzowego [Dzwonkowski 2010: 218-219]. Importerzy oraz producenci

wyrobów akcyzowych są jedynie zobowiązani do obliczenia i dokonania zapłaty podatku w odpowiedniej izbie celnej. Przeważnie<sup>8</sup> musi ona zostać uregulowana do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Taki sam termin jest przewidziany dla złożenia deklaracji dla podatku akcyzowego za miesięczne okresy rozliczeniowe [Wolański 2016: 220].

## 6. Fiskalne skutki wprowadzenia podatku od cukru w Polsce

W wyniku wprowadzenia podatku od cukru w Polsce oczekuje się zmniejszenia spożycia produktów zawierających cukier, co przyczyni się do poprawy stanu zdrowia i obniżenia kosztów opieki zdrowotnej. Ponadto podatki od niezdrowej żywności zwykle generują dodatkowe dochody budżetowe. Państwo mogłoby przeznaczyć część wpływów podatkowych na pokrycie kosztów opieki zdrowotnej, w konsekwencji czego sytuacja finansowa w sektorze opieki zdrowotnej mogłaby ulec poprawie<sup>9</sup>. Wprowadzenie podatku od cukru może jednak wiązać się również ze spadkiem wpływów podatkowych. Należy wówczas pamiętać, że opodatkowanie jednych produktów może zachęcić społeczeństwo do spożywania innych – takich, które potęgują kolejne problemy zdrowotne i powodują wzrost kosztów opieki zdrowotnej. Dodatkowe koszty mogą być również związane z przeniesieniem produkcji do innej gałęzi przetwórstwa spożywczego w wyniku pogorszenia kondycji rolnictwa oraz przemysłu spożywczego. Poza tym wprowadzanie nowych podatków wiąże się z unikaniem płacenia podatków przez podatników i wówczas rząd może wprowadzić skomplikowany system zatwierdzania, monitorowania oraz kontroli produkcji i procesu dystrybucji, co generuje kolejne koszty [Twarowska 2016: 206-208].

W celu określenia potencjalnych skutków fiskalnych wprowadzenia podatku od cukru w Polsce na próbie 1005 osób oszacowano możliwe zmiany w dochodach budżetu państwa w wyniku opodatkowania wybranego produktu żywnościowego podatkiem od cukru, uwzględniając różne warianty związane ze zmianą popytu. Ze względu na fakt, że trudno w tej chwili oszacować skalę spadku popytu wywołanego wzrostem ceny, można jedynie przyjąć, powołując się na zmiany w innych krajach, że zgodnie z prawem popytu i podaży popyt będzie niższy [Nojszewska 2010: 44]. Wzrost cen i jednoczesny spadek popytu zaobserwowano na przykład w Finlandii. W 2012 r. wzrost cen słodyczy o 6%

<sup>8</sup> Istnieją wyjątki, z których wynika inny termin płatności. Inne zasady składania deklaracji i płatności zostały podane w ustawie o podatku akcyzowym [por. ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz.U. 2019, poz. 534 z późn. zm.].

<sup>9</sup> Omawiając skutki fiskalne wprowadzenia podatku od cukru, należy mieć na uwadze fakt, że wpływy podatkowe nie są głównym źródłem finansowania ochrony zdrowia. Wpływy te mogą zostać wykorzystane na pokrycie dodatkowych kosztów opieki zdrowotnej, ale głównym źródłem finansowania opieki zdrowotnej jest NFZ.

spowodował spadek popytu na nie o 1,4%. Innym państwem, w którym zanotowano podobną zależność, jest Francja. Podwyższenie cen napojów słodzonych w 2013 r. o 3,1% miało wpływ na obniżenie popytu na te napoje o 3,4%. Węgry również opodatkowały napoje słodzone, podnosząc ceny w 2013 r. o 0,7%, co przyczyniło się do spadku popytu o 6% [Cornelsen, Carreido 2015: 11-12].

Na potrzeby niniejszego opracowania przyjęto trzy warianty spadku popytu: o 5%, 10% i 15%. W celu oszacowania wpływów podatkowych wykorzystano raport dotyczący rynku napojów bezalkoholowych w Polsce opublikowany w 2016 r. przez międzynarodową sieć firm audytorsko-doradczych KPMG<sup>10</sup>. Dane dotyczące częstotliwości i konsumpcji napojów gazowanych w Polsce uzyskano, przeprowadzając badanie konsumenckie wśród 1005 dorosłych Polaków. Jego wyniki znajdują się w tabeli 7.

**Tabela 7.** Częstotliwość konsumpcji napojów gazowanych przez Polaków w 2016 roku [%]

Kategoria	Codziennie lub prawie codziennie	2-3 razy w tygodniu	Raz w tygodniu	2-3 razy w miesiącu	Raz w miesiącu	Rzadziej niż raz w miesiącu	Nigdy/Nie pijam takich napojów
Napoje gazowane typu cola	5	13	13	19	11	23	16
Pozostałe napoje gazowane	3	8	11	18	11	27	22

Źródło: [www.home.kpmg/pl/pl/home/insights/2016/09/raport-rynek-napojow-bezalkoholowych-w-polsce.html](http://www.home.kpmg/pl/pl/home/insights/2016/09/raport-rynek-napojow-bezalkoholowych-w-polsce.html) [dostęp: 22.04.2019].

Tabela 7 zawiera informacje dotyczące odsetka osób w badanej grupie spożywających napoje gazowane z różną częstotliwością. Na podstawie tych informacji można oszacować wielkość wpływów podatkowych pochodzących z konsumpcji różnych napojów gazowanych przed opodatkowaniem i po opodatkowaniu proponowanym podatkiem od cukru.

Dla przykładu, odsetek osób spożywających napoje gazowane typu cola raz w miesiącu wynosił w 2016 r. ok. 11%. (zob. tab. 7), co odpowiada 111 osobom dorosłym. Przyjmując, że cena netto jednego litra napoju typu cola jest równa 3,24 zł, a VAT wynosi 0,75 zł, można obliczyć, że wpływy podatkowe wynoszą 83,25 zł ( $111 \times 0,75$  zł). Oznacza to, że 111 osób dorosłych, spożywając napój typu cola raz w miesiącu, płaci 83,25 zł do budżetu państwa.

W celu oszacowania wpływów podatkowych ze spożywania napoju typu cola po wprowadzeniu podatku od cukru wykorzystano zaproponowane wcześ-

<sup>10</sup> [www.home.kpmg/pl/pl/home/insights/2016/09/raport-rynek-napojow-bezalkoholowych-w-polsce.html](http://www.home.kpmg/pl/pl/home/insights/2016/09/raport-rynek-napojow-bezalkoholowych-w-polsce.html) [dostęp 22.04.2019].

niej stawki podatkowe oraz uwzględniono różne możliwości zmiany popytu. Z uwagi na to, że wysokość podatku od cukru zależy od zawartości cukru w danym produkcie, przeanalizowano skład napoju. W 100 ml znajduje się 10,6 g cukru, wobec tego 1 liter zawiera 106 g cukru. W zaproponowanym podatku od cukru na każde 5 g cukru znajdującego się w napoju gazowanym przypada 0,10 zł podatku akcyzowego, wobec tego w przypadku napoju typu cola akcyza wynosiłaby 2,12 zł. Zwiększając cenę netto napoju o 2,12 zł, VAT pochodzący z konsumpcji omawianego napoju byłby równy 1,23 zł (zob. tab. 8), a wpływy podatkowe przypadające na 1 osobę wynosiłyby 3,35 zł (VAT oraz akcyza).

**Tabela 8.** Porównanie ceny 1 litra napoju typu cola przed opodatkowaniem i po opodatkowaniu podatkiem od cukru [zł]

Forma opodatkowania	Cena netto (1)	Akcyza (2)	VAT (3) = [(1)+(2)] × 0,23	Cena brutto (4) = (1)+(2)+(3)
Opodatkowanie przed wprowadzeniem podatku od cukru	3,24	–	0,75	3,99
Opodatkowanie po wprowadzeniu podatku od cukru	3,24	2,12	1,23	6,59

Źródło: opracowanie własne.

**Wariant 1.** Uwzględniając spadek popytu na poziomie 5%, odsetek osób spożywających napój typu cola raz w miesiącu wynosiłby 10,45%, co odpowiada 106 osobom. Zatem w wyniku wprowadzenia podatku od cukru w Polsce wpływy z VAT oraz akcyzy wynosiłyby 355,10 zł ( $106 \times 3,35$  zł).

**Wariant 2.** Przyjmując spadek popytu na poziomie 10%, odsetek osób spożywających napój typu cola raz w miesiącu wynosiłby 9,90%, co odpowiada 100 osobom. Zatem w wyniku wprowadzenia podatku od cukru w Polsce wpływy z VAT oraz akcyzy wynosiłyby 335 zł ( $100 \times 3,35$  zł).

**Wariant 3.** Biorąc pod uwagę spadek popytu o 15%, odsetek osób spożywających napój typu cola raz w miesiącu wynosiłby 9,35%, co odpowiada 94 osobom. Zatem w wyniku wprowadzenia podatku od cukru w Polsce wpływy z VAT oraz akcyzy wynosiłyby 314,90 zł ( $94 \times 3,35$  zł).

Implementacja podatku od cukru w polskim systemie podatkowym mogłaby przyczynić się do wzrostu wpływów podatkowych przy jednoczesnym spadku popytu na niezdrowe produkty. Przeprowadzona analiza wpływów podatkowych dowodzi, że wprowadzenie podatku zwiększyłoby niemal czterokrotnie dochody z konsumpcji napoju typu cola do budżetu państwa, jeśli nastąpiłby spadek popytu zarówno o 5%, 10%, jak i 15% (zob. tab. 9).

**Tabela 9.** Wpływy podatkowe pochodzące z konsumpcji napoju typu cola przed opodatkowaniem i po opodatkowaniu podatkiem od cukru w Polsce

Wpływy podatkowe [zł]	Przed opodatkowaniem podatkiem od cukru – popyt na niezmiennym poziomie	Po opodatkowaniu podatkiem od cukru		
		spadek popytu o 5%	spadek popytu o 10%	spadek popytu o 15%
W przeliczeniu na jedną osobę	0,75	3,35		
W przeliczeniu na 1005 osób	83,25	355,10	335,00	314,90

Źródło: opracowanie własne.

Implementacja podatku od cukru mogłaby też w podobny sposób przyczynić się do wzrostu wpływów podatkowych pochodzących z opodatkowania napojów słodzonych niegazowanych (bezalkoholowych) oraz czekolady, wyrobów ciastkarskich i pozostałych wyrobów cukierniczych, co przedstawiono w tabeli 10.

Wprowadzenie dodatkowych uregulowań w zakresie opodatkowania produktów zawierających cukier wpływałoby na wysokość podstawy opodatkowania produktu. Akcyza zwiększałaby kwotę, od której naliczany jest VAT. Przykładowo,

**Tabela 10.** Porównanie cen wybranych produktów przed opodatkowaniem i po opodatkowaniu podatkiem od cukru [zł]

Produkt	Forma opodatkowania	Cena netto (1)	Akcyza (2)	VAT (3) = [(1)+(2)] × 0,23 (lub × 0,05 lub × 0,08)	Cena brutto (4) = (1)+(2)+(3)
Czekolada mleczna Milka 100 g	Opodatkowanie przed wprowadzeniem podatku od cukru	3,24	–	0,75	3,99
	Opodatkowanie po wprowadzeniu podatku od cukru	3,24	2,90	1,41	7,55
Baton Snickers 51 g	Opodatkowanie przed wprowadzeniem podatku od cukru	1,78	–	0,41	2,19
	Opodatkowanie po wprowadzeniu podatku od cukru	1,78	1,31	0,71	3,80
Tymbark pomarańcza-brzoskwinia 2 l	Opodatkowanie przed wprowadzeniem podatku od cukru	3,23	–	0,16	3,39
	Opodatkowanie po wprowadzeniu podatku od cukru	3,23	3,38	0,33	6,94
Jagodzianka 90 g	Opodatkowanie przed wprowadzeniem podatku od cukru	1,69	–	0,14	1,83
	Opodatkowanie po wprowadzeniu podatku od cukru	1,69	0,50	0,18	2,37

Źródło: opracowanie własne.



cena netto czekolady mlecznej wzrosła z 3,24 zł do 6,14 zł, ponieważ akcyza zwiększyła podstawę opodatkowania o 2,90 zł i wówczas wysokość VAT zwiększyłaby się niemal dwukrotnie.

## 7. Pozafiskalne skutki wprowadzenia podatku od cukru w Polsce

Podatki od niezdrowej żywności mogą być instrumentami podatkowymi wykorzystywanymi w celu zniechęcenia konsumentów do spożywania poszczególnych produktów żywnościowych. Przyjmuje się, że wprowadzanie podatków od niezdrowej żywności ma przyczynić się do zmniejszenia popytu na produkty niezdrowe, w wyniku czego u konsumentów nastąpi spadek masy ciała i poprawa stanu zdrowia [Twarowska 2016: 201, 206]. W 2013 r. opublikowano metaanalizę dotyczącą wpływu wprowadzenia podatku od cukru na napoje słodzone względem wskaźnika otyłości [Cabrera-Escobar i in. 2013]. Wyniki metaanalizy potwierdzają, że wzrost cen może mieć wpływ na obniżenie wskaźnika masy ciała oraz na zmniejszenie częstotliwości występowania nadwagi i otyłości.

Wprowadzenie podatku od cukru może się wiązać z kształtowaniem innych niezdrowych nawyków żywieniowych wśród polskiego społeczeństwa. Ograniczenie spożycia produktów zawierających cukier może spowodować zwiększenie spożycia innych substancji, które mogą być jeszcze bardziej szkodliwe niż cukier [Twarowska 2016: 207]. Pod koniec stycznia 2020 r. ukazał się artykuł, w którym zawarto informację dotyczącą postawy Polaków wobec opodatkowania niezdrowej żywności. Aż 77% Polaków o niższym statusie materialnym zadeklarowało, że w wyniku podwyższenia cen żywności będzie szukało tańszych zamienników, nawet jeśli miałyby być one gorszej jakości. Ponadto wspomina się o sytuacji mającej miejsce w Danii, która wycofała się w 2012 r. z opodatkowania napojów słodzonych. Duńczycy na skutek wprowadzenia dodatkowej opłaty dokonywali zakupów w sklepach niemieckich, ponieważ w państwie niemieckim podatek od cukru nie obowiązuje. Niewykluczone, że w wyniku implementacji podatku od cukru do polskiego systemu podatkowego nie pojawi się taka sytuacja w Polsce [Solska 2020: 42].

## 8. Podsumowanie

W polskim systemie podatkowym żywność oraz napoje bezalkoholowe opodatkowane są podatkiem od towarów i usług. Na podstawie przeglądu literatury i danych statystycznych dotyczących liczby osób mających problemy z nadmierną

masą ciała można stwierdzić, że w Polsce opodatkowanie niezdrowej żywności jest niedostateczne. Główną przyczyną występowania nadmiernej masy ciała jest zaskakująco duża ilość cukru spożywana przez polskie społeczeństwo. Spostrzeżenia te uzasadniają wprowadzenie zmian w Polsce w zakresie opodatkowania produktów zawierających cukier. W polskim społeczeństwie stosownym rozwiązaniem mogłoby się okazać opodatkowanie wybranych towarów konsumpcyjnych podatkiem od cukru. Implementacja dodatkowych uregulowań w zakresie cen żywności mogłaby przyczynić się do spadku popytu na niezdrowe produkty, ale także wymóc na producentach dodawanie mniejszych ilości cukru do wyrobów.

Celem artykułu była próba określenia fiskalnych i pozafiskalnych konsekwencji wprowadzenia podatku od cukru w polskim systemie podatkowym. Skutki te mogłyby być zarówno pozytywne, jak i negatywne.

W wyniku wdrożenia dodatkowych uregulowań w systemie podatkowym oczekuje się zwykle zwiększenia dochodów budżetowych państwa. W przypadku wprowadzenia norm związanych z opodatkowaniem produktów zawierających cukier najlepszym efektem byłby wzrost wpływów podatkowych przy jednoczesnym spadku popytu na produkty niezdrowe. Jest to najbardziej optymistyczna wersja w myśl celów prozdrowotnych oraz fiskalnych. Jednakże niewykluczone są inne scenariusze. Jeden z nich zakłada wzrost wpływów podatkowych i zachowanie popytu na stałym, niezmiennym poziomie. Inna wersja z kolei jest związana z bardzo dużym spadkiem popytu przy jednoczesnym zmniejszeniu dochodów budżetowych. W przypadku wzrostu wpływów podatkowych część z nich mogłaby zostać przeznaczona na pokrycie kosztów opieki zdrowotnej, w konsekwencji czego kondycja finansowa w sektorze opieki zdrowotnej mogłaby ulec poprawie.

Wprowadzenie podatku od cukru w Polsce może być powodem pojawienia się efektu substytucyjnego w zakresie spożywania żywności. Związane jest to z zamianą spożywania jednych produktów na inne, które konsumowane w nadmiernych ilościach powodują poważne problemy zdrowotne i generują dodatkowe koszty w zakresie opieki zdrowotnej. Poza tym polskie społeczeństwo byłoby prawdopodobnie skłonne do poszukiwania innych alternatywnych sposobów pozyskiwania produktów słodzonych. Jednym z nich mogłyby być zakupy w sąsiedzkich państwach, w których taki rodzaj opodatkowania nie istnieje. Zyskaliby na tym zagraniczni producenci. W Polsce pogorszyłaby się sytuacja wśród rolników, sadowników, przetwórców cukru, a także wystąpiłyby niekorzystne zmiany w polskich przedsiębiorstwach.

Podsumowując, pomysł wprowadzenia podatku od cukru w Polsce to krok w dobrym kierunku, jednakże niesie ze sobą wiele skutków, które niekoniecznie mogą pozytywnie wpływać na funkcjonowanie polskiego społeczeństwa. Implementacja podatku od cukru może w dłuższym czasie spowodować niekorzystne zmiany w polskiej gospodarce oraz może potęgować kolejne problemy zdrowotne

wśród Polaków. Ustawodawca powinien dokładnie przyjrzeć się sytuacji społecznej w kraju, przeanalizować wszystkie możliwe konsekwencje wprowadzenia dodatkowych uregulowań w polskim systemie podatkowym, a także zastanowić się nad wprowadzeniem innych działań zmierzających do promowania zdrowego stylu życia.

## Literatura

- Cabrera-Escobar M.A., Veerman J.L., Tollman S.M., Bertram M.Y., Hofman K.J., 2013, Evidence that a tax on sugar sweetened beverages reduces the obesity rate: a meta-analysis, *BMC Public Health*, nr 13(1).
- Cornelsen L., Carreido A., 2015, Health – related taxes on food and beverages, *Food Research Collaboration Policy Brief*: 1-23.
- Dzwonkowski H., 2010, *Prawo podatkowe*, Warszawa: C.H. Beck.
- ECSIP, 2014, *Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector*, Rotterdam.
- Etel L., Dowgier R., Liszewski G., Popławski M., Presnarowicz S., 2005, *Prawo podatkowe*, Warszawa: Difin S.A.
- Grembecka M., 2015, Ksylitol – rola w diecie oraz profilaktyce i terapii chorób człowieka, *Bromatologia i Chemia Toksykologiczna*, nr 3: 340-343.
- GUS, 2012, *Dostawy na rynek krajowy oraz spożycie niektórych artykułów konsumpcyjnych na 1 mieszkańca w 2011 r.*, Warszawa.
- GUS, 2013, *Dostawy na rynek krajowy oraz spożycie niektórych artykułów konsumpcyjnych na 1 mieszkańca w 2012 r.*, Warszawa.
- GUS, 2015, *Dostawy na rynek krajowy oraz spożycie niektórych artykułów konsumpcyjnych na 1 mieszkańca w 2014 r.*, Warszawa.
- GUS, 2016, *WYJAŚNIENIA do Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU 2015)*, Warszawa.
- GUS, 2019, *Dostawy na rynek krajowy oraz spożycie niektórych artykułów konsumpcyjnych na 1 mieszkańca w 2018 r.*, Warszawa.
- Jarczok-Guzy M., 2017, Stawki podatku od towarów i usług w Polsce a realizacja optymalizacji podatkowej, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 3: 77-85.
- Jaszczyński M., 2017, Funkcje podatków w gospodarce, *Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku. Nauki Ekonomiczne*, nr 1: 215-230.
- Jung A., 2014, Otyłość – choroba cywilizacyjna, *Pediatrics i Medycyna Rodzinna*, nr 3: 226-232.
- Kłosiewicz-Latoszek L., Cybulska B., 2011, Cukier a ryzyko otyłości, cukrzycy i chorób sercowo-naczyniowych, *Problemy Higieny i Epidemiologii*, nr 2: 181-186.
- Koszowska A., Dittfeld A., Nowak J., Brończyk-Puzoń A., Gwizdek K., Bucior J., Zubelewicz-Szkodzińska B., 2014, Cukier – czy warto go zastąpić substancjami słodzącymi?, *Nowa Medycyna*, nr 1: 36-41.
- Mastalski R., 2012, *Prawo podatkowe*, Warszawa: C.H. Beck.
- Michoń P., 2014, Otyłość i nadwaga a jakość życia Polaków, *Studia Ekonomiczne/Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach*, nr 179: 51-62.
- Nizioł K., 2007, *Prawne aspekty polityki podatkowej*, Warszawa: Difin Sp. z o.o.
- Nojszewska E., 2010, *Podstawy ekonomii*, Warszawa: WSiP.
- Podstawka M., Deresz A., 2008, Podatek dochodowy od osób fizycznych: progresywny czy proporcjonalny?, *Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej*, nr 71: 67-83.
- Raport KPMG, 2016, *Rynek napojów bezalkoholowych w Polsce*, Warszawa.
- Raport NFZ, 2018, *Cukier, otyłość – konsekwencje*, Warszawa.

- Rozporządzenie Rady Ministrów 2015 – Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), Dz.U. poz. 1676.
- Solska J., 2020, Danina od podniebienia, *Polityka*, nr 4(3245): 40-42.
- Spychała M., 2016, Znaczenie fiskalne podatku akcyzowego w Polsce na tle pozostałych państw Unii Europejskiej, *Studia Oeconomica Posnaniensia*, nr 4: 138-157.
- Twarowska M., 2016, Opodatkowanie niezdrowej żywności – dyskusyjny instrument finansowania ochrony zdrowia i walki z otyłością, *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, nr 294: 197-211.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. 2019, poz. 2166 z późn. zm. (załącznik 3).
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz.U. 2019, poz. 864 z późn. zm.
- Wanarska M., 2011, D-Tagatoza – prosty cukier o ogromnym potencjale aplikacyjnym, *Laborant*, nr 3: 20-22.
- Ważna E., 2018, Podatki pośrednie jako źródło dochodów budżetu państwa w Polsce w latach 2004-2017, *Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej. Seria: Organizacja i Zarządzanie*, z. 132: 598-608.
- Wojtyniak B., Goryński P. (red.), 2016, *Sytuacja zdrowotna ludności Polski i jej uwarunkowania*, Warszawa: Narodowy Instytut Zdrowia Publicznego – Państwowy Zakład Higieny.
- Wolański R., 2016, *System podatkowy w Polsce*, Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- [www.ec.europa.eu/health/sites/health/files/non\\_communicable\\_diseases/docs/ev\\_201906201\\_co012\\_en.pdf](http://www.ec.europa.eu/health/sites/health/files/non_communicable_diseases/docs/ev_201906201_co012_en.pdf) [dostęp: 3.01.2020].
- [www.prawo.pl/podatki/nowa-matryca-stawek-vat-to-wyzsze-opodatkowanie-projekt-ustawy,332782.html](http://www.prawo.pl/podatki/nowa-matryca-stawek-vat-to-wyzsze-opodatkowanie-projekt-ustawy,332782.html) [dostęp: 3.01.2020].
- [www.socialprotection.org/connect/stakeholders/ecorys](http://www.socialprotection.org/connect/stakeholders/ecorys) [dostęp: 18.01.2020].
- [www.vat-a.pl/pkwiu/](http://www.vat-a.pl/pkwiu/) [dostęp: 28.11.2019].
- Wyrzykowski W., Kasprzak P., 2016, Ulga podatkowa jako instrument realizacji pozafiskalnych funkcji podatków, *Zarządzanie Finansami i Rachunkowość*, nr 1: 17-31.

## Fiscal and non-fiscal consequences of introducing sugar tax in the Polish tax system

**Abstract.** Like many other countries, Poland faces the problem of increased sugar consumption, which is one of the factors that can contribute to overweight and obesity. It is therefore necessary to find appropriate solutions that can reduce sugar intake. Tax instruments are becoming an increasingly popular strategy in this respect. The main goal of this article is to evaluate fiscal and non-fiscal consequences of implementing a sugar tax in the Polish tax system. The author presents the rationale for introducing taxes on unhealthy food and effects of introducing a sugar tax in selected countries. The article also provides a detailed proposal on how to construct a tax on unhealthy food. The analysis includes a comparison of after-tax prices of selected products for value added tax (VAT) and for the sugar tax (excise tax) as well as estimated tax revenues before and after the sugar excise tax is levied on a Coca-Cola type of drink. Finally, the non-fiscal effects of introducing the excise tax are discussed in the light of the latest literature.

**Keywords:** sugar tax, fiscal consequences, non-fiscal consequences