

Opłata od środków spożywczych (podatek cukrowy). Komentarz

Przejdź do produktu na ksiegarnia.beck.pl

**Ustawa z 11.9.2015 r.
o zdrowiu publicznym**

(t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1608; Dz.U. z 2023 r. poz. 1718)

(wyciąg)

Rozdział 3a. Opłata od środków spożywczych

Art. 12a. [Napoje z dodatkiem cukrów będących monosacharydami lub disacharydami oraz kofeiny lub tauryny]

1. Wprowadzanie na rynek krajowy napojów z dodatkiem:

1) cukrów będących monosacharydami lub disacharydami oraz środków spożywczych zawierających te substancje oraz substancji słodzących, o których mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1333/2008 z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie dodatków do żywności (Dz.Urz. UE L 354 z 31.12.2008, str. 16, z późn. zm.), zwanym dalej „rozporządzeniem nr 1333/2008”,

2) kofeiny lub tauryny

– podlega opłacie, zwanej dalej „opłatą”.

2. Przez wprowadzenie na rynek krajowy napojów, o których mowa w ust. 1, rozumie się sprzedaż napojów przez podmioty obowiązane do zapłaty opłaty, o których mowa w art. 12d ust. 1, do pierwszego punktu, w którym jest prowadzona sprzedaż detaliczna oraz sprzedaż detaliczna napojów przez: producenta, podmiota, o którym mowa w art. 12d ust. 1 pkt 2, podmiot nabywający napoje w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub importera napoju, albo sprzedawcę w przypadku, o którym mowa w art. 12e ust. 3.

3. Przez sprzedaż detaliczną, o której mowa w ust. 2, rozumie się dokonywanie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w ramach działalności gospodarczej zbywcy, odpłatnego zbywania towarów konsumentom na podstawie umowy zawartej:

1) w lokalu przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 2 pkt 3 ustawy z dnia 30 maja 2014 r. o prawach konsumenta (Dz.U. z 2020 r. poz. 287 oraz z 2021 r. poz. 2105),

2) poza lokalem przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 30 maja 2014 r. o prawach konsumenta

– także w przypadku, gdy zbywaniu towaru towarzyszy świadczenie usługi odrębnie niezarejestrowanej.

1. Wprowadzenie na rynek krajowy napojów podlegających opłacie

1. Regulacja ustawowa. Regulacja opłaty od środków spożywczych nie jest całkiem kompleksowa, ponieważ prawodawca nie uniknął niestety odesłań (charakterystycznych dla regulacji podatkowych) nawet w zakresie określania zakresu przedmiotowego opłaty¹.

Wprowadzenie na rynek krajowy napojów polega na sprzedaży napojów przez podmioty obowiązane do zapłaty opłaty (o których mowa w art. 12d ust. 1 ZdrPublU), do pierwszego punktu, w którym jest prowadzona sprzedaż detaliczna oraz sprzedaż detaliczna napojów przez:

- 1) producenta,
- 2) podmiot, o którym mowa w art. 12d ust. 1 pkt 2 ZdrPublU,
- 3) podmiot nabywający napoje w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub importera napoju, albo sprzedaż w przypadku, o którym mowa w art. 12e ust. 3 ZdrPublU (tj. podmiotowi prowadzącemu jednocześnie sprzedaż detaliczną oraz hurtową).

2. Dodatki do napojów podlegających opłacie. Opłacie od środków spożywczych podlega wprowadzanie na rynek krajowy napojów z dodatkiem:

- 1) cukrów będących monosacharydami lub disacharydami oraz środków spożywczych zawierających te substancje oraz substancji słodzących, o których mowa w rozporządzeniu Nr 1333/2008,
- 2) kofeiny lub tauryny.

3. Rodzaje substancji słodzących. Substancje słodzące, o których mowa w rozporządzeniu Nr 1333/2008, to substancje stosowane do nadania środkom spożywczym słodkiego smaku lub stosowane w słodzikach stołowych, czyli zgodnie z załącznikiem Nr 2, część B, Nr 2 rozporządzenia Nr 1333/2008:

- 1) sorbitole,
- 2) mannitol,
- 3) acesulfam k,
- 4) aspartam,
- 5) cyklaminiany,
- 6) izomalt, sacharyny,
- 7) sukraloza,
- 8) taumatyna,
- 9) neohesperydyna DC,
- 10) glikozydy stewiolowe,

¹ A. Słysz, Opodatkowanie napojów słodzonych – globalne trendy i krajowe regulacje, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 2022, Nr 4, s. 21.

- 11) neotam,
- 12) sól aspartamu i acesulfamu,
- 13) syrop poliglucitolowy,
- 14) maltitole,
- 15) laktitol,
- 16) ksylitol,
- 17) erytrytol,
- 18) adwantam.

Prawodawca uznał za napój wyrób w postaci napoju oraz syrop będący środkiem spożywczym, ujęty w PKWiUR w klasach 10.32 (tj. soki z owoców i warzyw) i 10.89 (pozostałe artykuły spożywcze, gdzie indziej niesklasyfikowane) oraz w dziale 11 (napoje), w którego składzie znajduje się co najmniej jedna z substancji, o których mowa była powyżej, z wyłączeniem substancji występujących w nich naturalnie.

4. Kofeina. Kofeina jest najczęściej stosowaną substancją psychoaktywną: alkaloidem roślinnym naturalnie występującym w liściach, ziarnach i owocach co najmniej 63 gatunków roślin na całym świecie, m.in. w liściach krzewu herbacianego i ostrokrzewu paragwajskiego mate, nasionach kawy, kakao, liany brazylijskiej, paulinia guarana oraz zarodkach nasion koli. W napojach energetyzujących najczęściej stosowaniu kofeiny towarzyszy dodawanie tauryny, jako składnika, który ma korzystny wpływ na wytrzymałość, koncentrację, czas reakcji, szybkość i samopoczucie².

2. Przedmiot opodatkowania opłatą

1. Element konstrukcji podatku. Konstytucja RP w art. 217 wymaga, żeby nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następowało w drodze ustawy. Wymienia się elementy konstrukcji podatku, które są objęte obowiązkiem uregulowania w ustawie. Pośród podstawowych elementów podatku prawodawca konstytucyjny wymienił m.in. przedmiot opodatkowania.

Skonstruowanie normy identyfikującej przedmiot opodatkowania opłatą od środków spożywczych wymaga sięgnięcia do kilku jednostek redakcyjnych zawartych w art. 12a ZdrPublU (tj. ust. 1, 2 oraz 3). Przedmiot opodatkowania stanowić będzie, stosownie do art. 12a ust. 1 ZdrPublU, wprowadzenie na rynek krajowy napojów z dodatkami wymienionymi w art. 12a ust. 1 pkt 1 i 2 ZdrPublU³.

² Rządowy projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów – druk Nr 210, Sejm RP IX kadencji.

³ Wyr. NSA z 22.11.2022 r., III FSK 811/22, Legalis.

2. Wprowadzenie na rynek krajowy napojów. W art. 12a ust. 2 ZdrPublU prawodawca wyjaśnia, jak rozumieć należy określenie „wprowadzenie na rynek krajowy napojów”, o którym mowa w art. 12a ust. 1 ZdrPublU, stwierdzając, że „wprowadzenie na rynek krajowy napojów polega na sprzedaży napojów przez podmioty obowiązane do zapłaty opłaty”. Analizowane pojęcie „sprzedaży” nie zostało zdefiniowane w ZdrPublU, brak też w tym akcie prawnym przepisów odsyłających do definicji zawartych w innych regulacjach (np. kodeksie cywilnym)⁴. W takim przypadku w procesie wykładni językowej, którą należy posłużyć się w pierwszej kolejności, winno nastąpić odwołanie do reguł znaczeniowych języka powszechnego⁵.

Przyjęcie zasady pierwszeństwa wykładni językowej nie oznacza braku obowiązku przeprowadzenia wykładni kompleksowej⁶. Zmiana podejścia do wykładni prawa podatkowego, polegająca na dążeniu do przeprowadzenia kompleksowej jego wykładni, sygnalizuje dokonujące się zmiany w ogólnej koncepcji intepretowania norm prawa podatkowego⁷. W ramach tej koncepcji formuluje się na gruncie prawa podatkowego tezę o modelu kompleksowej wykładni tej dziedziny prawa, który pozwala uwzględnić wszystkie czynniki mające wpływ na stosowanie prawa w kontekście multicytryczności – jako alternatywy dla dominującego od lat poglądu, który przyznaje prymat wykładni językowej nad innymi jej rodzajami⁸. Zalecenie przeprowadzenia wykładni kompleksowej w każdym przypadku stosowania prawa sprzyja tworzeniu refleksyjności w procesach interpretacji prawa podatkowego⁹.

3. Sprzedaż. Pojęcie „sprzedaż”, w oparciu o znaczenie słownikowe, w większości przypadków postrzegane jest jako „odstępowanie czegoś przez sprzedawcę na własność

⁴ W dniu 23.9.2022 r. został opublikowany na stronie Rządowego Centrum Legislacji projekt zmian w ustawie o zdrowiu publicznym, w części dotyczącej opłaty od środków spożywczych, który znalazł się w wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów. W celu wyeliminowania wątpliwości dotyczących interpretacji pojęcia sprzedaży, projekt przewiduje zmianę definicji „wprowadzenia na rynek krajowy napojów” poprzez rezygnację z odwołania do pojęcia sprzedaży na rzecz dostawy. Zob. Projekt ustawy o zmianie ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, ustawy o zdrowiu publicznym oraz niektórych innych ustaw, Nr projektu UD443.

⁵ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 519; A. Gomulowicz, w: A. Gomulowicz, D. Mączyski, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022, s. 257.

⁶ B. Brzeziński, M. Zirk-Sadowski, *Specyfika wykładni prawa podatkowego*, w: W. Nykiel, M. Wilk (red.), *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, Łódź 2014, s. 69.

⁷ S. Bogucki, *Recepcja koncepcji kompleksowej wykładni prawa przez sądy administracyjne w sprawach podatkowych*, w: A. Matan, A. Nita (red.), *Sądownictwo administracyjne w umacnianiu państwa prawa. Księga z okazji 100-lecia sądownictwa administracyjnego w województwie śląskim*, Warszawa 2022, s. 76–87.

⁸ B. Brzeziński, M. Zirk-Sadowski, *Specyfika wykładni prawa podatkowego*, w: W. Nykiel, M. Wilk (red.), *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, s. 70.

⁹ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2010, s. 254 i n.

kupującemu za określoną sumę”¹⁰. Skorzystanie z tego materiału leksykalnego stanowi jedynie materiał pomocniczy przy ustalaniu znaczenia określonych pojęć w języku potocznym, a nie źródło prawa. Jest narzędziem i jak każde narzędzie powinien być odpowiednio używany¹¹. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, „analiza tychże materiałów pozwala uznać, że przedmiot sprzedaży kojarzy się zawsze z przeniesieniem własności towarów za określony ekwiwalent, który nie we wszystkich przypadkach odzwierciedla cena wyrażona w pieniądzu”¹².

4. Zastosowanie definicji legalnych. Konstruując obowiązek objęcia opłatą od środków spożywczych, prawodawca posłużył się jednym z typowych środków techniki prawodawczej, jakimi są definicje legalne zgodnie z rozporządzeniem Prezesa Rady Ministrów z 20.6.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”¹³, wskazując w art. 12a ust. 2 ZdrPublU, co należy rozumieć przez wprowadzenie na rynek krajowy napojów, o których mowa w art. 12a ust. 1 ZdrPublU¹⁴. Tym samym prawodawca doprecyzował przedmiot opłaty od środków spożywczych (w doktrynie wskazuje się na przedmiot opłaty, stwierdzając, że „(...) Technika pobierania opłat zawiera podobne elementy, jak technika pobierania podatków (...)”¹⁵).

Posłużenie się definicjami legalnymi przy konstruowaniu przedmiotu daniny publicznej, jaką jest opłata od środków spożywczych, staje się właściwym rozwiązaniem normatywnym, ale jednocześnie powoduje określone konsekwencje w procesie wykładni pojęć objętych daną definicją. Jednocześnie trzeba podkreślić, że elementem składowym, a zarazem kluczowym, dla wyrażenia zakresu sytuacji podlegających obowiązkowi uiszczenia tej opłaty, jest pojęcie napoju. Określenie zatem tego zakresu wymaga po pierwsze wskazania tych sytuacji, co uczynił prawodawca w art. 12a ust. 1 ZdrPublU, a po drugie uwzględnienia treści pojęć doprecyzowujących, gdzie oprócz wskazania w art. 12a tej ustawy definicji wprowadzenia na rynek krajowy napojów, prawodawca w art. 12b ust. 1 ZdrPublU sprecyzował definicję pojęcia kluczowego, a zatem napoju¹⁶.

5. Napoje z dodatkiem. Podkreślenia wymaga, że opłacie podlega wprowadzanie na rynek krajowy napojów z dodatkiem, a zatem zakres definicyjny napoju musi być spełniony, aby można było mówić o zastosowaniu tej opłaty. Definicję napoju prawodawca umieścił w kolejnej jednostce redakcyjnej, tj. w art. 12b ust. 1 ZdrPublU, gdyż regula-

¹⁰ Słownik języka polskiego PWN, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/sprzedaz.html> (dostęp: 18.6.2023 r.); Wielki Słownik języka polskiego, <https://wsjp.pl/haslo/podglad/18168/sprzedaz> (dostęp: 18.6.2023 r.).

¹¹ A. Bielska-Brodziak, Z. Tobor, Słowniki a interpretacja tekstów prawnych, PiP 2007, Nr 5, s. 33; wyr. NSA z 10.1.2017 r., II FSK 3729/14, Legalis.

¹² Wyr. NSA z 22.11.2022 r., III FSK 811/22, Legalis.

¹³ T.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 283.

¹⁴ Wyr. NSA z 15.3.2023 r., III FSK 1480/22, Legalis.

¹⁵ Stan prawodawstwa i nauki polskiej w przedmiocie opłat przedstawia D. Antonów, Oplata skarbową w polskim porządku prawnym, Warszawa 2017.

¹⁶ Wyr. NSA z 15.3.2023 r., III FSK 1480/22, Legalis.

cja art. 12b tej ustawy stanowi doprecyzowanie obowiązku podlegania tej opłacie, gdzie poza wyrażeniem definicji napoju z art. 12a ust. 1 ZdrPublU określono także wyłączenia od opłaty¹⁷.

3. Sprzedaż detaliczna

1. Przesłanki. Producent lub importer napojów będzie obowiązany do zapłaty opłaty, gdy dokonuje sprzedaży detalicznej napojów. Sprzedaż detaliczna, zgodnie z art. 12a ust. 3 ZdrPublU, musi spełniać łącznie następujące przesłanki:

- 1) dokonywana jest na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) dokonywana jest w ramach działalności gospodarczej zbywcy,
- 3) stanowi czynność odpłatną,
- 4) drugą stroną umowy jest konsument,
- 5) obejmuje ona dwa rodzaje umów zawieranych na podstawie ustawy z 30.5.2014 r. o prawach konsumenta¹⁸:
 - a) w lokalu przedsiębiorstwa,
 - b) poza lokalem przedsiębiorstwa.

2. Umowa zawarta w lokalu przedsiębiorstwa. Umowa zawarta w lokalu przedsiębiorstwa, zgodnie z art. 2 pkt 3 PrKonsU, to umowa zawarta z konsumentem:

- 1) w miejscu prowadzenia działalności będącym nieruchomością albo częścią nieruchomości, w którym przedsiębiorca prowadzi działalność na stałe,
- 2) w miejscu prowadzenia działalności będącym rzeczą ruchomą, w którym przedsiębiorca prowadzi działalność zwyczajowo albo na stałe.

3. Umowa zawarta poza lokalem przedsiębiorstwa. Umowa zawarta poza lokalem przedsiębiorstwa, zgodnie z art. 2 pkt 2 PrKonsU, oznacza umowę z konsumentem zawartą:

- 1) przy jednoczesnej fizycznej obecności stron w miejscu, które nie jest lokalem przedsiębiorstwa danego przedsiębiorcy,
- 2) w wyniku przyjęcia oferty złożonej przez konsumenta w okolicznościach, o których powyżej mowa,
- 3) w lokalu przedsiębiorstwa danego przedsiębiorcy lub za pomocą środków porozumiewania się na odległość bezpośrednio po tym, jak nawiązano indywidualny i osobisty kontakt z konsumentem w miejscu, które nie jest lokalem przedsiębiorstwa danego przedsiębiorcy, przy jednoczesnej fizycznej obecności stron,
- 4) podczas wycieczki zorganizowanej przez przedsiębiorcę, której celem lub skutkiem jest promocja oraz zawieranie umów z konsumentem,

¹⁷ *Ibidem.*

¹⁸ T.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 287 ze zm.

5) podczas pokazu zorganizowanego przez przedsiębiorcę, w którym uczestniczy zaproszona bezpośrednio lub pośrednio określona liczba konsumentów, w którego trakcie ma miejsce promocja, składanie ofert sprzedaży lub sprzedaż towarów lub usług, bez względu na to, czy został na niego zorganizowany transport¹⁹.

4. Gratisy. W ocenie NSA, który zajął stanowisko w kwestii tzw. „gratisów”, jeżeli ekwiwalentem przekazania towaru na zasadach „gratisu” jest poniesiona przez kontrahenta cena sprzedaży określonej partii towaru, to w cenie tej mieści się zakup dodatkowy. Można zatem uznać, że operacja „Kup 10 dostaniesz 1 gratis” oznacza faktycznie jedną transakcję, jedną czynność, związaną ze sprzedażą towaru z bonusem.

W konsekwencji przez sprzedaż napojów w rozumieniu art. 12a ust. 2 ZdrPublU „rozumieć należy przeniesienie przez podmiot zobowiązany do uiszczenia opłaty własności rzeczy w postaci napojów, o których mowa w art. 12a ust. 1 tej ustawy, jeżeli z transakcją tą wiąże się obowiązek nabywcy dokonania świadczenia stanowiącego (bezpośrednio lub pośrednio) formę ekwiwalentu za dostarczony towar”²⁰.

5. Nieodpłatna dostawa towarów. Nieodpłatna dostawa towarów nie stanowi sprzedaży w rozumieniu art. 12a ust. 2 ZdrPublU. Nieodpłatną dostawą towarów jest przeniesienie własności towarów nieobarczone żadnymi dodatkowymi warunkami możliwymi do zrównania z jakąkolwiek formą ekwiwalentności, w tym brak oczekiwania zachowania rodzającego po stronie nabywcy skutki finansowe.

6. Świadczenia wzajemne. Sprzedaż wiąże się zatem z jednej strony z przeniesieniem własności rzeczy, a z drugiej uzyskaniem przez sprzedającego ekwiwalentu, który niekoniecznie odpowiadać musi wartości przedmiotu sprzedaży. Ekwiwalent nie zawsze musi być odzwierciedlony w pieniądzu. Może polegać na świadczeniach innego rodzaju, np. na bonusach powiązanych z rozliczeniem finansowym innych zakupów²¹.

Art. 12b. [Wyjątki]

1. Za napój, o którym mowa w art. 12a ust. 1, uważa się wyrób w postaci napoju oraz syrop będący środkiem spożywczym, ujęty w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w klasach 10.32 i 10.89 oraz w dziale 11, w którego składzie znajduje się co najmniej jedna z substancji, o których mowa w art. 12a ust. 1, z wyłączeniem substancji występujących w nich naturalnie.

2. Opłacie nie podlega wprowadzenie na rynek krajowy napojów:

¹⁹ P. Markowska, Oplata od środków spożywczych. Wybrane aspekty nowego obciążenia fiskalnego dla branży FMCG, KDP 2020, Nr 4, s. 26.

²⁰ Wyrok NSA z 22.11.2022 r., III FSK 811/22, Legalis.

²¹ *Ibidem*.

- 1) będących wyrobami medycznymi w rozumieniu art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/745 z dnia 5 kwietnia 2017 r. w sprawie wyrobów medycznych, zmiany dyrektywy 2001/83/WE, rozporządzenia (WE) nr 178/2002 i rozporządzenia (WE) nr 1223/2009 oraz uchylecia dyrektyw Rady 90/385/EWG i 93/42/EWG (Dz.Urz. UE L 117 z 05.05.2017, str. 1, z późn. zm.);
- 2) będących suplementami diety w rozumieniu art. 3 ust. 3 pkt 39 ustawy z dnia 25 sierpnia 2006 r. o bezpieczeństwie żywności i żywienia (Dz.U. z 2020 r. poz. 2021 oraz z 2022 r. poz. 24 i 138);
- 3) będących żywnością specjalnego przeznaczenia medycznego, preparatami do początkowego żywienia niemowląt, preparatami do dalszego żywienia niemowląt, o których mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 609/2013 z dnia 12 czerwca 2013 r. w sprawie żywności przeznaczanej dla niemowląt i małych dzieci oraz żywności specjalnego przeznaczenia medycznego i środków spożywczych zastępujących całodzienną dietę, do kontroli masy ciała oraz uchylającym dyrektywę Rady 92/52/EWG, dyrektywę Komisji 96/8/WE, 1999/21/WE, 2006/125/WE i 2006/141/WE, dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/39/WE oraz rozporządzenia Komisji (WE) nr 41/2009 i (WE) nr 953/2009 (Dz.Urz. UE L 181 z 29.06.2013, str. 35, z późn. zm.);
- 4) będących wyrobami akcyzowymi w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 143 i 1137);
- 5) w których udział masowy soku owocowego, warzywnego lub owocowo-warzywnego wynosi nie mniej niż 20% składu surowcowego oraz zawartość cukrów jest mniejsza lub równa 5 g w przeliczeniu na 100 ml napoju;
- 6) będących roztworami węglowodanowo-elektrolitowymi, o których mowa w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 432/2012 z dnia 16 maja 2012 r. ustanawiającym wykaz dopuszczonych oświadczeń zdrowotnych dotyczących żywności, innych niż oświadczenia odnoszące się do zmniejszenia ryzyka choroby oraz rozwoju i zdrowia dzieci (Dz.Urz. UE L 136 z 25.05.2012, str. 1, z późn. zm.), zwanym dalej „rozporządzeniem nr 432/2012”, w których zawartość cukrów jest mniejsza lub równa 5 g w przeliczeniu na 100 ml napoju;
- 7) będących wyrobami, w których na pierwszym miejscu w wykazie składników znajduje się mleko albo jego przetwory, niezależnie od ich sklasyfikowania w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług.

1. Definicja pojęcia napoju

1. Uwagi ogólne. Definicję napoju prawodawca umieścił w art. 12b ust. 1 ZdrPublU, gdyż regulacja art. 12b tej ustawy stanowi doprecyzowanie obowiązku podlegania tej opłacie, gdzie poza wyrażeniem definicji napoju z art. 12a ust. 1 ZdrPublU określono także sytuacje, które nie podlegają opłacie od środków spożywczych²². Według tej regulacji prawnej, opłacie od środków spożywczych podlega wprowadzenie na rynek krajowy napojów ujętych w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w klasach 10.32 i 10.89 oraz w dziale 11, w składzie których znajduje się co najmniej jedna z substancji, o których mowa w art. 12a ust. 1 ZdrPublU, z wyłączeniem substancji występujących w nich naturalnie.

2. Substancje występujące naturalnie. Przez substancje występujące naturalnie rozumie się substancje, które nie zostały dodane do produktu, natomiast znajdują się w składzie zgodnie z jego charakterystyką, np. cukry występujące w owocach (w odniesieniu do soków) lub kofeina zawarta w naparze z kawy²³. Z zawartego w art. 12b ust. 1 ZdrPublU wyłączenia przedmiotowego nie wynika, by dotyczyło ono wyłącznie substancji występujących naturalnie w wyrobie w 100%. Dokonując wykładni językowej należy przyjąć, że każda substancja występująca w napoju naturalnie nie podlega opodatkowaniu, przy czym w przypadku występowania w 100% powoduje, że wyrób nie jest napojem w rozumieniu art. 12b ust. 1 ZdrPublU i nie jest przedmiotem opodatkowania w ogóle, w przypadku natomiast dodania do niego dodatku wymienionego w art. 12a ust. 1 ZdrPublU podlega opodatkowaniu, ale tylko w określonym zakresie.

3. Dwie części definicji napoju. Prawodawca formułując definicję legalną napoju, o którym mowa w art. 12a ust. 1 ZdrPublU, posłużył się w art. 12b ust. 1 ZdrPublU taką konstrukcją, w której należy wyróżnić dwie części, tj. określenie, co uważa się za napój, a także wyłączenie z obszaru tej definicji²⁴. Zgodnie z przywołaną regulacją za napój uważa się wyrób w postaci napoju oraz syrop będący środkiem spożywczym, ujęty w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w klasach 10.32 i 10.89 oraz w dziale 11, w którego składzie znajduje się co najmniej jedna z substancji, o których mowa w art. 12a ust. 1 ZdrPublU, z wyłączeniem substancji występujących w nich naturalnie. Zastosowanie zatem w konkretnym przypadku definicji napoju, o którym mowa w art. 12a ust. 1 ZdrPublU, z konsekwencją w postaci objęcia obowiązkiem opłaty od środków spożywczych, opiera się na wskazaniu konkretnej sytuacji objętej wyliczeniem z art. 12b ust. 1 ZdrPublU, a jednocześnie stwierdzeniu, że nie ma przypadku wyłączenia z tej definicji. Wyłączenie to zostało określone ogólnie przez odniesienie do substancji

²² Wyr. NSA z 15.3.2023 r., III FSK 1480/22, Legalis.

²³ Zob. Rządowy projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów – druk Nr 210, Sejm RP IX kadencji.

²⁴ Wyr. NSA z 15.3.2023 r., III FSK 1480/22, Legalis.

występujących w nich naturalnie. Dla zastosowania definicji napoju, jako składowej przedmiotu opłaty od środków spożywczych, istotne staje się zatem stwierdzenie, czy nie zachodzi przypadek wchodzący w zakres sformułowania „z wyłączeniem substancji występujących w nich naturalnie”²⁵.

4. Wyłączenie „substancji występujących naturalnie”. Wskazując sytuacje podlegające opłacie od środków spożywczych wraz z doprecyzowaniem pojęć, przez wprowadzenie odpowiednich definicji legalnych prawodawca nie określił jednakże przez kolejną definicję, które przypadki należy kwalifikować jako wyłączenie „substancji występujących w nich naturalnie”. Dokonując ustalenia zakresu znaczeniowego tego końcowego sformułowania definicji legalnej napoju trzeba zatem uwzględnić, że chodzi w rezultacie o zakres tego typowego środka techniki prawodawczej, a jednocześnie z konsekwencją w postaci objęcia przedmiotem opłaty od środków spożywczych. Skoro zatem prawodawca nie zdecydował się na dalsze doprecyzowanie tego wyrażenia, będącego składową definicji napoju, należy uznać, że chodzi o takie sytuacje, w których można stwierdzić, że substancje występują naturalnie w ramach całego obszaru wskazanego w definicji napoju. Potwierdzeniem tego jest także wyrażenie „występujących w nich naturalnie”²⁶.

Należy podzielić pogląd wyrażony przez NSA²⁷, który zdefiniował ten zwrot przyjmując, że „(...) Przez substancje występujące naturalnie rozumie się substancje, które nie zostały dodane do produktu, natomiast znajdują się w składzie zgodnie z jego charakterystyką, np. cukry występujące w owocach (w odniesieniu do soków) lub kofeina zawarta w naparze z kawy”²⁸. Z zawartego w art. 12b ust. 1 ZdrPublU wyłączenia przedmiotowego nie wynika, by dotyczyło ono wyłącznie substancji występujących naturalnie w wyrobie w 100%. Dokonując wykładni językowej należy przyjąć, że każda substancja występująca w napoju naturalnie nie podlega opodatkowaniu, przy czym w przypadku występowania w 100% powoduje, że wyrób nie jest napojem w rozumieniu art. 12b ust. 1 ZdrPublU i nie jest przedmiotem opodatkowania w ogóle, w przypadku natomiast dodania do niego dodatku wymienionego w art. 12a ust. 1 ZdrPublU podlega opodatkowaniu, ale tylko w określonym zakresie. (...)”²⁹. Taki sposób wykładni tego końcowego zwrotu definicji legalnej napoju jest zgodny nie tylko z wykładnią językową, ale odpowiada również istocie tego wyrażenia. Chodzi o postrzeganie tego wyłączenia jako odnoszącego się do całego obszaru sytuacji wskazanych w definicji napoju, gdyż chodzi w rezultacie o dookreślenie przedmiotu opłaty (przedmiotu opodatkowania)³⁰.

²⁵ *Ibidem*.

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ Wyr. NSA z 1.3.2023 r., III FSK 1278/22, Legalis.

²⁸ Rządowy projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów – druk Nr 210, Sejm RP IX kadencji.

²⁹ Wyr. NSA z 1.3.2023 r., III FSK 1278/22, Legalis.

³⁰ Wyr. NSA z 15.3.2023 r., III FSK 1480/22, Legalis.

Dlatego też trafnie NSA również wskazał na wykładnię systemową, jako uzasadniającą taki sposób ustalenia tego normatywnego zwrotu, gdyż chodzi o promocję prozdrowotnych postaw konsumentów. „(...) Przepis art. 12b ust. 1 ZdrPublU należy czytać systemowo, gdyż odnosi się wprost do przedmiotu opodatkowania, jakim jest wprowadzony na rynek krajowy tak zdefiniowany napój. Przedmiotowe wyłączenie ma charakter generalny i odnosi się do każdej substancji występującej w napoju naturalnie, a nie tylko do takiej substancji, która w tym napoju występuje samodzielnie (wyłącznie) (...)”³¹. Chodzi zatem o odniesienie tego wyłączenia do każdej substancji, która występuje w napoju naturalnie³².

Nie zasługuje na aprobatę argumentacja, że nie jest możliwe rozróżnienie źródła pochodzenia cukrów występujących w napoju oraz cukrów dodanych w trakcie procesu produkcji. Tym bardziej, że cukry dodane w trakcie procesu produkcji mogą być również cukrami występującymi naturalnie, np. dodanie soku owocowego zawierającego występujący w nim naturalnie cukier stanowi dodatek środka spożywczego zawierającego cukry. Producent napoju ma możliwość na podstawie posiadanych danych ustalić zawartość w napoju cukrów naturalnych i cukrów dodanych. Ponadto, ma możliwość oznaczenia zawartości cukrów w próbkach pochodzących z różnych etapów procesu produkcyjnego, np. przed i po dodaniu cukrów, soku, lub innych dodatków substancji słodzących, oraz w wyrobie gotowym. To, że pozostałe podmioty zobowiązane do zapłaty opłaty nie mają takich możliwości, dysponując jedynie wyrobem gotowym, nie oznacza, że informacje pochodzące od producenta nie są im znane, a tym bardziej nie powinny być im znane.

5. Etykieta produktu. Według art. 12d ust. 4 pkt 2 ZdrPublU, informacja o zawarciu umowy dotyczącej produkcji napojów dla zamawiającego zawiera dane o składzie napojów będących przedmiotem umowy, w tym o dodatku kofeiny lub tauryny, substancji słodzących, o których mowa w art. 12a ust. 1 pkt 1 ZdrPublU, oraz o zawartości cukrów w przeliczeniu na objętość napojów w zakresie niezbędnym do obliczenia opłaty, zgodnie z ich etykietą. Informacje zawarte na etykiecie produktu powinny zawierać zatem dane rzeczywiste o ilości substancji występujących w napoju naturalnie. Wówczas podmiot zobowiązany do zapłaty opłaty (inny niż producent) nabywający napoje będzie dysponował informacją o składzie napoju, niezbędną do prawidłowego ustalenia opłaty i nie może zastrzajać się brakiem wiedzy na ten temat. Innymi słowy na żądanie właściwego organu musi wykazać, jaki jest rzeczywisty skład napoju, którego wprowadzenie na rynek podlega opłacie. Prawodawca substancje występujące naturalnie odnosi zatem do napoju podlegającego opłacie, a nie do składników, na bazie których napój jest wyprodukowany. Tym samym, substancje występujące naturalnie w napoju powinny być zgodne z charakterystyką napoju, a nie jego składników³³.

³¹ Wyr. NSA z 1.3.2023 r., III FSK 1278/22, Legalis.

³² Wyr. NSA z 15.3.2023 r., III FSK 1480/22, Legalis.

³³ Wyr. NSA z 1.3.2023 r., III FSK 1278/22, Legalis.

Brak precyzyjnych unormowań dotyczących dokumentów, będących podstawą wyliczenia wysokości opłaty od środków spożywczych, nie oznacza, że można poprzestać na regulacjach prawnych w zakresie obowiązków informacyjnych dotyczących żywności, a w szczególności rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 1169/2011 z 25.10.2011 r. w sprawie przekazywania konsumentom informacji na temat żywności, zmiany rozporządzeń Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) Nr 1924/2006 i (WE) Nr 1925/2006 oraz uchylecia dyrektywy Komisji 87/250/EWG, dyrektywy Rady 90/496/EWG, dyrektywy Komisji 1999/10/WE, dyrektywy 2000/13/WE Parlamentu Europejskiego i Rady, dyrektyw Komisji 2002/67/WE i 2008/5/WE oraz rozporządzenia Komisji (WE) Nr 608/2004³⁴, które zawiera szczegółowe regulacje dotyczące etykietowania produktów spożywczych, chociażby i z tego powodu, że przepisy przywołanego rozporządzenia Nr 1169/2011 nie różnicują w tabeli wartości odżywczej źródła pochodzenia „cukrów”, odnosząc się wyłącznie do ich zawartości, stanowią bowiem sumę cukrów naturalnie występujących i dodanych w trakcie procesu technologicznego.

6. Przedmiot opodatkowania opłatą. Przepis art. 12b ust. 1 ZdrPublU należy czytać systemowo, gdyż odnosi się wprost do przedmiotu opodatkowania, jakim jest wprowadzony na rynek krajowy tak zdefiniowany napój. Przedmiotowe wyłączenie ma charakter generalny i odnosi się do każdej substancji występującej w napoju naturalnie, a nie tylko do takiej substancji, która w tym napoju występuje samodzielnie (wyłącznie)³⁵.

Przedmiotu opodatkowania nie można ustalać na podstawie przepisu określającego podstawę opodatkowania, której to podstawy prawodawca nie wymienił w art. 217 Konstytucji RP wśród podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku. Podstawa opodatkowania postrzegana jest zazwyczaj w kategoriach konkretyzacji przedmiotu podatku, a ściślej – zindywidualizowanej co do wielkości i podmiotu części przedmiotu opodatkowania³⁶. O ile więc przedmiot opodatkowania kreuje stan faktyczny lub prawny rodzący powstanie obowiązku podatkowego, o tyle podstawa opodatkowania stanowi ilość (wartość), do której można przypisać właściwą stawkę podatkową. Regulacje odnoszące się do podstawy opodatkowania nie mogą rozszerzać zakresu przedmiotowego daniny³⁷. Podstawa opodatkowania mieści się w przedmiocie opodatkowania, jest jej fragmentem wyrażonym ilościowo lub wartościowo.

Co istotne, oceny właściwości konkretnego wyrobu pod kątem spełniania przez niego definicji przepisu art. 12b ust. 1 ZdrPublU należy dokonywać na moment powstania wobec niego obowiązku uiszczenia opłaty, a więc na moment wprowadzenia go na rynek zgodnie z art. 12a ust. 2 ZdrPublU.

³⁴ Dz.Urz. UE L Nr 304, poz. 18 ze zm.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ Por. *M. Mastalski*, Prawo podatkowe, Warszawa 2021, s. 39.

³⁷ Wyr. NSA z 22.11.2022 r., III FSK 934/22, Legalis.

Napojem w rozumieniu przepisów ustawy o zdrowiu publicznym są zatem zarówno napoje przeznaczone do bezpośredniego spożycia (do picia), jak i napoje/syropy mające postać płynną, które na moment powstania obowiązku zapłaty opłaty przeznaczone są do sporządzenia napojów przeznaczonych do bezpośredniego spożycia. Tego stanu rzeczy nie zmienia art. 1 ust. 1a ZdrPublU, który określa także zasady ustalania i pobierania opłaty od napojów z dodatkiem substancji o właściwościach słodzących, o których mowa w art. 12a ust. 1 pkt 1 ZdrPublU, oraz kofeiny lub tauryny w produkcie gotowym do spożycia. Nie można na jego podstawie przyjąć, że opłacie podlegają wyłącznie produkty gotowe do spożycia, ale że w produkcie gotowym do spożycia muszą być zawarte określone substancje (wskazane w art. 12a ust. 1 ZdrPublU). Tym samym za napój w świetle art. 12b ust. 1 ZdrPublU należy uznać również środki spożywcze przeznaczone do przygotowania napoju do bezpośredniego spożycia dopiero po obróbce, np. rozcieńczeniu lub połączeniu z innymi składnikami w dystrybutorze³⁸.

Warto zauważyć, że w odniesieniu do art. 12a ust. 1 oraz art. 12b ust. 1 ZdrPublU w orzecznictwie są również formułowane odpowiedzi na pytania, „czy zawarte w art. 12b ust. 1 ZdrPublU sformułowanie: »substancje występujące w nich naturalnie« odnosi się do napoju jako produktu finalnego czy do jego składników”, prowadzące do uznania, że: „Ścisłe gramatyczne rozumienie przepisu powoduje (...) systemowy błąd logiczny stawiający pod znakiem zapytania sens regulacji (...)”, a w konsekwencji wskazanie, że zastosowanie winna mieć w sprawie wyrażona w art. 2a OrdPU zasada *in dubio pro tributario*³⁹.

Naczelny Sąd Administracyjny w ramach kontroli kasacyjnej stwierdził jednak, że „Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu nie odniósł się (...) do zarzucanej błędnej wykładni ww. przepisów prawa materialnego. Trudno za takowe przyjąć stwierdzenie, że przy interpretacji spornych przepisów nie można zastosować wykładni gramatycznej, uniemożliwia to bowiem błąd językowy w redakcji definicji napoju. Zdaniem WSA we Wrocławiu, ścisłe gramatyczne rozumienie przepisu powoduje systemowy błąd logiczny stawiający pod znakiem zapytania sens regulacji, dający efekt sprzeczny z wykładnią systemową. Zastosowanie zaś wykładni systemowej prowadzi wprost do pominięcia brzmienia przepisu. W ocenie WSA we Wrocławiu, w takiej sytuacji należy uznać, że istnieją w sprawie niedające się usunąć wątpliwości co do prawa”⁴⁰.

Podkreślenia wymaga, odnosząc się do kwestii „gramatycznego rozumienia” definicji napoju (art. 12b ust. 1 ZdrPublU), że w przepisie po słowie „napój” w liczbie pojedynczej prawodawca precyzuje, że jest nim „wyrób w postaci napoju oraz syrop będący środkiem spożywczym”, a zatem „liczba mnoga”. W tych okolicznościach zwrot „substancje występujące w nich naturalnie” odnosi się do wyrobu w postaci napoju oraz syropu.

³⁸ Wyr. NSA z 1.3.2023 r., III FSK 1278/22, Legalis.

³⁹ Wyr. WSA we Wrocławiu z 20.4.2022 r., I SA/Wr 969/21, Legalis.

⁴⁰ Wyr. NSA z 30.3.2023 r., III FSK 1373/22, Legalis.

[Przejdź do księgarni →](#)