

- **Relacje przedmiotu do podstawy opodatkowania w opłacie od środków spożywczych - sędzia NSA dr Krzysztof Winiarski**

### **Wyrok NSA z 22 listopada 2022 r., sygn. akt III FSK 811/22**

**Przez sprzedaż napojów rozumieniu art. 12a ust. 2 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym (Dz.U. z 2021 r. poz. 183 ze zm., dalej u.z.p.) 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.**

#### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

Sedno sporu wiąże się z rozstrzygnięciem, czy daniną w postaci opłaty od środków spożywczych objęta jest - w świetle przepisów ustawy o zdrowiu publicznym – określana przez stronę czynność nieodpłatnego wydania towaru, w przypadku spełnienia przez kontrahenta określonych warunków umownych (tj. dokonania odpłatnego nabycia określonej partii napojów tego samego rodzaju). Spółka we wniosku o wydanie interpretacji wskazała, że warunkiem tym jest osiągnięcie wymaganego poziomu obrotów ze sprzedaży napojów lub zakup ich określonej ilości w ramach akcji typu "Kup 10 dostaniesz 1 gratis". [...]

Przedmiot opodatkowania stanowić będzie, stosownie do art. 12 ust. 1 u.z.p., wprowadzenie na rynek krajowy napojów z dodatkami wymienionymi w pkt 1 i 2 tego przepisu. W art. 12a ust. 2 u.z.p. ustawodawca definiuje, jak rozumieć określenie "wprowadzenie na rynek krajowy napojów", o którym mowa w ust. 1. Rozumieć przez to należy "sprzedaż napojów [...]" (z perspektywy istoty sporu dalszy fragment tego przepisu nie ma znaczenia). Kluczowe natomiast dla rozstrzygnięcia spornego problemu pozostaje ustalenie znaczenia pojęcia "sprzedaż" w rozumieniu art. 12a ust. 2 u.z.p.

Analizowane pojęcie nie zostało zdefiniowane w ustawie o zdrowiu publicznym, brak też w tym akcie prawnym przepisów odsyłających do definicji zawartych w innych regulacjach (np. kodeksie cywilnym). W takim przypadku w procesie wykładni językowej, którą należy posłużyć się w pierwszej kolejności, winno nastąpić odwołanie do reguł znaczeniowych języka powszechnego (por. A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2011, s. 207), na co słusznie zwrócił uwagę Sąd pierwszej instancji. Ustalając znaczenie pojęcia "sprzedaż" w oparciu o ujęcia słownikowe (np. Wielki Słownik Języka Polskiego PWN, pod red. M. Szymczaka, Uniwersalny Słownik Języka Polskiego PWN pod red. S. Dubisza, Słownik Języka Polskiego PWN w oprac. E. Sobol) zwrócić należy uwagę, że w większości definicji "sprzedaż" postrzegana jest jako "odstępowanie czegoś przez sprzedawcę na własność kupującemu za określoną sumę" (tak też w: [www.sjp.pwn.pl](http://www.sjp.pwn.pl)). Oczywiście słownik stanowi jedynie materiał pomocniczy przy ustalaniu znaczenia określonych pojęć w języku potocznym, a nie źródło prawa. Jak zauważa się w literaturze oraz orzecznictwie, słownik jest narzędziem i jak każde narzędzie powinien być odpowiednio używany (por. też A. Bielska-Brodziak, Z. Tobor, Słowniki, a interpretacja tekstów prawnych, Państwo i Prawo nr 5 z 2007 r. wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2017 r., sygn. akt II FSK 3729/14). 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 cenę wyrażoną w pieniądzu.

Z całą natomiast pewnością uznać należy, że nieodpłatna dostawa towarów nie stanowi sprzedaży w tak przedstawionym znaczeniu, a zatem również w rozumieniu art. 12a ust. 2 u.z.p. Nieodpłatną dostawą towarów jest przeniesienie własności towarów nieobarczone żadnymi dodatkowymi warunkami możliwymi do zrównania z jakąkolwiek formą ekwiwalentności, w tym brak oczekiwania zachowania rodzącego po stronie nabywcy skutki finansowe. 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, jak już zauważono, nie zawsze musi być odzwierciedlony w pieniądzu. Może polegać na świadczeniach innego rodzaju, np. na bonusach powiązanych z rozliczeniem finansowym innych zakupów. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, wskazywany przez wnioskodawcę przypadek odnosi się do sytuacji, w której ekwiwalentem przekazania towaru na zasadach "gratisu" jest poniesiona przez

kontrahenta cena sprzedaży określonej partii towaru. 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.

### **Wyrok NSA z 22 listopada 2022 r., sygn. akt III FSK 934/22**

**Stosownie do art. 12f ust. 1 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym (Dz. U. 2021 r. poz. 183 ze zm.), w związku z art. 12a oraz art. 12b ust. 1 tej ustawy, cukry występujące w napojach naturalnie nie są objęte opłatą od środków spożywczych, a w efekcie ich ilość (zawartość) nie może wpływać na wysokość tej opłaty.**

**Błędne jest ustalenie podstawy opodatkowania opłatą od środków spożywczych wyłącznie na podstawie art. 12f ust. 1 u.z.p., w oderwaniu od zakresu przedmiotowego tej daniny wynikającego z art. 12a w zw. z art. 12b tej ustawy.**

**Skoro ustawodawca w art. 12b ust. 1 u.z.p. zdecydował o wyłączeniu z zakresu opodatkowania opłatą od środków spożywczych cukrów występujących w napojach naturalnie, to art. 12f ust. 1 tej ustawy nie stanowi podstawy rozszerzenia obowiązku daninowego o tę kategorię środków.**

### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku:**

Podstawowa kwestia sporna w sprawie wiązała się z ustaleniem podstawy, do której odnieść należało właściwą stawkę omawianej opłaty. Problem ten powstał na tle sformułowanego przez stronę we wniosku pytania, czy Spółka stosownie do art. 12f u.z.p. w przypadku piw bezalkoholowych smakowych powinna obliczać wysokość opłaty wyłącznie od ilości cukrów dodanych w procesie produkcji, czy od sumy ilości cukrów dodanych w procesie produkcji i cukrów pochodzących z fermentacji.

Zdaniem Spółki, opłata od środków spożywczych winna uwzględniać wyłącznie cukry dodane w wyniku mieszania piwa z dodatkami słodzającymi w rozumieniu art. 12a ust. 1 pkt 1 u.z.p. Opłata cukrowa od piwa bezalkoholowego smakowego nie powinna uwzględniać cukrów powstałych w procesie fermentacji.

Sąd pierwszej instancji zaaprobował natomiast stanowisko zajęte przez organ interpretacyjny, eksponując pogląd, że pojęcie "zawartość cukrów" odnosi się do łącznej sumy wszystkich cukrów znajdujących się w napoju, a więc zarówno pochodzenia naturalnego, jak i dodatków, o których mowa w art. 12a ust. 1 pkt 1 u.z.p., toteż opłatę należy obliczyć od całej zawartości cukrów występujących w napoju. Wniosek ten Sąd pierwszej instancji wyprowadził, dokonując wykładni art. 12f ust. 1 u.z.p. Zgodnie z tym przepisem na wysokość opłaty składają się następujące części:

1) 0,50 zł za zawartość cukrów w ilości równej lub mniejszej niż 5 g w 100 ml napoju, lub za zawartość w jakiegokolwiek ilości co najmniej jednej substancji słodzącej, o których mowa w rozporządzeniu nr 1333/2008,

2) 0,05 zł za każdy gram cukrów powyżej 5 g w 100 ml napoju,

- w przeliczeniu na litr napoju.

Istotne wpływ na taką konstatację miał użyty w przytoczonym przepisie zwrot legislacyjny "zawartości cukrów". Zdaniem WSA w Poznaniu, pojęcie to odnosi się do łącznej sumy wszystkich cukrów znajdujących się w napoju, a więc zarówno pochodzenia naturalnego, jak i dodatków, o których mowa w art. 12a ust. 1 pkt 1 u.z.p.

Zapłaty tych Naczelny Sąd Administracyjny nie podziela. Zdaniem rozpatrującego sprawę składu orzekającego błędne jest ustalenie podstawy opodatkowania opłatą od środków spożywczych wyłącznie na podstawie art. 12f ust. 1 u.z.p., w oderwaniu od zakresu przedmiotowego tej daniny wynikającego z art. 12a w zw. z art. 12b tej ustawy.

Motywy przyjęcia takiego stanowiska wymagają uprzedniego odniesienia się do istoty prawa daninowego, w tym zwłaszcza relacji poszczególnych elementów konstrukcyjnych podatku. Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP 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 następuje w drodze ustawy. Przytoczony przepis wymienia elementy konstrukcji podatku, które są objęte obowiązkiem uregulowania w ustawie. Wśród podstawowych komponentów podatku prawodawca

konstytucyjny wyszczególnił podmiot, przedmiot opodatkowania i stawki podatkowe. Przedmiot opodatkowania stanowi, najogólniej rzecz biorąc, zdarzenie (działanie lub jego brak), stan prawny lub faktyczny, którego ziszczenie powoduje powstanie obowiązku podatkowego.

Zbudowanie normy identyfikującej przedmiot opodatkowania opłatą od środków spożywczych wymaga sięgnięcia do kilku jednostek redakcyjnych zawartych w art. 12a u.z.p. (tj. ust. ust. 1, 2 oraz 3) w powiązaniu z art. 12b tej ustawy.

Przedmiot opodatkowania stanowić będzie, stosownie do art. 12 ust. 1 u.z.p., wprowadzenie na rynek krajowy napojów z dodatkami wymienionymi w pkt 1 i 2 tego przepisu. W art. 12a ust. 2 u.z.p. ustawodawca zdefiniował pojęcie "wprowadzenie na rynek krajowy napojów", o których mowa w ust. 1. Rozumieć przez to należy "sprzedaż napojów [...]". Z kolei za napój, stosownie do art. 12b ust. 1 u.z.p., 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 (podkr. Sądu).

Wprawdzie ustawodawca konstytucyjny wśród podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku nie wymienił w art. 217 Konstytucji podstawy opodatkowania, to jednak powszechnie uważa się, że skoro stanowi ona kluczowy parametr, do którego (po ewentualnych odliczeniach oraz uwzględnieniu kwot wolnych od opodatkowania) należy odnieść konkretną stawkę podatkową, również winna zostać uregulowana w akcie rangi ustawowej (por. D. Mączyński, Niekonstytucyjność przepisów o podatku akcyzowym, PiP 2002/10 s. 64; C. Kosikowski, Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji, Głosa 1999/7, poz. 2-3). Do wniosków takich prowadzi ściśle powiązanie podstawy opodatkowania z przedmiotem i podmiotem opodatkowania (por. S. Bogucki, G. Liszewski, P. Smoleń, J. Szczygieł, K. Winiarski, Podatek od spadków i darowizn. Komentarz, Warszawa 2021, s. 271).

Jakie są zatem relacje przedmiotu do podstawy opodatkowania opłatą od środków spożywczych? Podstawa opodatkowania postrzegana jest zazwyczaj w kategoriach konkretyzacji przedmiotu podatku, a ściślej – zindywidualizowanej co do wielkości i podmiotu części przedmiotu opodatkowania (por. M. Mastalski, Prawo podatkowe, Warszawa 2018, s. 53). 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 żadną miarą nie mogą rozszerzać zakresu przedmiotowego daniny. Podstawa opodatkowania w istocie mieści się w przedmiocie opodatkowania, jest jej fragmentem wyrażonym ilościowo lub wartościowo.

Konstrukcji podstawy opodatkowania, w przypadku opłaty od środków spożywczych (w powiązaniu ze stawką podatkową), można doszukać się w art. 12f u.z.p. Jest nią "wartość cukrów". Stwierdzić tu wypada, że redakcja tego przepisu daleka jest od standardów legislacyjnych, którymi cechować powinny się zwłaszcza przepisy podatkowe. Mówi się tu wręcz o podwyższonym standardzie określoności regulacji podatkowej, co wynika wprost z art. 217 Konstytucji RP (por. m.in. wyrok TK z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09). Jednakże nawet przy takich usterkach redakcyjnych art. 12f u.z.p., wskazane w nim komponenty, do których zastosowanie znajdzie określona stawka (choć i tu ustawodawca nie posługuje się tym terminem, używając określenia "wysokość opłaty"), nie mogą być definiowane w sposób rozszerzający zakres przedmiotowy daniny publicznej, jaką jest opłata od środków spożywczych. Zakres ten, wytyczający granice obowiązku podatkowego, wyznaczony został wyraźnie w art. 12a oraz 12b u.z.p. Ustalenie podstawy opodatkowania nie może zostać dokonane w oderwaniu od przedmiotu opodatkowania. Taki właśnie błąd popełnił organ interpretacyjny i powielił go Sąd pierwszej instancji. Rację przyznać należy skarżącej Spółce, że organ w sposób wadliwy wyprowadził wnioski co do podstawy wyliczenia opłaty jedynie na podstawie art. 12f ust. 1 u.z.p., z całkowitym pominięciem wykładni systemowej wewnętrznej związanej z art. 12b ust. 1 u.z.p. W tym ostatnim przepisie ustawodawca w sposób jednoznaczny zdecydował o wyłączeniu z opodatkowania "opłatą cukrową" cukrów występujących w napojach naturalnie. Nie są one objęte opłatą od środków spożywczych, a w efekcie ich ilość (zawartość) nie może wpływać na wysokość tej opłaty.

Z tego względu za błędny należy uznać pogląd kształtujący się w orzecznictwie sądów administracyjnych, jakoby pojęcie "zawartości cukrów" należało odnosić do łącznej sumy wszystkich cukrów znajdujących się w napoju, tj. zarówno pochodzenia naturalnego, jak i dodatków wyszczególnionych w art. 12a ust. 1 pkt 1 u.z.p. (por. wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 24 czerwca 2022 r., o sygn. V SA/Wa 4315/21, 9 sierpnia 2022 r. o sygn. V SA/Wa 4654/21 i 6 października 2022 r. o sygn. V SA/Wa 4659/21; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 26 maja 2022 r. o sygn. I SA/Po 814/21).

### **Orzeczenia powiązane:**

Wyrok NSA z 1 marca 2023 r., sygn. akt III FSK 1278/22

### **Przepisy:**

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

#### **Art. 217**

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 następuje w drodze ustawy.

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

#### **Art. 1**

[...]

1a. Ustawa 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, oraz kofeiny lub tauryny w produkcie gotowym do spożycia.

#### **Art. 12a.**

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,

podmiot, o którym mowa w art. 12d ust. 1 pkt 2, podmiot nabywający napoje w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub importera napoju, albo sprzedaż w przypadku, o którym mowa w art. 12e ust. 3.

[...]

#### **Art. 12b**

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.

[...]

#### **Art. 12f.**

1. Na wysokość opłaty składają się następujące części:

1) 0,50 zł za zawartość cukrów w ilości równej lub mniejszej niż 5 g w 100 ml napoju, lub za zawartość w jakiegokolwiek ilości co najmniej jednej substancji słodzącej, o których mowa w rozporządzeniu nr 1333/2008,

2) 0,05 zł za każdy gram cukrów powyżej 5 g w 100 ml napoju

- w przeliczeniu na litr napoju.

[...]

### **Główne problemy:**

1. Pojęcie „sprzedaży” w u.z.p.,
2. Zakres przedmiotowy opłaty od środków spożywczych,
3. Relacje przedmiotu do podstawy opodatkowania opłatą cukrową.