
II. PRZEGLĄD ORZECZNICTWA

Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 czerwca 2024 r., III FSK 150/24

Cukry występujące naturalnie w napojach lub w ich składnikach a zakres wyłączenia z obowiązku wnoszenia opłaty od środków spożywczych

Commentary on the judgment of the Supreme Administrative Court
of 20 June 2024, III FSK 150/24.

Sugars occurring naturally in beverages or their ingredients
and the scope of the exemption from the foodstuffs levy

Commento alla sentenza della Corte amministrativa suprema
del 20 giugno 2024, III FSK 150/24.

Gli zuccheri presenti naturalmente nelle bevande o nei loro ingredienti
e l'ambito di applicazione dell'esenzione dal prelievo sui prodotti alimentari

Since 1 January 2021, beverages containing sugars that are monosaccharides or disaccharides, foodstuffs containing these substances, sweeteners and caffeine or taurine have been subject to a foodstuffs levy when placed on the Polish market. This commentary primarily aims to support the stance taken by the Supreme Administrative Court regarding the exemption of the aforementioned products from this levy. In the judgment under review, the Supreme Administrative Court ruled that the phrase 'excluding substances occurring naturally therein' should apply not only to the final beverage product, but also to its components. Therefore, if a product's only source of sugar is natural, the condition for exempting such a drink from the foodstuffs levy is met. This ruling is correct and deserves approval. The study employs a dogmatic-legal research method and covers legislation, case law, and relevant literature.

Keywords: tax law, beverage, juice, natural sugars, foodstuffs levy

A far data dal 1° gennaio 2021, in Polonia l'immissione sul mercato nazionale di bevande contenenti zuccheri aggiunti (monosaccaridi o disaccaridi), di prodotti alimentari contenenti tali sostanze, di sostanze edulcoranti, nonché di caffeina o taurina, è soggetta alla tassa sui prodotti alimentari. Il presente contributo si propone di esprimere adesione all'orientamento interpretativo fatto proprio dalla Corte amministrativa suprema della Repubblica di Polonia con riguardo all'esclusione oggettiva dall'ambito applicativo della suddetta tassa. Nella sentenza in esame, la Corte amministrativa suprema della Repubblica di Polonia ha precisato che l'espressione "con esclusione delle sostanze in esse naturalmente presenti" deve essere riferita non soltanto al prodotto finito nella forma di bevanda, ma anche ai singoli componenti dello stesso. Ne consegue che, qualora i componenti del prodotto includano un succo nel quale lo zucchero sia presente esclusivamente in forma naturale, deve ritenersi integrata la condizione che esclude tale bevanda dall'ambito di assoggettamento del prodotto alla tassa. La decisione in esame deve ritenersi condivisibile e meritevole di approvazione. L'analisi è condotta secondo il metodo dogmatico-giuridico e si fonda sull'esame della legislazione, della giurisprudenza e della dottrina rilevante.

Parole chiave: diritto tributario, bevanda, succo, zuccheri naturali, tassa sui prodotti alimentari

Teza: Jeśli w skład napoju wchodzi tylko składniki zawierające naturalnie cukry będące monosacharydami lub disacharydami, to tak powstały napój należy uważać za zawierający substancje wymienione w art. 12a ust. 1 u.z.p. wyłącznie naturalnie, a więc przy uwzględnieniu definicji z art. 12b ust. 1 u.z.p. podlegający wyłączeniu z opłaty od środków spożywczych. Sformułowanie użyte w art. 12b ust. 1 u.z.p. „z wyłączeniem substancji występujących w nich naturalnie” należy odnosić nie tylko do wyrobu finalnego, ale również do komponentów tego wyrobu. Zatem jeśli komponentem wyrobu jest sok, w którym cukier występuje naturalnie, to spełniony jest warunek wyłączający zawarty w art. 12b ust. 1 *in fine* u.z.p.

Uwagi wstępne

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z 20 czerwca 2024 r.¹ w zakresie objętym badaniem odnosi się do problematyki przedmiotu opłaty od środków spożywczych potocznie zwanej również „opłatą cukrową”. Rozstrzygnięty przez NSA spór dotyczył interpretacji art. 12a i 12b ustawy z 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym². Zgodnie z treścią art. 12a u.z.p.

¹ Wyrok NSA z 20 czerwca 2024 r., III FSK 150/24, LEX nr 3749985.

² Ustawa z 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym (t.j. Dz.U. z 2026 r., poz. 149; dalej: u.z.p.).

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 Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1333/2008 z 16 grudnia 2008 r. w sprawie dodatków do żywności³,

2) kofeiny lub tauryny.

Natomiast art. 12b u.z.p. stanowi uzupełnienie zakresu przedmiotowego tej opłaty. W przepisie tym ustawodawca zdefiniował pojęcie napoju podlegającego opłacie, a także przedstawił katalog wyłączeń spod zakresu jej opodatkowania. W kwestii tej najistotniejsze znaczenie ma treść art. 12b ust. 1 u.z.p., w którym ustawodawca wskazał, że za podlegający opłacie od środków spożywczych 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 u.z.p., z wyłączeniem substancji występujących w nich naturalnie.

1. Stan faktyczny

Spółka wystąpiła z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej do dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (KIS) w zakresie opłaty od środków spożywczych. We wniosku spółka wskazała, że produkowane przez nią napoje niegazowane zawierają cukry wyłącznie pochodzące z naturalnych soków owocowych, bez dodatku substancji słodzących, kofeiny czy tauryny. Cukier występujący w tych napojach jako pochodzący z naturalnych soków owocowych jest monosacharydem w 82,3%/100 g.

Istota sporu w niniejszej sprawie sprowadzała się do odpowiedzi na pytanie: Czy wytwarzane przez spółkę i wprowadzane na rynek nowe napoje niegazowane, w których udział soku owocowego wynosi 57%, zawartość cukru pochodzenia naturalnego wynosi 5,9 g w przeliczeniu na 100 ml oraz cukier ten jest wyłącznie składnikiem soku naturalnego będącego składową wyrobu i nie został do niego dodany osobno, a wyrób nie zawiera kofeiny i tauryny, będą wyłączone z opłaty od środków spożywczych zgodnie z art. 12b ust. 2 pkt 5 u.z.p.?

³ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1333/2008 z 16 grudnia 2008 r. w sprawie dodatków do żywności (Dz.Urz. UE L z 2008 r. Nr 354, s. 16 ze zm.).

Wydając interpretację indywidualną w tej sprawie, dyrektor KIS uznał, że napoje te podlegają opłacie od środków spożywczych, ponieważ zawartość cukru przekracza określony przez ustawodawcę limit. W wyniku wniesienia skargi Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Warszawie w wyroku z 16 listopada 2023 r.⁴ dokonał rozpoznania niniejszej sprawy i uchylił interpretację organu, uznając, że napoje te spełniają warunki wyłączenia z opłaty. Nie zgadzając się z tym rozstrzygnięciem, pełnomocnik dyrektora KIS złożył skargę kasacyjną, zaskarżając ten wyrok w całości.

2. Stanowisko NSA

Rozpoznając przedmiotową sprawę, NSA oddalił skargę kasacyjną oraz zasądził od organu na rzecz spółki 360 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego. W uzasadnieniu NSA podkreślił, że jeśli w skład napoju wchodzi tylko składniki zawierające naturalnie cukry będące monosacharydami lub disacharydami, to tak powstały napój należy uważać za zawierający substancje wymienione w art. 12a ust. 1 u.z.p. wyłącznie naturalnie, a więc przy uwzględnieniu definicji z art. 12b ust. 1 u.z.p. podlegający wyłączeniu z opłaty określonej w art. 12a ust. 1 u.z.p. Zdaniem NSA sformułowanie użyte w art. 12b ust. 1 u.z.p. „z wyłączeniem substancji występujących w nich naturalnie” należy odnosić nie tylko do wyrobu finalnego, ale także do komponentów tego wyrobu. Zatem jeśli komponentem wyrobu jest sok, w którym cukier występuje naturalnie, to spełniony jest warunek wyłączający, zawarty w art. 12b ust. 1 *in fine* u.z.p.

Ponadto NSA wskazał, że wykładni tej nie przeczy istnienie w ustawie zwolnienia przewidzianego w art. 12b ust. 2 pkt 5 u.z.p., zgodnie z którym opłacie nie podlega wprowadzenie na rynek krajowy napojów, w których udział masowy soku owocowego, warzywnego lub owocowo-warzywnego wynosi nie mniej niż 20% składu surowcowego, a zawartość cukrów jest mniejsza lub równa 5 g w przeliczeniu na 100 ml napoju. Zachowuje ono swój sens, zważywszy na to, że oprócz soku owocowego w napoju mogą znajdować się także inne substancje – i wówczas ma znaczenie to, czy w kontekście art. 12b ust. 2 pkt 5 u.z.p. udział soku owocowego wynosi co najmniej 20%, czy nie. Natomiast wyrób, którego dotyczyła zaskarżona interpretacja, według deklaracji wnioskodawcy zawiera tylko sok i wodę oraz naturalne aromaty. We wniosku podano bowiem: „Wymienione produkty składają się z: 57% soków owocowych, wody i naturalnych aromatów. Wprowadzona do

⁴ Wyrok WSA w Warszawie z 16 listopada 2023 r., VIII SA/Wa 621/23, LEX nr 3745083.

produktu ilość soku owocowego daje 5,9 g cukru w przeliczeniu na 100 ml wyrobu, z zaznaczeniem, że jest to cukier pochodzący wyłącznie z naturalnych soków owocowych, więc nie został on dodany do produktu osobno [...]”. W konsekwencji nie ma tu potrzeby sięgania do wyłączenia przewidzianego w art. 12b ust. 2 pkt 5 u.z.p. i weryfikacji występowania przewidzianych w nim warunków, gdyż wyłączenie zastosowania opłaty występuje na etapie wcześniejszym, a mianowicie przez uznanie, że wyrób nie stanowi napoju w rozumieniu art. 12b ust. 1 u.z.p., gdyż cukry występują w nim naturalnie.

W glosowanym wyroku słusznie zwrócono również uwagę, że dokonując wykładni art. 12b ust. 1 u.z.p., nie można pominąć sytuacji, iż wyłączenie z zastosowania opłaty od środków spożywczych będzie zachodziło wówczas, gdy wyroby zawierają wyłącznie cukry pochodzące z soku owocowego (zagęszczonego), gdzie cukry te występują naturalnie. Zdaniem NSA można to ująć lapidarnie w ten sposób, że skoro sok owocowy nie jest napojem w rozumieniu art. 12b ust. 1 u.z.p., to nie jest też nim sok, do którego dodano wody, ani woda, do której dodano soku (nie dodając innych substancji wymienionych w art. 12a ust. 1 u.z.p.).

Dokonując natomiast wykładni końcowego fragmentu art. 12b ust. 1 u.z.p., NSA słusznie stwierdził, że nie można tracić z pola widzenia zakresu znaczeniowego odnoszącego się do wyrażenia substancji i ich występowania naturalnie. Zdaniem NSA spółka prawidłowo wskazała, że dokonując wykładni tego wyrażenia, nie można tego czynić w oderwaniu od charakterystyki wyrobu, który staje się jego wynikiem. Tym samym dyrektor KIS na skutek wadliwej interpretacji wspomnianych przepisów błędnie uznał, że dodanie do tworzonego napoju soku zawierającego naturalnie cukry stanowi dodanie do napoju środka słodzącego w rozumieniu art. 12a ust. 1 u.z.p.

3. Ocena rozstrzygnięcia NSA

Prezentowane w tej sprawie stanowisko NSA jest jak najbardziej słuszne i zasługuje na aprobatę. Orzeczenie to poprzez wykładnię art. 12a i 12b u.z.p. precyzyjnie wyjaśnia zakres przedmiotowy opłaty od środków spożywczych, który został w nieostry sposób sformułowany przez ustawodawcę. Nieostrość tych norm sprawia, że kwestia wyłączeń spod zakresu opodatkowania coraz częściej staje się przyczyną technologicznych polemik dotyczących naturalnego wytrącania się/występowania cukrów w konkretnym produkcie⁵.

⁵ A. Serlikowska, *Opłata od środków spożywczych (opłata cukrowa) – wybrane zagadnienia prawne*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2022, nr 1, s. 56.

Rozstrzygnięcie NSA stanowi „kamień milowy” zmieniający linię orzeczniczą w przedmiotowej kwestii. W orzecznictwie sądów administracyjnych pojawiały się bowiem błędne poglądy, że sformułowanie „substancje występujące w nich naturalnie” odnosi się tylko do napoju, którego wprowadzenie na rynek podlega opłacie od środków spożywczych, a nie do składników, które są do niego dodawane w procesie jego produkcji⁶. Analogiczna błędna wykładnia art. 12a i 12b u.z.p. była prezentowana także przez Ministerstwo Finansów⁷ i organy podatkowe⁸.

W wyniku prowadzonych przez NSA rozważań dokonano wykładni niezwykle istotnych przepisów podatkowych, które zostały sformułowane przez ustawodawcę w dość niejasny sposób. Warto podkreślić, że rozstrzygnięcie NSA w tej sprawie ma zasadniczy wpływ nie tylko na sytuację podmiotów wprowadzających do obrotu napoje słodzone, będących podatnikami opłaty od środków spożywczych, lecz także na konsumentów tych napojów. Bardzo często można się bowiem spotkać z tym, że ekonomiczny koszt tej daniny publicznej ponosi konsument poprzez doliczenie tej opłaty do ostatecznej ceny napoju⁹. W doktrynie zresztą wprost się wskazuje, że objęcie opłatą cukrową ma wpłynąć na cenę niezdrowych środków spożywczych i tym samym zniechęcić konsumentów do ich nabywania¹⁰.

Chociaż prezentowana przez NSA argumentacja jest słuszna, to można dokonać jej wzmocnienia. Wprawdzie wyrok ten jest przełomowy, nie jest jednak źródłem wiążącej wykładni. Warto więc zauważyć, że mimo jasnego wskazania zarówno w głosowanym wyroku, jak i w późniejszych orzeczeniach¹¹, że zwrot „z wyłączeniem substancji występujących w nich naturalnie” należy odnosić nie tylko do wyrobu finalnego, ale także do

⁶ Wyrok WSA w Poznaniu z 27 maja 2022 r., I SA/Po 821/21, LEX nr 3360146; wyrok WSA w Warszawie z 6 października 2022 r., V SA/Wa 4659/21, LEX nr 3564482; wyrok WSA we Wrocławiu z 29 sierpnia 2023 r., I SA/Wr 357/23, LEX nr 3603928; wyrok NSA z 30 marca 2023 r., III FSK 1373/22, LEX nr 3523161.

⁷ Informacja Ministerstwa Finansów z 7 listopada 2022 r. w sprawie opłaty od środków spożywczych (tzw. opłaty cukrowej) zawartych w napojach, ID informacji: 517113, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/517113> [dostęp: 29.04.2026].

⁸ Interpretacja indywidualna DKIS z 19 kwietnia 2022 r., 0111-KDSB1-1.4019.5. 2022.2.MF; interpretacja indywidualna DKIS z 8 sierpnia 2023 r., 0111-KDSB1-1.4019.11. 2023.2.WK.

⁹ E. Drozdowski, *Podatek cukrowy, czyli o zasadzie prawidłowej legislacji i prawdopodobnym braku konsekwencji jej naruszenia*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 8, s. 44.

¹⁰ A. Dahms, *Oplata cukrowa – słodko nie będzie*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 1, s. 3.

¹¹ Wyrok NSA z 11 grudnia 2024 r., III FSK 1010/24, LEX nr 3817122; wyrok WSA w Poznaniu z 30 października 2025 r., I SA/Po 435/25, LEX nr 3940084; wyrok WSA w Łodzi z 4 listopada 2025 r., I SA/Łd 498/25, LEX nr 3952037.

komponentów tego wyrobu, to dyrektor KIS w wydawanych interpretacjach indywidualnych nadal przyjmuje odmienną, nastawioną wyłącznie na cel fiskalny, wykładnię¹². Moc zasady prawa ma bowiem tylko uchwała NSA podejmowana w składzie siedmiu sędziów, całej Izby lub w pełnym składzie¹³. Jeżeli zatem w orzecznictwie sądów administracyjnych będą występować rozbieżności co do wykładni art. 12a i 12b u.z.p. w tym zakresie, to jednym z możliwych rozwiązań będzie właśnie ostateczne rozstrzygnięcie tej kwestii w formie uchwały NSA.

Oceniając głosowany wyrok, należy wskazać, że skład orzekający nie poprzestał na ustaleniu literalnego brzmienia analizowanych przepisów, lecz wykazując się erudycją, nawiązał do rezultatów pozajęzykowych dyrektyw wykładni. Postawa taka zasługuje na uznanie, gdyż realizuje założenia derywacyjnej koncepcji wykładni prawa¹⁴. Oczywiście NSA nie neguje prymatu wykładni językowej, która ma podstawowe znaczenie, zwłaszcza w dziedzinie prawa podatkowego. Jak jednak trafnie zauważa Bogumił Brzeziński, choć nie ma możliwości pominięcia wykładni językowej, to istnieje możliwość jej modyfikacji za pomocą pozajęzykowych dyrektyw wykładni¹⁵. Ustalając zatem przedmiot opodatkowania opłatą od środków spożywczych poprzez dokonanie wykładni językowej zawartego w art. 12b u.z.p. zwrotu „z wyłączeniem substancji występujących w nich naturalnie”, NSA zauważył, że zwrot ten należy odnosić nie tylko do wyrobu finalnego w postaci napoju, ale także do komponentów tego wyrobu. Substancje występujące w danym napoju naturalnie mogą bowiem występować też w różnych składnikach tego napoju, co nie przekreśla ich naturalnego charakteru. Tym samym NSA słusznie wskazał, że jeśli komponentem napoju jest sok, w którym cukier występuje wyłącznie naturalnie, to napój taki nie będzie podlegał opodatkowaniu opłatą od środków spożywczych.

Dążąc do potwierdzenia tego rezultatu wykładni także za pomocą pozajęzykowych dyrektyw wykładni, NSA słusznie odwołał się do systematyki wewnętrznej rozdziału 3a u.z.p. Podobne stanowisko prezentowane jest w doktrynie, gdzie wskazuje się, że do prawidłowego wyliczenia podstawy

¹² Interpretacja indywidualna DKIS z 25 kwietnia 2025 r., 0111-KDSB1-1.4019.1.2025.2.MC; interpretacja indywidualna DKIS z 4 września 2025 r., 0111-KDSB1-1.4019.15.2025.2.ND

¹³ M. Tchórzewski, *Tworzenie prawa a uchwały NSA wyjaśniające przepisy prawne – zarys problemu w ujęciu porównawczym*, „Co do zasady. Studia i analizy prawne” 2022, nr 1, s. 38 i n.

¹⁴ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017, s. 76–77.

¹⁵ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego. Zagadnienia filozofii, teorii i praktyki*, Warszawa 2026, s. 83.

opodatkowania opłatą od środków spożywczych należy zastosować wykładnię systemową¹⁶. Przepis art. 12b ust. 1 u.z.p. odnosi się wprost do przedmiotu opodatkowania, jakim jest wprowadzony na rynek krajowy tak zdefiniowany napój, a zatem należy go odczytywać systemowo¹⁷. Konstruując pojęcie napoju, ustawodawca wykorzystuje sformułowanie „z dodatkiem”, a nie np. „zawierających”, co koresponduje z definicją napoju z art. 12b ust. 1 u.z.p., która wyłącza z desygnatów pojęcia „napój” napoje zawierające wyłącznie substancje występujące w nich naturalnie¹⁸. Mając to na uwadze, NSA słusznie odwołał się nie tylko do treści art. 12a u.z.p., lecz także do przewidzianego w art. 12b ust. 2 pkt 5 u.z.p. wyłączenia, zgodnie z którym opłacie nie podlega wprowadzenie na rynek krajowy napojów, 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. W głosowanym wyroku NSA podkreślił, że przepis ten nie przeczy przyjętemu rezultatowi wykładni. W rozstrzyganym przypadku nie ma nawet potrzeby sięgania do wyłączenia przewidzianego w art. 12b ust. 2 pkt 5 u.z.p. i weryfikacji występowania przewidzianych w nim warunków, gdyż wyłączenie zastosowania opłaty występuje na etapie wcześniejszym, a mianowicie poprzez samo uznanie, że wyrób nie stanowi napoju w rozumieniu art. 12b ust. 1 u.z.p., gdyż cukry występują w nim naturalnie.

Stosując dyrektywy wykładni celowościowej, NSA trafnie wskazał, że nie można również tracić z pola widzenia zakresu znaczeniowego odnoszącego się do wyrażenia substancji i ich występowania naturalnie. Tym samym dokonując wykładni tego wyrażenia, nie można tego czynić w oderwaniu od charakterystyki wyrobu, który staje się jego wynikiem. W konsekwencji dodanie do tworzonego napoju soku zawierającego naturalnie cukry nie stanowi dodania do tego napoju środka słodzącego w rozumieniu art. 12a ust. 1 u.z.p. Kwestia ta została krótko i precyzyjnie podsumowana: skoro sok owocowy nie jest napojem w rozumieniu art. 12b ust. 1 u.z.p., to nie jest nim również sok, do którego dodano wody, ani woda, do której dodano soku (nie dodając innych substancji wymienionych w art. 12a ust. 1 u.z.p.).

¹⁶ A. Bojarski, *Komentarz do art. 12(b)*, w: *Oplata cukrowa. Komentarz*, Gdańsk 2025, LEX (el.).

¹⁷ A. Bogucki, *Wysokość opłaty od środków spożywczych w związku z zawartością cukrów i substancji słodzących – glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22.11.2022 r., III FSK 934/22*, „Glosa” 2023, nr 3, s. 92.

¹⁸ A. Słysz, *Opodatkowanie napojów słodzonych – globalne trendy i krajowe regulacje*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2022, nr 4, s. 22.

Oceniając rozstrzygnięcie NSA, nie można także pominąć jego konsekwencji dla sektora spożywczego. Warto przy tym wskazać, że głosowany wyrok zasługuje na aprobatę również ze względu na niepowielanie błędnego i profiskalnego rezultatu wykładni art. 12a i 12b u.z.p. prezentowanego przez organy podatkowe i Ministerstwo Finansów. Przyjęcie odmiennego stanowiska niż NSA niewątpliwie przyczyniłoby się do dodatkowych obciążeń podatkowych podmiotów dokonujących obrotu takimi napojami. Z pewnością wpłynęłoby również na wzrost cen poszczególnych napojów – jak już bowiem podkreślano, ekonomiczny koszt tej daniny publicznej co do zasady obciąża konsumenta napoju. W doktrynie prezentowane są zresztą uzasadnione wątpliwości, czy opłata od środków spożywczych nie jest w rzeczywistości ukrytym podatkiem¹⁹. W związku z tym warto wspomnieć, że ustawodawca przygotowuje obecnie projekt ustawy o zmianie ustawy o zdrowiu publicznym oraz niektórych innych ustaw²⁰. Nowelizacja ta ma na celu uproszczenie zasad poboru opłaty od środków spożywczych oraz wyeliminowanie zidentyfikowanych ograniczeń i wątpliwości interpretacyjnych związanych ze stosowaniem obowiązujących przepisów. W praktyce jednak ma znacząco zwiększyć zakres przedmiotowy tej daniny publicznej, zwłaszcza poprzez redukcję wyłączeń przewidzianych w obecnym art. 12b u.z.p. Można zatem odnieść wrażenie, że ustawodawca za pomocą nowelizacji próbuje narzucić stanowisko prezentowane przez Ministerstwo Finansów i organy podatkowe dotyczące pojmowania zakresu przedmiotowego opłaty od środków spożywczych, które zostało odrzucone przez NSA.

Kończąc, należy wspomnieć, że rozstrzygnięcie NSA jest niejako wyrazem określonej w art. 2 Ordynacji podatkowej²¹ zasady *in dubio pro tributario*²². Nakazuje ona niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzygać na korzyść podatnika²³.

¹⁹ B. Brzeziński, *Opodatkowanie niepożądanego społecznie konsumpcji. Wprowadzenie do tematyki*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 1, s. 12–13; A. Bogucki, *Wysokość opłaty...*, s. 86; B. Namieciński, *Opłata od środków spożywczych i jej rola w trosce o zdrowie społeczeństwa*, „Zeszyty Prawnicze UAM” 2021, nr 11, s. 213.

²⁰ Projekt ustawy o zmianie ustawy o zdrowiu publicznym oraz niektórych innych ustaw z 16.09.2025 r., nr UD290, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12402156/katalog/13156602> [dostęp: 29.04.2026].

²¹ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r., poz. 111 ze zm.).

²² W. Gnych-Pietrzak, *Rola wykładni i jej wpływ na orzecznictwo na przykładzie ulgi meldunkowej*, „Acta Iuris Stetinensis” 2022, nr 2, s. 102–103.

²³ D. Kurach, *O zasadzie rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika*, „Doradztwo Podatkowe” 2022, nr 11, s. 82–83.

Podsumowanie

Głosowany wyrok ma zasadnicze znaczenie dla podatników opłaty od środków spożywczych, tj. podmiotów wprowadzających do obrotu napoje zawierające cukier. Prezentowane w niniejszej sprawie stanowisko NSA jest jak najbardziej słuszne i zasługuje na aprobatę. W orzeczeniu tym NSA w drodze wykładni art. 12a i 12b u.z.p. wyjaśnia przedmiotowy zakres opłaty od środków spożywczych, sformułowany w nieostry sposób przez ustawodawcę. Stosując językowe i pozajęzykowe reguły wykładni, NSA trafnie wskazuje, że sformułowanie użyte w art. 12b ust. 1 u.z.p. „z wyłączeniem substancji występujących w nich naturalnie” należy odnosić nie tylko do wyrobu finalnego, lecz także do komponentów tego wyrobu. Zatem jeśli komponentem wyrobu jest sok, w którym cukier występuje naturalnie, to spełniony jest warunek wyłączający zawarty w art. 12b ust. 1 *in fine* u.z.p.

Jednocześnie wyrok ten stanowi odejście od profiskalnej wykładni prezentowanej przez Ministerstwo Finansów i organy podatkowe. W związku z tym głosowany wyrok zasługuje nie tylko na aprobatę, lecz także na szersze rozpowszechnienie w środowisku prawniczym. W orzeczeniu tym NSA bowiem nie tylko w sposób wzorcowy dokonał wykładni przepisów dotyczących zakresu przedmiotowego opłaty do środków spożywczych, ale także przyczynił się do ochrony słusznego interesu podatnika.

Warto również zauważyć, że mimo jednoznacznego i słusznego rozstrzygnięcia przez NSA, jak należy rozumieć zwrot „cukry naturalnie występujące w napoju”, dyrektor KIS w wydawanych interpretacjach indywidualnych nadal stosuje odmienną i błędną wykładnię tego pojęcia. Zachowanie organów podatkowych w tym zakresie zasługuje na krytykę. *De lege ferenda* należałoby zatem rozważyć ugruntowanie prezentowanego w niniejszym wyroku stanowiska NSA w inny sposób, np. w postaci zmian legislacyjnych lub uchwały NSA mającej moc zasady prawa.

BIBLIOGRAFIA

- Bogucki A. (2023), *Wysokość opłaty od środków spożywczych w związku z zawartością cukrów i substancji słodzących – glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22.II.2022 r., III FSK 934/22*, „Glosa” nr 3.
- Bojarski A. (2025), *Komentarz do art. 12(b)*, w: *Oplata cukrowa. Komentarz*, Gdańsk, LEX (el.).
- Brzeziński B. (2021), *Opodatkowanie niepożądanego społecznie konsumpcji. Wprowadzenie do tematyki*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” nr 1.

- Brzeziński B. (2026), *Wykładnia prawa podatkowego. Zagadnienia filozofii, teorii i praktyki*, Warszawa.
- Dahms A. (2021), *Oplata cukrowa – słodko nie będzie*, „Przegląd Podatkowy” nr 1.
- Drozdowski E. (2021), *Podatek cukrowy, czyli o zasadzie prawidłowej legislacji i prawdopodobnym braku konsekwencji jej naruszenia*, „Przegląd Podatkowy” nr 8.
- Gnych-Pietrzak W. (2022), *Rola wykładni i jej wpływ na orzecznictwo na przykładzie ulgi meldunkowej*, „Acta Iuris Stetinensis” nr 2.
- Kurach D. (2022), *O zasadzie rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika*, „Doradztwo Podatkowe” nr 11.
- Namieciński B. (2021), *Oplata od środków spożywczych i jej rola w trosce o zdrowie społeczeństwa*, „Zeszyty Prawnicze UAM” nr 11.
- Serlikowska A. (2022), *Oplata od środków spożywczych (opłata cukrowa) – wybrane zagadnienia prawne*, „Przegląd Prawa Publicznego” nr 1.
- Słysz A. (2022), *Opodatkowanie napojów słodzonych – globalne trendy i krajowe regulacje*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” nr 4.
- Tchórzewski M. (2022), *Tworzenie prawa a uchwały NSA wyjaśniające przepisy prawne – zarys problemu w ujęciu porównawczym*, „Co do zasady. Studia i analizy prawne” nr 1.
- Zieliński M. (2017), *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa.

Bartosz Namieciński

Uniwersytet Szczeciński, Polska

e-mail: bartosz.namiecinski@usz.edu.pl

ORCID: 0000-0002-6066-6635