

Problematyka charakteru prawnego opłaty od środków spożywczych

Issue of the legal nature of the surcharge on foodstuffs

Streszczenie

W artykule analizie poddano zagadnienie charakteru prawnego opłaty od środków spożywczych uregulowanej przepisami ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym¹. W opracowaniu wskazano cechy charakterystyczne przedmiotowego świadczenia i podjęto próbę ustalenia jego charakteru prawnego. Udzielono odpowiedzi na pytanie, czy opłata od środków spożywczych jest opłatą publiczną, podatkiem, czy też innym publicznoprawnym świadczeniem.

Słowa kluczowe: opłata od środków spożywczych, danina publiczna, opłata publiczna, podatek, niepodatkowe należności budżetowe

Abstract

The article analyses the issue of the legal nature of the surcharge on foodstuffs regulated by the provisions of the Public Health Act of 11 September 2015. The paper outlines the characteristics of the surcharge in question and attempts to establish its legal nature. An answer is provided to the question of whether the surcharge on foodstuffs is a public charge, tax or other public law tribute.

Keywords: surcharge on foodstuffs, public tribute, public charge, tax, non-tax budgetary revenues

¹ T.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1956; dalej: u.z.p.

1. Wprowadzenie

Na mocy przepisów ustawy z dnia 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów², która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.³, do ustawy o zdrowiu publicznym dodany został rozdział 3a, zawierający regulacje dotyczące opłaty od środków spożywczych. Celem artykułu jest ustalenie charakteru prawnego opłaty od środków spożywczych, w szczególności określenie, czy jak wskazuje jej normatywna nazwa, stanowi ona opłatę publiczną, czy też kwalifikować należy ją jako podatek, niepodatkową należność budżetową, bądź inne świadczenie publicznoprawne.

2. Regulacje prawne w zakresie opłaty od środków spożywczych

Zgodnie z art. 12a ust. 1 u.z.p. opłacie podlega wprowadzanie na rynek krajowy napojów z dodatkiem: cukrów będących monosacharydami lub disacharydami, a także środków spożywczych te substancje zawierających; 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 żywności⁴; kofeiny lub tauryny⁵. W przepisach ustawy o zdrowiu publicznym sformułowano katalog wyłączeń z opłaty od środków spożywczych⁶. Opłacie nie podlega wprowadzenie na rynek krajowy m.in. napojów będących wyrobami medycznymi⁷, suplementami diety⁸ lub żywnością specjalnego przeznaczenia medycznego⁹. Obowiązek zapłaty opłaty ciąży na osobie fizycznej,

² Art. 7 pkt 2 ustawy z dnia 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (Dz. U. poz. 1492; dalej: u.z.p.p.w.k.).

³ Z wyjątkiem art. 7 pkt 3, który wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia (art. 13 u.z.p.p.w.k.).

⁴ Dz. Urz. UE L 354 z 31.12.2008, str. 16, ze zm. (dalej: rozporządzenie nr 1333/2008).

⁵ W myśl przepisów ustawy o zdrowiu publicznym napojem, o którym mowa w art. 12a ust. 1 niniejszej ustawy, jest 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, który zawiera w swoim składzie co najmniej jedną z substancji, o których mowa w tym artykule, z wyłączeniem substancji, które występują w nich naturalnie (art. 12b ust. 1 u.z.p.).

⁶ Art. 12b ust. 2 u.z.p.

⁷ Art. 12b ust. 2 pkt 1 u.z.p.

⁸ Art. 12b ust. 2 pkt 2 u.z.p.

⁹ Art. 12b ust. 2 pkt 3 u.z.p.

osobie prawnej i jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, która jest podmiotem sprzedającym napoje do punktów sprzedaży detalicznej lub prowadzącym sprzedaż detaliczną napojów w przypadku: producenta, podmiotu nabywającego napoje w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów albo importera napoju, jak również będącej zamawiającym, w przypadku gdy skład objętego opłatą napoju stanowi element umowy zawartej przez producenta, dotyczącej produkcji tego napoju dla zamawiającego¹⁰. Zgodnie z art. 12e ust. 3 u.z.p. obowiązek zapłaty opłaty ciąży na podmiocie sprzedającym napoje z dodatkiem substancji, o których mowa w art. 12a ust. 1 u.z.p., podmiotowi, który prowadzi jednocześnie sprzedaż detaliczną i hurtową, przy czym opłatę odprowadza się wówczas się od wszystkich sprzedanych temu podmiotowi napojów nią objętych. Stosownie do art. 12a ust. 2 u.z.p. przez wprowadzenie na rynek krajowy napojów z dodatkiem substancji, o których mowa w ust. 1 niniejszego artykułu, rozumie się sprzedaż napojów przez podmioty obowiązane do zapłaty opłaty do pierwszego punktu, w którym prowadzona jest sprzedaż detaliczna, oraz sprzedaż detaliczna napojów przez: producenta; podmiot, o którym mowa w art. 12d ust. 1 pkt 2 u.z.p.; podmiot nabywający napoje w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów albo importera napoju, lub sprzedaż napojów, o których mowa w art. 12a ust. 1 u.z.p., podmiotowi prowadzącemu jednocześnie sprzedaż detaliczną oraz hurtową¹¹.

Obowiązek zapłaty opłaty od środków spożywczych powstaje z dniem wprowadzenia na rynek krajowy napoju z dodatkiem substancji, o których mowa w art. 12a ust. 1 u.z.p.¹² Organem właściwym w sprawie przedmiotowej opłaty jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze

¹⁰ Art. 12d ust. 1 u.z.p.

¹¹ Sprzedażą detaliczną w rozumieniu ustawy o zdrowiu publicznym jest dokonywanie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w ramach działalności gospodarczej zbywcy, odpłatnego zbywania towarów konsumentom na podstawie umowy zawartej w lokalu przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 2 pkt 3 ustawy z dnia 30 maja 2014 r. o prawach konsumenta (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 287 ze zm.; dalej: u.p.k.) oraz poza lokalem przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 2 pkt 2 u.p.k. – także w przypadku, gdy zbywaniu towaru towarzyszy świadczenie usługi odrębnie niezaewidencjonowanej (art. 12a ust. 3 u.z.p.).

¹² Art. 12e ust. 1 u.z.p.

względem na miejsce zamieszkania lub siedzibę podmiotu obowiązanej do zapłaty opłaty¹³. Podmioty obowiązane do zapłaty opłaty składają w postaci elektronicznej informację organowi właściwemu w sprawie opłaty za pośrednictwem systemu informatycznego ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz obliczają i wpłacają opłatę na rachunek organu właściwego w sprawie opłaty, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, którego informacja dotyczy¹⁴. Elementy, jakie zawiera informacja w sprawie opłaty od środków spożywczych, określa art. 12g ust. 2 u.z.p. Mając na uwadze, że na mocy powołanego artykułu informacja zawiera m.in. kwotę opłaty do zapłaty¹⁵ oraz pouczenie, że stanowi ona podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego¹⁶, uznać należy, że w przypadku opłaty od środków spożywczych mamy do czynienia z samoobliczaniem wysokości zobowiązania z jej tytułu przez podmiot obowiązany do zapłaty opłaty, a informacja w sprawie opłaty stanowi deklarację w rozumieniu art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej¹⁷. Sankcją za niedokonanie opłaty w terminie określonym przepisami ustawy o zdrowiu publicznym jest dodatkowa opłata w wysokości odpowiadającej 50% kwoty należnej opłaty, ustalana w drodze decyzji przez organ właściwy w sprawie opłaty¹⁸. Opłata oraz dodatkowa opłata stanowią w wysokości 96,5% przychód Narodowego Funduszu Zdrowia (dalej: NFZ), a w wysokości 3,5% dochód budżetu państwa, w części, której dysponentem jest minister właściwy do spraw finansów publicznych¹⁹. Na mocy art. 12j ust. 1 u.z.p. do opłaty i dodatkowej opłaty stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej, przy czym uprawnienia organów podatkowych przysługują odpowiednio naczelnikowi urzędu skarbowego, dyrektorowi izby administracji skarbowej, Szefowi Krajowej

¹³ Art. 12e ust. 5 u.z.p.

¹⁴ Art. 12g ust. 1 u.z.p.

¹⁵ Art. 12g ust. 2 pkt 6 u.z.p.

¹⁶ Art. 12g ust. 2 pkt 9 u.z.p.

¹⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; dalej: o.p.).

¹⁸ Zob. art. 12i ust. 1 u.z.p.

¹⁹ Art. 12c ust. 1 u.z.p.

Administracji Skarbowej, Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej i ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych²⁰.

3. Charakter prawny opłaty od środków spożywczych

Analizę charakteru prawnego opłaty od środków spożywczych rozpocząć należy od ustalenia, czy świadczenie to, mając na uwadze nadaną mu przez ustawodawcę nazwę, kwalifikować należy do kategorii opłat publicznych²¹. Pojęcie opłaty nie zostało zdefiniowane w przepisach Ordynacji podatkowej. Analiza art. 2 o.p. prowadzi do wniosku, że wyróżnić można opłaty, które wymierzane są wyłącznie przez organy podatkowe²² oraz opłaty, które ustalane lub określone są przez inne organy niż organy podatkowe²³. Zróżnicowany może być także zakres stosowania do opłat przepisów Ordynacji podatkowej. Do opłat, o których mowa w art. 2 § 1 o.p., przepisy tej ustawy stosuje się w pełnym zakresie. Natomiast do opłat, o których mowa w art. 2 § 2 o.p., a więc opłat wymierzanych przez inne organy niż organy podatkowe, zastosowanie ma dział III o.p., o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej.

W doktrynie prawnopodatkowej przyjmuje się, że opłata to danina publiczna wykazująca wszystkie cechy podatku poza nieodpłatnością²⁴. Wskazuje się, że w odróżnieniu od podatku, opłata jest świadczeniem odpłatnym i stanowi swoistą zapłatę za uzyskanie zindywidualizowanego

²⁰ Zgodnie z art. 12j ust. 2 u.z.p. „Organ właściwy w sprawie interpretacji ogólnych, objaśnień i interpretacji indywidualnych przepisów dotyczących opłaty i dodatkowej opłaty, o której mowa w art. 12i ust. 1, może wystąpić do ministra właściwego do spraw zdrowia z wnioskiem o zajęcie stanowiska w sprawie. W przypadku interpretacji ogólnych wydawanych na wniosek i interpretacji indywidualnych minister właściwy do spraw zdrowia zajmuje stanowisko w terminie 21 dni od dnia doręczenia wniosku o zajęcie stanowiska, przy czym do terminu do wydania interpretacji ogólnej i interpretacji indywidualnej nie wlicza się okresu od dnia doręczenia tego wniosku do dnia otrzymania stanowiska”.

²¹ Podkreślić w tym miejscu należy, że termin „opłata publiczna” stosowany jest w języku prawniczym dla określenia opłat stanowiących daniny publiczne (zob. D. Antonów, *Opłata skarbowa w polskim porządku prawnym*, Warszawa 2017, s. 41-42). Ustawodawca posługuje się terminem „opłata” bez wynikającego z nazwy wskazania jej przynależności do kategorii danin publicznych (D. Antonów, *Opłata...*, s. 41).

²² Zob. art. 2 § 1 pkt 1 i pkt 3 o.p.

²³ Zob. art. 2 § 2 o.p.

²⁴ Zob. D. Antonów, *Szczególne opłaty administracyjne*, Wrocław 2017, s. 27.

świadczenia ze strony podmiotu prawa publicznego²⁵. Opłata od środków spożywczych pobierana na podstawie przepisów ustawy o zdrowiu publicznym jest niewątpliwie daniną publiczną. Na mocy art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej²⁶ każdy obowiązany jest do ponoszenia ciężarów oraz świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Z kolei art. 217 Konstytucji RP stanowi, że nakładanie podatków i innych danin publicznych, określanie podmiotów i przedmiotów opodatkowania, stawek podatkowych oraz zasad przyznawania ulg i umorzeń, a także kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. W Konstytucji RP podatki wymienione zostały zatem jako jeden z rodzajów danin publicznych i zaliczone do ciężarów i świadczeń publicznych. W literaturze przedmiotu przyjmuje się, że wykładnia systemowa art. 84 i art. 217 Konstytucji RP prowadzi do wniosku, że daniny publiczne, w tym podatki, należą do kategorii ciężarów i świadczeń publicznych, o których mowa w art. 84 tego aktu prawnego²⁷. Zgodnie natomiast z przepisami ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych²⁸ do danin publicznych zalicza się podatki, opłaty, składki, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych oraz wpłaty z zysku jednoosobowych spółek Skarbu Państwa i banków państwowych, jak również inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych i innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw²⁹. Daniny publiczne są ponadto elementem szerszych kategorii – dochodów i środków publicznych³⁰. Opłata od środków spożywczych spełnia przesłanki do zaliczenia jej do ciężarów i świadczeń publicznych, o których

²⁵ P. Smoleń, *Opłaty*, [w:] W. Wójtowicz (red. nauk.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2011, s. 290-291.

²⁶ Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej: Konstytucja RP).

²⁷ Zob. D. Antonów, *Cechy danin publicznych w polskim systemie prawa*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska”, Sectio G, 2016, Vol. LXIII, No. 1, s. 10-11.

²⁸ T.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 305 ze zm. (dalej: u.f.p.).

²⁹ Art. 5 ust. 2 pkt 1 u.f.p.

³⁰ Zob. art. 5 u.f.p.

mowa w art. 84 Konstytucji RP, oraz danin publicznych. Posiada charakter powszechny, a obowiązek jej ponoszenia wynika z ustawy. Jedną z zasadniczych cech danin publicznych jest także ich funkcja fiskalna³¹. Funkcja ta jest podstawową, ale nie jedyną ich funkcją, gdyż instytucja danin publicznych stanowić może również instrument realizacji funkcji pozafiskalnych związanych z wartościami szczególnie chronionymi³². Zgodnie z przepisami ustawy o zdrowiu publicznym NFZ przeznacza środki z opłat od środków spożywczych i dodatkowych opłat na działania o charakterze edukacyjnym i profilaktycznym, a także na świadczenia opieki zdrowotnej związane z utrzymaniem oraz poprawą stanu zdrowia świadczeniobiorców z chorobami rozwiniętymi na skutek niewłaściwych zachowań zdrowotnych, w szczególności z otyłością i nadwagą³³. Uprawniony jest więc wniosek, że zasadniczą funkcją opłaty od środków spożywczych, przynajmniej w części stanowiącej przychód NFZ, jest funkcja pozafiskalna związana z wartością szczególnie chronioną, jaką stanowi zdrowie publiczne. Tak określonego przeznaczenia nowej daniny nie można jednak traktować jako zindywidualizowanego świadczenia ze strony podmiotu prawa publicznego. Uznać zatem należy, że opłata od środków spożywczych jest nieodpłatną daniną publiczną, co nie pozwala na jej kwalifikację do kategorii opłat publicznych. Ustalenie, że cechą przedmiotowej daniny jest nieodpłatność, nakazuje rozważyć, czy ma ona charakter podatku³⁴. O tym, czy dane świadczenie jest podatkiem, opłatą publiczną czy ma inną formę, decydują bowiem materialnoprawne cechy tego świadczenia, a nie nadana przez ustawodawcę nazwa³⁵. Pojęcie podatku zostało normatywnie zdefiniowane w przepisach Ordynacji podatkowej. W art. 6 niniejszej ustawy sformułowana została klasyczna

³¹ W doktrynie prawa podatkowego do cech danin publicznych zalicza się przede wszystkim ich powszechność, funkcję fiskalną oraz przymusowy charakter (zob. D. Antonów, *Cechy...*, s. 11).

³² *Ibidem*, s. 16-19.

³³ Art. 12c ust. 2 u.z.p.

³⁴ W literaturze przedmiotu prezentowane są poglądy, że ustawodawca, nazywając opłatę od środków spożywczych opłatą, popełnił błąd terminologiczny, ma ona bowiem charakter podatku (J. Matarewicz, *Wybrane zagadnienia dotyczące nowej opłaty cukrowej obowiązującej od 1.1.2021 r.*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 12, Legalis el., dostęp: 14.03.2021).

³⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 lipca 2011 r., P 9/09, OTK ZU 6A/2011, poz. 59.

definicja treściowa podatku zawierająca zespół jego konstytutywnych cech³⁶. Zgodnie z jej treścią podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, bezzwrotne oraz przymusowe świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Jak ustalono, opłata od środków spożywczych jest nieodpłatnym świadczeniem pieniężnym. Niewątpliwie posiada również charakter publicznoprawny (wynik z regulacji praw publicznego i stanowi, odpowiednio, w częściach określonych w art. 12c ust. 1 u.z.p., dochód budżetu państwa i przychód NFZ, który jest jednostką sektora finansów publicznych³⁷), bezzwrotny (pobrana zgodnie z prawem nie podlega zwrotowi³⁸) i przymusowy (możliwość zastosowania środków egzekucyjnych przewidzianych w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji³⁹, w przypadku gdy świadczenie nie zostanie zrealizowane przez podmiot obowiązany do jego uiszczenia). Stosownie do art. 6 o.p. przesłanką do kwalifikacji świadczenia pieniężnego do kategorii podatków jest także jego wynikanie z ustawy podatkowej. Definicja ustawy podatkowej sformułowana została w art. 3 pkt 1 o.p. Zgodnie z jej treścią przez ustawy podatkowe rozumieć należy ustawy dotyczące podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot i przedmiot opodatkowania, podstawę opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, ich następców prawnych oraz osób trzecich. W doktrynie przyjmuje się, że za ustawę podatkową uznać należy ustawę, która reguluje chociaż jeden z elementów wskazanych w art.

³⁶ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 84.

³⁷ Art. 9 pkt 9 u.f.p.

³⁸ W doktrynie prawa podatkowego przyjmuje się, że bezzwrotność podatku oznacza, że pobrany zgodnie z prawem podatek nie podlega zwrotowi. Zob. W. Wójtowicz, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2017, s. 8.

³⁹ T.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1427 ze zm. (dalej: u.p.e.a.). Zgodnie z art. 2 § 1 pkt 1 u.p.e.a. egzekucji administracyjnej podlegają podatki, opłaty i inne należności, do których stosuje się przepisy działu III Ordynacji podatkowej.

3 pkt 1 o.p.⁴⁰ W odniesieniu do ustawy o zdrowiu publicznym wskazuje się, że w rozdziale 3a niniejszej ustawy określony został podmiot (art. 12d), przedmiot opodatkowania (art. 12a), podstawa opodatkowania (art. 12f), moment powstania obowiązku podatkowego (art. 12e), stawki podatkowe (art. 12f) i obowiązki podatników (m.in. art. 12g)⁴¹. Jak wynika z definicji zawartej w art. 6 o.p., podatek jest świadczeniem pieniężnym na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy. Klasyfikacja podatków na podstawie kryterium podziału dochodów podatkowych pozwala wyróżnić podatki państwowe (wpływają wyłącznie do budżetu państwa), podatki samorządowe (wpływają tylko do budżetów jednostek samorządu terytorialnego) oraz podatki wspólne (częściowo trafiają do budżetu państwa, a częściowo do budżetów jednostek samorządu terytorialnego)⁴². Opłata od środków spożywczych stanowi dochód budżetu państwa jedynie w wysokości 3,5%. Pozostała część wpływów z przedmiotowej opłaty stanowi przychód NFZ, który jest państwową jednostką organizacyjną posiadającą osobowość prawną⁴³. Organ właściwy w sprawie opłaty od środków spożywczych przekazuje 96,5% kwoty pobranej opłaty oraz dodatkowej opłaty na rachunek bankowy NFZ w terminie 30 dni od dnia wpływu środków na rachunek właściwego w sprawie opłaty organu lub przekazania opłaty na ten rachunek przez organ egzekucyjny⁴⁴. Uznać zatem należy, że opłata od środków spożywczych, pomimo iż posiada niektóre cechy podatku, nie może zostać za podatek uznana w części, w której stanowi przychód NFZ. Kwalifikacja podatku jako świadczenia pieniężnego na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy wyrażona została przez

⁴⁰ Zob. T. Brzezicki, W. Morawski, *Stosowanie Ordynacji podatkowej do świadczeń publicznoprawnych uzyskiwanych przez jednostki samorządu terytorialnego w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] G. Liszewski (red.), *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Białystok 2010, s. 23.

⁴¹ J. Matarewicz, *op. cit.*, Legalis el. [dostęp: 14.03.2021].

⁴² R. Rosiński, *Podatek i jego klasyfikacja w polskim systemie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Instytutu Ekonomii i Zarządzania Politechniki Koszalińskiej” 2010, nr 14, s. 90.

⁴³ Art. 96 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1285 ze zm.).

⁴⁴ Art. 12h ust. 1 u.z.p.

ustawodawcę *expressis verbis* w treści art. 6 o.p. Sformułować można więc konstatację, że należności z tytułu opłaty od środków spożywczych w 96,5% nie stanowią podatku. Rozważyć natomiast należy, czy za podatek uznane mogą być należności z tytułu przedmiotowej opłaty w części, w jakiej stanowią one dochód budżetu państwa. Analiza cech opłaty od środków spożywczych prowadzić mogłaby do wniosku, że w części stanowiącej dochód budżetu państwa kwalifikować należy ją jako podatek. Niemniej jednak świadczenie to nie zostało nazwane podatkiem przez prawodawcę. Niewątpliwie zgodzić należy się ze stanowiskiem, że o charakterze prawnym świadczenia pieniężnego nie przesądza nazwa nadana mu przez ustawodawcę, lecz jego cechy⁴⁵. W doktrynie prawa podatkowego wyróżnia się przy tym pojęcie „parapodatków”, czyli zakamuflowanych podatków, które nie zostały nazwane podatkami w nomenklaturze ustawowej⁴⁶. Pamiętać jednak należy, że pojęcie „parapodatku” jest wyłącznie pojęciem doktrynalnym i nie występuje w języku prawnym. Z drugiej strony podnosi się, że nie można rozciągać pojęcia podatku na świadczenia nienazwane tak przez prawodawcę, nawet jeżeli wykazują do podatku podobieństwa lub są za niego uznawane w teorii⁴⁷. Wydaje się więc, że opłata od środków spożywczych, także w części stanowiącej dochód budżetu państwa, nie powinna być klasyfikowana jako podatek. Rozważyć zatem należy, do jakiej kategorii świadczeń publicznoprawnych zaliczona powinna być przedmiotowa opłata w części stanowiącej dochód budżetu państwa. W myśl art. 2 § 1 pkt 1 o.p. przepisy niniejszej ustawy stosuje się do podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których określania lub ustalania uprawnione są organy podatkowe. W art. 3 pkt 8 o.p. sformułowana została natomiast definicja niepodatkowych należności budżetowych. Zgodnie z jej treścią niepodatkowymi należnościami budżetowymi są wynikające ze stosunków publicznoprawnych należności

⁴⁵ Zob. przypis 35.

⁴⁶ Zob. P. Pomorski, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2017, s. 605.

⁴⁷ A. Huchla, *Świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową*, [w:] R. Mastalski (red. nauk.), *Księga jubileuszowa profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001, s. 261.

stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, niebędące podatkami i opłatami. Regulacje prawne dotyczące niepodatkowych należności budżetowych zawarte zostały także w przepisach art. 60-67 u.f.p. Zgodnie z art. 60 u.f.p. środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym są w szczególności wymienione w tym artykule dochody budżetu państwa, dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego lub przychody państwowych funduszy celowych⁴⁸. Katalog niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym zamieszczony w art. 60 u.f.p. ma charakter otwarty, o czym świadczy zawarte w powołanym przepisie sformułowanie „w szczególności”⁴⁹. Niepodatkowe należności budżetowe to niejednorodna kategoria świadczeń publicznoprawnych, do której zalicza się zarówno daniny publiczne, jak i środki publiczne o charakterze niedaninowym (np. należności z tytułu nakładanych sankcji administracyjnych i grzywien wymierzanych w drodze mandatu karnego)⁵⁰. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, a więc niepodatkowe należności budżetowe, o których mowa w art. 2 § 1

⁴⁸ Na mocy art. 60 u.f.p. „Środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym są w szczególności następujące dochody budżetu państwa, dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego albo przychody państwowych funduszy celowych: 1) kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w niniejszej ustawie; 2) należności z tytułu gwarancji i poręczeń udzielonych przez Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego; 3) wpłaty nadwyżek środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych; 4) wpłaty nadwyżek środków finansowych agencji wykonawczych; 5) wpłaty środków z tytułu rozliczeń realizacji programów przedakcesyjnych; 6) należności z tytułu zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz inne należności związane z realizacją projektów finansowanych z udziałem tych środków, a także odsetki od tych środków i od tych należności; 6a) należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia oraz w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe; 7) dochody pobierane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw; 8) pobrane przez jednostkę samorządu terytorialnego dochody związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami i nieodprowadzone na rachunek dochodów budżetu państwa”.

⁴⁹ B. Kucia-Guściora, *Niepodatkowe należności budżetowe*, [w:] P. Smoleń (red. nauk.), *Prawo finansów publicznych. Kompendium akademickie*, Warszawa 2012, s. 39.

⁵⁰ A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim*, Wrocław 2021, s. 83.

pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p., oraz niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, a więc niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 niniejszej ustawy, to odrębne, a zarazem podstawowe kategorie niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim⁵¹. Niezależnie od wskazanego podziału niepodatkowe należności budżetowe to świadczenia pieniężne o charakterze publicznoprawnym, bezzwrotnym i przymusowym⁵². Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej stanowią dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Natomiast niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p., to środki publiczne stanowiące dochód budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, ale także przychód państwowego funduszu celowego. Jak wynika z treści art. 2 § 1 pkt 1 o.p., do niepodatkowych należności budżetowych w jej rozumieniu przepisy tej ustawy stosuje się w pełnym zakresie, a do ich wymiaru uprawnione są wyłącznie organy podatkowe. Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych ustalane lub określone są zwykle przez organy administracji publicznej niebędące organami podatkowymi lub przez organy administracji publicznej posiadające status organów podatkowych, które jednak w sprawach wymiaru tej kategorii niepodatkowych należności budżetowych nie działają jako

⁵¹ Zob. M. Bitner, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 243-245. Zdaniem Autora pojęcie niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p., nie jest tożsame z pojęciem niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej. Zob. także: A. Miernik, *op. cit.*, s. 83-84. W opracowaniu tym Autorka przyjmuje, że podstawowy podział niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim to podział na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych.

⁵² Stosownie do treści art. 2 § 1 pkt 1 i pkt 1a u.p.e.a. niepodatkowe należności budżetowe stanowią obowiązki podlegające egzekucji administracyjnej. Zgodnie z art. 66 u.f.p. do egzekucji należności, o których mowa w art. 60 niniejszej ustawy, zastosowanie mają przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Na temat charakteru prawnego niepodatkowych należności budżetowych zob. A. Miernik, *op. cit.*, s. 37 i n.

organy podatkowe⁵³. Zgodnie z art. 67 ust. 1 u.f.p. do nieuregulowanych niniejszą ustawą spraw dotyczących należności, o których mowa w jej art. 60, stosuje się przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego⁵⁴ i odpowiednio przepisy działu III o.p. W konsekwencji o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej, do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych odpowiednie zastosowanie mają jedynie przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące zobowiązań podatkowych (dział III), natomiast tryb postępowania uregulowany jest przepisami normującymi postępowanie ogólnoadministracyjne⁵⁵.

Analiza cech, jakimi charakteryzuje się opłata od środków spożywczych, w części stanowiącej dochód budżetu państwa, prowadzi do wniosku, że spełnia ona przesłanki do uznania jej za niepodatkową należność budżetową, o której mowa w art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p. Ma charakter publicznoprawny, stanowi dochód budżetu państwa, nie jest podatkiem ani opłatą, a do jej wymiaru uprawnione są organy podatkowe. Zauważyć w tym miejscu należy, że do kategorii niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej zaliczane są często świadczenia publicznoprawne o charakterze *quasi*-podatkowym, które nie zostały nazwane podatkami w przepisach regulujących je ustaw szczególnych. Przykładem świadczeń, które posiadają cechy podatku, niemniej jednak nie zostały podatkiem nazwane przez ustawodawcę, są wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych⁵⁶. Wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych, podobnie jak opłata od środków spożywczych, są świadczeniem pieniężnym o charakterze publicznoprawnym, bezzwrotnym, przymusowym i nieodpłatnym. Stanowią dochód budżetu państwa⁵⁷, a do ich wymiaru

⁵³ *Ibidem*, s. 302.

⁵⁴ T.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 735 ze zm. (dalej: k.p.a.).

⁵⁵ A. Miernik, *op. cit.*, s. 301. W opracowaniu tym Autorka zauważa, że przepisem szczególnym do art. 67 ust. 1 u.f.p. jest także art. 67 ust. 2 niniejszej ustawy, zgodnie z którego treścią do spraw dotyczących administracyjnych kar pieniężnych zastosowanie mają przepisy k.p.a. (zob. *ibidem*, s. 78).

⁵⁶ Art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1998; dalej: u.g.f.p.p.). Zob. także: A. Huchla, *op. cit.*, s. 258.

⁵⁷ Art. 12 ust. 1 u.g.f.p.p.

uprawnione są organy podatkowe⁵⁸. Zarówno w literaturze przedmiotu⁵⁹, jak i w orzecznictwie sądów administracyjnych⁶⁰ dominuje stanowisko, zgodnie z którym wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych kwalifikowane powinny być jako niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p. Sformułować można wniosek, że opłata od środków spożywczych, w części stanowiącej dochód budżetu państwa, podobnie jak wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych, stanowi niepodatkową należność budżetową w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Konsekwentnie uznać należy, że kategoria niepodatkowych należności budżetowych, w szczególności niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej, obejmuje m.in. świadczenia publicznoprawne, które wykazują cechy podatku, niemniej jednak nie zostały przez ustawodawcę podatkiem nazwane. Zauważyć należy, że niepodatkową należnością budżetową w rozumieniu art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p. jest opłata od środków spożywczych tylko w części stanowiącej dochód budżetu państwa. Natomiast w części stanowiącej przychód NFZ nie może zostać uznana za niepodatkową należność budżetową w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. W doktrynie prawopodatkowej podkreśla się, że świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową na podstawie art. 2 niniejszej ustawy, stanowią dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego⁶¹. Wskazuje się przy tym, że wynika to wyraźnie z definicji podatku oraz z definicji niepodatkowych należności budżetowych, ale warunek ten odnosić należy także do opłat⁶². Co więcej, opłata od środków spożywczych, w części stanowiącej przychód NFZ, nie może być kwalifikowana ani jako niepodatkowa należność budżetowa w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, ani jako niepodatkowa

⁵⁸ Zob. art. 13 ust. 2 u.g.f.p.p.

⁵⁹ Zob. R. Adamus, *Przedsiębiorstwo upadłego w upadłości likwidacyjnej*, Warszawa 2011, s. 113; R. Mastalski, [w:] B. Adamiak et al., *Ordynacja...*, s. 26.

⁶⁰ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 lipca 2007 r., I SA/Gl 143/07, Legalis nr 896583; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 stycznia 2008 r., I SA/Gd 944/07, Legalis nr 129384.

⁶¹ Zob. H. Dzwonkowski, T. Nowak, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, komentarz do art. 2, Legalis el. [dostęp: 07.11.2021].

⁶² Zob. *ibidem* [dostęp: 07.11.2021].

należność budżetowa o charakterze publicznoprawnym w rozumieniu art. 60 u.f.p. Jako przychód państwowej jednostki organizacyjnej posiadającej osobowość prawną nie stanowi dochodu budżetu państwa, budżetu jednostki samorządu terytorialnego lub przychodu państwowego funduszu celowego. Nie spełnia zatem przesłanek do jej uznania za niepodatkową należność budżetową. Mając na uwadze, że opłata od środków spożywczych, w części stanowiącej przychód NFZ, nie jest podatkiem, opłatą ani niepodatkową należnością budżetową, uprawnione jest stwierdzenie, że stanowi ona daninę publiczną, którą klasyfikować należy jako inne świadczenie pieniężne, w rozumieniu art. 5 ust. 2 pkt 1 u.f.p., którego obowiązek ponoszenia na rzecz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnej ustawy (ustawy o zdrowiu publicznym).

4. Podsumowanie

Nazwa nadana przez ustawodawcę opłacie od środków spożywczych nie odzwierciedla jej charakteru prawnego. Świadczenia publicznoprawne występują w języku prawnym często pod nazwami, które nie odzwierciedlają ich charakteru prawnego. Konstatacja ta znajduje potwierdzenie szczególnie na przykładzie niepodatkowych należności budżetowych, które w przepisach ustaw szczególnych zwykle nie są określane tym terminem i występują pod różnymi nazwami. W wielu przypadkach niepodatkowe należności budżetowe nazywane są przez prawodawcę opłatami. Z sytuacją taką mamy do czynienia w przypadku uregulowanej przepisami ustawy o zdrowiu publicznym opłaty od środków spożywczych, jednakże tylko w części stanowiącej dochód budżetu państwa. W części stanowiącej przychód NFZ świadczenie to nie może zostać uznane nie tylko za opłatę publiczną, ale również za podatek i niepodatkową należność budżetową. W części stanowiącej przychód NFZ opłata od środków spożywczych klasyfikowana powinna być jako danina publiczna niebędąca podatkiem, opłatą lub niepodatkową należnością budżetową, ponoszona na rzecz jednostki sektora finansów publicznych na podstawie ustawy o zdrowiu publicznym.

BIBLIOGRAFIA

- Adamus R., *Przedsiębiorstwo upadłego w upadłości likwidacyjnej*, Warszawa 2011.
- Antonów D., *Cechy danin publicznych w polskim systemie prawa*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska”, Sectio G, 2016, Vol. LXIII, No. 1.
- Antonów D., *Oплата skarbowa w polskim porządku prawnym*, Warszawa 2017.
- Antonów D., *Szczególne opłaty administracyjne*, Wrocław 2017.
- Bitner M., [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2015.
- Brzezicki T., Morawski W., *Stosowanie Ordynacji podatkowej do świadczeń publicznoprawnych uzyskiwanych przez jednostki samorządu terytorialnego w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] G. Liszewski (red.), *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Białystok 2010.
- Dzwonkowski H., Nowak T., [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, komentarz do art. 2, Legalis el.
- Huchla A., *Świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową*, [w:] R. Mastalski (red. nauk.), *Księga jubileuszowa profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001.
- Kucia-Guściora B., *Niepodatkowe należności budżetowe*, [w:] P. Smoleń (red. nauk.), *Prawo finansów publicznych. Kompendium akademickie*, Warszawa 2012.
- Mastalski R., [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.
- Matarewicz J., *Wybrane zagadnienia dotyczące nowej opłaty cukrowej obowiązującej od 1.1.2021 r.*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 12, Legalis el.
- Miernik A., *Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim*, Wrocław 2021.
- Pomorski P., [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2017.
- Rosiński R., *Podatek i jego klasyfikacja w polskim systemie podatkowym*,

„Zeszyty Naukowe Instytutu Ekonomii i Zarządzania Politechniki Koszalińskiej” 2010, nr 14.

Smoleń P., *Opłaty*, [w:] W. Wójtowicz (red. nauk.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2011.

Wójtowicz W., [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2017.