

611294/I

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a pkt 1, art. 14b § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r., poz. 1325, ze zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że Państwa stanowisko przedstawione we wniosku z 3 grudnia 2020 r. (data wpływu 18 grudnia 2020 r.) uzupełnionym pismem z 24 maja 2021 r. (data wpływu 1 czerwca 2021 r.) oraz z 18 czerwca 2021 r. (data wpływu 21 czerwca 2021 r.) o wydanie interpretacji przepisów ustawy o zdrowiu publicznym dotyczącej opłaty od środków spożywczych, w zakresie:

- nieodpłatnych wydań Napojów, które uzależnione jest od spełnienia przez kontrahenta warunków – **jest nieprawidłowe**,
- nieodpłatnych wydań Napojów wynikających z postanowień umów zawartych z kontrahentami – **jest prawidłowe**,
- nieodpłatnych wydań Napojów na rzecz pracowników – **jest prawidłowe**,
- darowizna na cele dobroczynne – **jest prawidłowe**,
- sprzedaży Napojów po obniżonej cenie – **jest prawidłowe**.

UZASADNIENIE

18 grudnia 2020 r. złożyli Państwo do Ministra Zdrowia ww. wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów ustawy o zdrowiu publicznym w zakresie nieodpłatnych wydań napojów oraz sprzedaży napojów po obniżonej cenie.

Na mocy ustawy z 30 marca 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r., poz. 694) od 16 kwietnia 2021 r., organem właściwym w sprawie wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych przepisów dotyczących opłaty, o której mowa w art. 12a ust. 1 ustawy z 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym (Dz. U. z 2021 r., poz. 183, ze zm.), zwanej dalej ustawą, jest Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej.

W związku z powyższym, pismem z 18 kwietnia 2021 r. (data wpływu 19 kwietnia 2021 r.), wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej przepisów ustawy o zdrowiu publicznym w zakresie opłaty od środków spożywczych, został przekazany przez Ministra Zdrowia, Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej.

Z uwagi na fakt, że wniosek nie spełniał wymogów formalnych, pismem z 18 maja 2021 r. znak 0111-KDSB1-1.4019.125.2021.1.MF wezwano do jego uzupełnienia.

Wniosek uzupełnili Państwo 24 maja 2021 r. (data wpływu 1 czerwca 2021 r.) oraz 18 czerwca 2021 r. (data wpływu 21 czerwca 2021 r.), wnosząc jednocześnie brakującą opłatę do wniosku.

We wniosku oraz uzupełnieniu przedstawili Państwo następujące zdarzenia przyszłe.

W ramach prowadzonej działalności gospodarczej, Wnioskodawca dokonuje sprzedaży różnego rodzaju produktów spożywczych. W asortymencie Spółki znajdują się m.in. napoje słodzone, o których mowa w art. 12b ust. 1. w zw. z art. 12a ust. 1 uZP („Napoje”), do których nie stosuje się włączeń, o których mowa w art. 12b ust. 2 uZP.

Oprócz opisanej powyżej działalności sprzedażowej dotyczącej Napojów, Spółka podejmuje szereg działań promocyjno-reklamowych mających na celu:

- budowanie świadomości marki wśród konsumentów poprzez zwiększenie rozpoznawalności oferowanych przez nią Napojów oraz
- umocnienie pozycji na rynku i zwiększenie wolumenu sprzedaży Napojów.

Nieodpłatne wydania Napojów

Część spośród podejmowanych przez Spółkę działań o charakterze promocyjno-reklamowym jest oparta na nieodpłatnych wydaniach Napojów (dalej: „nieodpłatne wydania Napojów”).

Wnioskodawca wyróżnia dwa podstawowe warianty (dalej jako odpowiednio: „Wariant 1” oraz „Wariant 2”) realizowanych przez siebie nieodpłatnych wydań Napojów:

1. Wariant 1 - w którym nieodpłatne wydanie Napoju jest ściśle uzależnione od spełnienia określonych warunków przez kontrahenta Spółki (przykładowo osiągnięcie wymaganego poziomu obrotów sprzedaży Napojów lub zakup określonej ilości Napojów w ramach akcji typu: „Kup 10 dostaniesz 1 gratis”);
2. Wariant 2 - tzw. „wolne wydania” Napojów wynikające z postanowień umów zawartych przez Wnioskodawcę z jego kontrahentami (przykładowo nieodpłatne wydanie 1000 sztuk Napojów/ próbek Napojów w każdym roku obowiązywania umowy lub wydanie określonej ilości Napojów z przeznaczeniem wykorzystania ich do promowania marki i Napojów wg uznania kontrahenta).

Niezależnie od opisanych powyżej wariantów nieodpłatnych wydań Napojów realizowanych przez Spółkę na rzecz jej kontrahentów, Wnioskodawca dokonuje również nieodpłatnych wydań Napojów na rzecz swoich pracowników, jak również darowizn Napojów na cele dobroczynne (w tym wydania Napojów na rzecz szpitali, banków żywności oraz innych organizacji pożytku publicznego).

Wydania Napojów po obniżonej cenie

Poza wymienionymi powyżej wariantami nieodpłatnych wydań Napojów, część działań promocyjno-reklamowych podejmowanych przez Wnioskodawcę oparta jest również o wydania Napojów po obniżonej cenie (dalej jako „wydanie Napojów po obniżonej cenie”). W takich przypadkach Wnioskodawca dokonuje rabatowania ceny bazowej Napoju (przykładowo w ramach akcji promocyjnej 4 napoje w cenie 3, cena czwartego napoju jest rabatowana o 99%).

Przepisy wprowadzające Opłatę cukrową

Z dniem 1 stycznia 2021 r. wejdą w życie przepisy nakładające na podmioty wprowadzające na rynek krajowy napoje zawierające m. in. cukier i substancje słodzące, kofeiny lub tauryny (tj. Napoje), obowiązek uiszczenia Opłaty cukrowej. Ustawodawca powiązał powstanie obowiązku uiszczenia Opłaty ze zdarzeniem wprowadzenia napojów na rynek krajowy. W myśl przepisów znowelizowanej uZP, przez wprowadzenie napojów na rynek krajowy rozumie się sprzedaż do pierwszego punktu, w którym jest prowadzona sprzedaż detaliczna, sprzedaż podmiotowi prowadzącemu jednocześnie sprzedaż hurtową i detaliczną oraz sprzedaż detaliczną napojów przez producenta, zamawiającego (przy produkcji kontraktowej) oraz importera.

W kontekście powyższego, Spółka potencjalnie może być zobowiązana do naliczenia i zapłaty Opłaty cukrowej. Z uwagi na brak odpowiednich regulacji w przepisach wprowadzających Opłatę cukrową, Spółka powzięła wątpliwości, czy

realizowane przez nią nieodpłatne wydania Napojów, a także wydania Napojów po obniżonej cenie będą objęte Opłatą cukrową.

Wniosek uzupełnili Państwo o następujące informacje:

Wnioskodawca będzie podmiotem sprzedającym napoje kontrahentom prowadzącym sprzedaż:

- hurtową,
- detaliczną,
- hurtową i detaliczną.

Napoje będące przedmiotem wniosku są ujęte w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w klasach 10.32, 10.89 lub w dziale 11.

W składzie napojów może znaleźć się każda z substancji, o których mowa w art. 12a ust. 1 uZP, tj.:

- cukry będących monosacharydami,
- cukry będące disacharydami,
- kofeina,
- tauryna,
- środki spożywcze zawierające cukry będące monosacharydami,
- środki spożywcze zawierające cukry będące disacharydami,
- substancje słodzące, 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, ze zm.).

W Wariancie 2 umowa zawierana z kontrahentami nie wskazuje na transakcję handlową, w ramach której dochodzi do wymiany dwóch dóbr - usług lub towarów.

Nieodpłatne wydania Napojów w ramach akcji typu: „Kup 10 dostaniesz 1 gratis” odbywają się w oparciu o decyzje biznesowe podjęte w ramach organizacji Wnioskodawcy lub na podstawie ustnych lub pisemnych porozumień z klientem.

Przykładowo, w ramach tzw. aktywacji sprzedaży, której celem jest zwiększenie sprzedaży Napojów przez Spółkę, podjęta zostaje biznesowa decyzja o utworzeniu puli Napojów, które mogą zostać przekazane określonej kategorii klientów w ramach ww. akcji. W tym celu przedstawiciele handlowi Wnioskodawcy w trakcie kontaktów z klientami komunikują im możliwość nieodpłatnego otrzymania przykładowo 1 zgrzewki Napoju przy zakupie 10 zgrzewek Napoju.

Nieodpłatne wydania Napojów na rzecz klientów Wnioskodawcy w ramach akcji typu: „Kup 10 dostaniesz 1 gratis” są dokumentowane wystawianymi przez Wnioskodawcę dowodami wydania lub innymi dokumentami księgowymi. Powyższe dokumenty nie są fakturami VAT lub pozostałymi dokumentami sprzedażowymi.

Na fakturze VAT dokumentującej sprzedaż Napojów do klienta w ramach ww. akcji widnieje podstawowa ilość Napojów, w cenie standardowo stosowanej dla danego klientami (w niniejszym przykładzie jest to ilość 10). Cena sprzedaży Napojów wskazana na fakturze VAT pozostaje bez związku z wartością nieodpłatnie wydanych Napojów w ramach ww. akcji. Natomiast nieodpłatnie wydane Napoje są dokumentowane dowodem wydania (w niniejszym przykładzie jest to ilość 1).

W związku z powyższym opisz Państwo następujące pytania:

1. Czy Wnioskodawca dokonując nieodpłatnych wydań Napojów w Wariancie 1 będzie zobowiązany do naliczenia i zapłaty Opłaty cukrowej na zasadach określonych w uZP?
2. Czy Wnioskodawca dokonując nieodpłatnych wydań Napojów w Wariancie 2 będzie zobowiązany do naliczenia i zapłaty Opłaty cukrowej na zasadach określonych w uZP?
3. Czy Wnioskodawca dokonując nieodpłatnych wydań Napojów na rzecz swoich pracowników będzie zobowiązany do naliczenia i zapłaty Opłaty cukrowej na zasadach określonych w uZP?
4. Czy Wnioskodawca dokonując darowizn Napojów na cele dobroczynne będzie zobowiązany do naliczenia i zapłaty Opłaty cukrowej na zasadach określonych w uZP?
5. Czy Wnioskodawca dokonując wydań Napojów po obniżonej cenie będzie zobowiązany do naliczenia i zapłaty Opłaty cukrowej na zasadach określonych w uZP?

Zdaniem Państwa.

1. Wnioskodawca dokonując nieodpłatnych wydań Napojów w Wariancie 1 nie będzie zobowiązany do naliczenia i zapłaty Opłaty cukrowej na zasadach określonych w uZP.
2. Wnioskodawca dokonując nieodpłatnych wydań Napojów w Wariancie 2 nie będzie zobowiązany do naliczenia i zapłaty Opłaty cukrowej na zasadach określonych w uZP.
3. Wnioskodawca dokonując nieodpłatnych wydań Napojów na rzecz swoich pracowników nie będzie zobowiązany do naliczenia i zapłaty Opłaty cukrowej na zasadach określonych w uZP.
4. Wnioskodawca dokonując darowizn Napojów na cele dobroczynne nie będzie zobowiązany do naliczenia i zapłaty Opłaty cukrowej na zasadach określonych w uZP.
5. Wnioskodawca dokonując wydań Napojów po obniżonej cenie będzie obowiązany do naliczenia i zapłaty Opłaty cukrowej na zasadach określonych w uZP.

Uzasadnienie Państwa stanowiska:

Uzasadnienie stanowiska do pytania nr 1-4

Zgodnie z art. 12a ust. 1 uZP, Opłacie Cukrowej podlega wprowadzanie na rynek krajowy napojów z dodatkiem:

1. cukrów będących monosacharydami oraz disacharydami oraz środków spożywczych zawierających te substancje oraz substancji słodzących, o których mowa w Rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1333/2008 [Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1333/2008 z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie dodatków do żywności. Tekst mający znaczenie dla EOG (Dz.U. UE L 354 z 31.12.2008 r. ze zm.)]
2. kofeiny lub tauryny;

Jednocześnie w myśl art. 12b ust. 1 uZP, za przedmiotowy 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, z wyłączeniem substancji występujących w nich naturalnie.

Natomiast na podstawie art. 12a ust. 2 uZP, przez wprowadzenie na rynek krajowy napojów, należy rozumieć sprzedaż napojów przez podmioty obowiązane do zapłaty Opłaty Cukrowej do pierwszego punktu, w którym jest prowadzona sprzedaż detaliczna, sprzedaż podmiotowi prowadzącemu jednocześnie sprzedaż hurtową i detaliczną oraz sprzedaż detaliczną napojów przez producenta, zamawiającego (przy produkcji kontraktowej) oraz importera.

Mając na uwadze powyższe przepisy, a także przedmiot niniejszego wniosku, w ocenie Spółki należy ustalić czy w trakcie dokonywania przez nią nieodpłatnych wydań Napojów dochodzi do sprzedaży lub sprzedaży detalicznej, od których zaistnienia Ustawodawca uzależnił powstanie obowiązku naliczenia Opłaty cukrowej.

Poniżej Wnioskodawca przedstawia argumentację wskazującą, że w takim przypadku nie można mówić o sprzedaży lub sprzedaży detalicznej Napojów.

Przepisy regulujące kwestie opodatkowania Opłatą cukrową nie definiują wprost pojęcia sprzedaży. Wobec braku definicji ustawowej należy więc - zgodnie z zasadą prymatu wykładni gramatycznej - odwołać się do potocznego rozumienia przytoczonego pojęcia. Takie sposób stosowania reguł wykładni jest mocno akcentowany przez sądy administracyjne. Przykładowo Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 3 czerwca 2014 r. wskazał, że „w sytuacji braku definicji legalnej pojęcia użytego w akcie prawnym, należy przy wykładni przepisu posługiwać się znaczeniem potocznym danego pojęcia, o ile otrzymamy normę spójną systemowo i logiczną w obowiązującym porządku prawnym” (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 czerwca 2014 r. sygn. akt I FSK 843/13).

Taki proces wykładni uzasadniają również zasady techniki prawodawczej [Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 283)] zgodnie z którymi w ustawie lub innym akcie normatywnym formułuje się definicję legalną danego określenia, m.in. jeżeli znaczenie danego określenia nie jest powszechnie zrozumiałe. A contrario, jeżeli znaczenie danego pojęcia jest powszechnie znane oraz nie zostało zdefiniowane w danym akcie prawnym, to powinno być stosowane w jego potocznym znaczeniu.

Odwołując się więc do definicji językowej wskazanej w Słowniku Języka Polskiego [<https://sjp.pwn.pl/sjp/sprzedaz;2523489.html>] przez sprzedaż należy rozumieć „odstępowanie czegoś przez sprzedawcę na własność kupującemu za określoną sumę”.

Uzupełnieniem językowego znaczenia pojęcia „sprzedaż” wobec braku definicji „sprzedaży” w przepisach uZP mogą być ponadto definicje legalne tego pojęcia zawarte w innych aktach prawnych, a w szczególności wynikające z Kodeksu cywilnego.

Wnioskodawca pragnie zauważyć, iż taki sposób interpretacji jest zgodny z dyrektywą bliskości systemowej i konsekwencji terminologicznej przepisów prawa. Jeżeli bowiem reguły wykładni prowadzą do wniosku, że akt normatywny regulujący prawa i obowiązki podatkowe (w tym przypadku przepisy uZP wprowadzające Opłatę cukrową), a także inny akt z dziedziny prawa publicznego nie określają tożsamego znaczenia terminu prawnego, należy stosować definicję wynikającą w przepisach prawa prywatnego [P. Szcześniak „Wykładnia pojęć prawa prywatnego w rekonstrukcji norm prawa podatkowego”, [w:] Zasada pewności w prawie podatkowym, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2018, wyd. Wolters Kluwer].

Zawarta w Kodeksie cywilnym definicja „sprzedaży” odnosi się do umowy sprzedaży, na podstawie której sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu rzecz, a kupujący zobowiązuje się rzecz odebrać i zapłacić sprzedawcy cenę [art. 535 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks Cywilny Dz. U. z 2020 r. poz. 1740]. Nie ulega więc wątpliwości, że zapłata ceny (czyli ustalonej przez strony umowy oraz wyrażonej w pieniądzu wartości rzeczy lub prawa będących przedmiotem umowy) jest nieodłącznym elementem umowy sprzedaży [patrz A. Kidyba „Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania - część szczególna”, wyd. II.] bez którego czynność tą należy uznać za nieważną [tak m.in. wyrok SN z dnia 5 lutego 2002 r., sygn. II CKN 726/00].

Tak więc, zarówno językowa (potoczna) definicja „sprzedaży”, jak i definicja tego pojęcia wynikająca z przepisów Kodeksu cywilnego, jednoznacznie wskazują, że warunkiem uznania danej czynności za sprzedaż jest zobowiązanie kupującego do zapłaty określonej ceny (ekwiwalentu) za otrzymany towar. Warunek ten jest więc konieczny do stwierdzenia, że dana czynność stanowi sprzedaż.

W ocenie Wnioskodawcy przedmiotowy warunek nie zostanie spełniony w przypadku nieodpłatnych wydań Napojów (realizowanych przez Spółkę na rzecz jej kontrahentów w każdym z dwóch wariantów, a także w przypadku nieodpłatnych wydań Napojów realizowanych na rzecz pracowników Wnioskodawcy). Wnioskodawca bowiem nie otrzyma w tej sytuacji żadnego wynagrodzenia za nieodpłatnie wydane towary.

Z tych samych powodów, nieodpłatne wydanie Napojów nie stanowi sprzedaży detalicznej, która w określonych sytuacjach również będzie podlegać Opłacie cukrowej. Zgodnie bowiem z zapisami uZP, przez sprzedaż detaliczną rozumie się „dokonywanie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w ramach działalności gospodarczej zbywcy, odpłatnego zbywania towarów...”.

Skoro zatem w przypadku nieodpłatnych wydań Napojów nie dojdzie do sprzedaży oraz sprzedaży detalicznej Napojów, a w konsekwencji wprowadzenia ich na rynek krajowy w rozumieniu przepisów uZP, to w ocenie Wnioskodawcy tego typu wydania Napojów nie będą podlegać Opłacie cukrowej.

Końcowo Wnioskodawca pragnie zaznaczyć, iż przyjęcie odmiennych wniosków stałoby w sprzeczności z zasadą racjonalności Ustawodawcy oraz intencją, która towarzyszyła mu przy stanowieniu przepisów wprowadzających Opłatę cukrową. Należy bowiem wskazać, że gdyby intencją Ustawodawcy było objęcie regulacjami ustawowymi dotyczącymi Opłaty cukrowej także nieodpłatnych wydań napojów, wynikałoby to literalnie z przepisów uZP wprowadzających Opłatę. Taki zabieg legislacyjny występuje przykładowo w ustawie o VAT, zgodnie z przepisami której pewne nieodpłatne czynności dotyczące towarów są zrównane z odpłatną dostawą towarów. Natomiast przepisy uZP nie wskazują żadnych czynności nieodpłatnych, które są zrównane ze sprzedażą lub sprzedażą detaliczną, w rozumieniu tych przepisów. Kierując się zatem zasadą racjonalności Ustawodawcy przyjąć należy, że nieodpłatne wydania Napojów (zarówno realizowane przez Spółkę na rzecz jej kontrahentów w ramach Wariantu 1 i Wariantu 2 jak i realizowane na rzecz pracowników Wnioskodawcy) nie powodują powstania obowiązku naliczenia i odprowadzenia Opłaty cukrowej, gdyż nie zostało to wyartykułowane wprost w przepisach uZP. Tym bardziej obowiązku takiego nie będą generować realizowane przez Spółkę darowizny Napojów na cele dobroczynne (w tym nieodpłatne wydania Napojów na rzecz szpitali, banków żywności oraz innych organizacji pożytku publicznego).

Podsumowując, w ocenie Spółki, Wnioskodawca dokonując nieodpłatnych wydań Napojów:

- w Wariancie 1
- w Wariancie 2
- na rzecz swoich pracowników, a także
- darowizn Napojów na cele dobroczynne

nie będzie zobowiązany do naliczenia i zapłaty Opłaty cukrowej na zasadach określonych w uZP.

Uzasadnienie stanowiska do pytania nr 5

Mając na uwadze regulacje przytoczone w uzasadnieniu do pytań nr 1-4, w ocenie Wnioskodawcy również w zakresie wydania Napojów po obniżonej cenie decydujące znaczenie dla objęcia tych wydań Opłatą cukrową będzie miało ustalenie, czy w tym modelu dochodzi do sprzedaży, a w konsekwencji wprowadzenia Napojów na rynek krajowy.

Kierując się zasadami wykładni językowej wskazanymi w uzasadnieniu powyżej, w ocenie Wnioskodawcy, wydanie Napojów po obniżonej cenie stanowi transakcję sprzedaży. Wnioskodawca otrzyma bowiem wynagrodzenie za wszystkie sztuki sprzedanych Napojów (sprzedając je w niższej niż standardowo cenie). W tej sytuacji, odmiennie niż w przypadku nieodpłatnych wydań Napojów dochodzić więc będzie do transakcji sprzedaży Napojów.

Wobec powyższego, jeżeli Wnioskodawca dokona wydań Napojów po obniżonej cenie (przykładowo w ramach akcji promocyjnej „4 Napoje w cenie 3” oraz rabatując cenę czwartego Napoju o 99%) będzie to stanowiło sprzedaż objętą Opłatą cukrową. W konsekwencji, Wnioskodawca będzie obowiązany do obliczenia i odprowadzenia Opłaty cukrowej, zgodnie z obowiązującymi od 1 stycznia 2021 r. przepisami uZP.

W świetle obowiązującego stanu prawnego Państwa stanowisko w sprawie oceny prawnej przedstawionych zdarzeń przyszłych w zakresie:

- nieodpłatnych wydań Napojów, które uzależnione jest od spełnienia przez kontrahenta warunków – jest nieprawidłowe,
- nieodpłatnych wydań Napojów wynikających z postanowień umów zawartych z kontrahentami – jest prawidłowe,
- nieodpłatnych wydań Napojów na rzecz pracowników – jest prawidłowe,
- darowizn na cele dobroczynne – jest prawidłowe,
- sprzedaży Napojów po obniżonej cenie – jest prawidłowe.

Zgodnie z art. 12a ust. 1 ustawy 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".

Przez wprowadzenie na rynek krajowy napojów, o których mowa w ust. 1, rozumie się, w myśl art. 12a ust. 2 ustawy, 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.

Z kolei przez sprzedaż detaliczną, zgodnie z art. 12a ust. 3 ustawy, 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),
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.

Natomiast w myśl art. 12b ust. 1 ustawy 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.

Na podstawie art. 12d ust. 1 obowiązek zapłaty opłaty ciąży na osobie fizycznej, osobie prawnej oraz jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej będącej

1. podmiotem sprzedającym napoje do punktów sprzedaży detalicznej albo prowadzącym sprzedaż detaliczną napojów w przypadku: producenta, podmiotu nabywającego napoje w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub importera napoju;
2. zamawiającym, w przypadku gdy skład napoju objętego opłatą stanowi element umowy zawartej przez producenta a dotyczącej produkcji tego napoju dla zamawiającego.

Jak stanowi art. 12e ust. 1 ustawy obowiązek zapłaty opłaty powstaje z dniem wprowadzenia na rynek krajowy napoju, o którym mowa w art. 12a ust. 1.

Z opisu zdarzenia przyszłego wynika, że w ramach prowadzonej działalności gospodarczej dokonujecie Państwo sprzedaży różnego rodzaju produktów spożywczych, m. in. napojów słodzonych, o których mowa w art. 12b ust. 1 w zw. z art. 12a ust. 1 ustawy na rzecz podmiotów prowadzących sprzedaż: detaliczną, hurtową oraz zarówno detaliczną jak i hurtową. Podejmujecie Państwo również szereg działań promocyjno-reklamowych mających na celu budowanie świadomości marki wśród konsumentów poprzez zwiększenie rozpoznawalności oferowanych przez siebie Napojów oraz umocnienie pozycji na rynku i zwiększenie wolumenu sprzedaży Napojów. Część spośród podejmowanych przez Państwa działań o charakterze promocyjno-reklamowym jest oparta na nieodpłatnych wydaniach Napojów. Wyróżniacie Państwo dwa podstawowe warianty (dalej jako Wariant 1 oraz Wariant 2) realizowanych przez siebie nieodpłatnych wydań

Napojów:

1. Wariant 1, w którym nieodpłatne wydanie Napoju jest ściśle uzależnione od spełnienia określonych warunków przez Państwa kontrahenta (np. osiągnięcie wymaganego poziomu obrotów sprzedaży Napojów lub zakup określonej ilości Napojów w ramach akcji typu „kup 10 dostaniesz 1 gratis”).

Nieodpłatne wydania Napojów w ramach akcji typu „kup 10 dostaniesz 1 gratis” odbywają się w oparciu o ustne lub pisemne porozumienia z klientem. Przykładowo podejmujecie Państwo decyzję o utworzeniu puli Napojów, które mogą zostać przekazane określonej kategorii klientów, w tym celu Państwa przedstawiciele handlowi informują klientów o możliwości nieodpłatnego otrzymania przykładowo 1 zgrzewki Napoju przy zakupie 10 zgrzewek Napoju.

Nieodpłatne wydania Napojów na rzecz Państwa klientów w ramach akcji typu „kup 10 dostaniesz 1 gratis” są dokumentowane wystawianymi dowodami wydania lub innymi dokumentami księgowymi. Powyższe dokumenty nie są fakturami VAT lub pozostałymi dokumentami sprzedażowymi. Na fakturze VAT dokumentującej sprzedaż Napojów do klienta w ramach ww. akcji widnieje podstawowa ilość Napojów, w cenie standardowo stosowanej dla danego klienta (w niniejszym przykładzie jest to ilość 10). Cena sprzedaży Napojów wskazana na fakturze VAT pozostaje bez związku z wartością nieodpłatnie wydanych Napojów w ramach ww. akcji. Natomiast nieodpłatnie wydane Napoje są dokumentowane dowodem wydania (w niniejszym przykładzie jest to ilość 1).

2. Wariant 2, tzw. „wolne wydania” Napojów, wynikające z postanowień umów zawartych przez Państwa z kontrahentami (np. nieodpłatne wydanie 1000 sztuk Napojów/próbek Napojów w każdym roku obowiązywania umowy lub wydanie określonej ilości Napojów z przeznaczeniem wykorzystania ich do promowania marki i Napojów wg. uznania kontrahenta).

W ramach tego wariantu umowa zawierana przez Państwa z kontrahentami nie wskazuje na transakcję handlową, w ramach której dochodzi do wymiany dwóch dóbr – usług lub towarów.

Niezależnie od opisanych powyżej wariantów nieodpłatnych wydań realizowanych przez Państwa na rzecz kontrahentów, dokonujecie również nieodpłatnych wydań Napojów na rzecz swoich pracowników, jak i darowizn Napojów na cele dobroczynne (w tym wydania Napojów na rzecz szpitali, banków żywności oraz innych organizacji pożytku publicznego).

Państwa wątpliwość budzi, czy będziecie Państwo zobowiązani do naliczenia i zapłaty opłaty, o której mowa w art. 12a ust. 1 ustawy, dokonując nieodpłatnych wydań Napojów:

- w wariantie 1,
- w wariantie 2,
- na rzecz swoich pracowników,
- w formie darowizn na cele dobroczynne.

Zgodnie z przytoczonymi wyżej przepisami ustawy, opłacie podlega wprowadzenie na rynek krajowy napojów, o których mowa w art. 12 b ust. 1 ustawy. Natomiast wprowadzenie na rynek krajowy napojów rozumiane jest jako sprzedaż napojów

(detailed lub do pierwszego punktu sprzedaży detailed) przez podmioty zobowiązane do zapłaty opłaty od środków spożywczych.

W niniejszej sprawie istotne jest zatem ustalenie, czy nieodpłatne wydania Napojów w przypadkach opisanych przez Państwo we wniosku można uznać za sprzedaż.

Na gruncie ustawy, jak sami zwróciliście Państwo uwagę, pojęcie „sprzedaży” nie zostało zdefiniowane, jak również ustawa nie zawiera przepisów odsyłających do definicji zawartych w innych aktach prawnych, zatem zasadne jest odwołanie się do potocznej definicji tego pojęcia. Zgodnie ze Słownikiem Języka Polskiego (<https://sjp.pwn.pl>) sprzedaż definiowana jest jako odstępowanie czegoś przez sprzedawcę na własność kupującemu za określoną sumę.

Odwołując się z kolei do definicji legalnej pojęcia sprzedaży zawartej w innych aktach normatywnych, należy sięgnąć do przepisów Kodeksu cywilnego.

W myśl art. 535 Kodeksu cywilnego przez umowę sprzedaży sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu rzecz, a kupujący zobowiązuje się rzecz odebrać i zapłacić sprzedawcy cenę.

Zatem obligatoryjnym elementem uznania danej czynności za umowę sprzedaży jest zobowiązanie kupującego do zapłaty określonej ceny za otrzymany towar.

Ustawa nie zawiera również definicji „nieodpłatnego wydania”, aby dokonać wykładni tego terminu, należy zatem odwołać się do reguł wykładni językowej i do słownikowego znaczenia poszczególnych wyrazów. „Nieodpłatny” to zatem niewymagający opłaty (Słownik Języka Polskiego PWN <http://sjp.pwn.pl>). Natomiast „wydanie” oznacza dać, przydzielić coś komuś (<https://sjp.pwn.pl>). Zatem istotnym elementem „nieodpłatności” jest brak opłaty lub jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego, w tym również oczekiwania określonego zachowania.

Przenosząc niniejsze na grunt rozpatrywanej sprawy, należy stwierdzić, że nie można mówić w Wariancie 1 o nieodpłatnym wydaniu Napoju. Bowiemy jak sami Państwo wskazaliście to pierwotne nabycie określonej ilości Napojów lub osiągnięcie wymaganego poziomu obrotów, zgodnie z łączącą strony umową, warunkuje wydanie określonej ilości tego samego rodzaju towaru (Napojów). Zatem istnieje zależność pomiędzy wydaniem przez Państwo Napojów a oczekiwaniem określonego działania/zachowania kontrahenta na rzecz, którego to wydanie następuje.

Przekazanie towarów opisane w Wariancie 1 jest związane z konkretną sprzedażą w określonym czasie zgodnie z umową, przy czym skutek jest taki, że nabywca otrzymuje od Państwa więcej towarów za tę samą cenę sprzedaży, a więc zmniejsza się cena jednostkowa Napoju. Tym samym nie można mówić w analizowanym przypadku o „nieodpłatnym wydaniu”, ale o obniżeniu ceny jednostkowej towaru.

W tym miejscu należy zaznaczyć, że prawidłowe dokumentowanie przez Państwa transakcji sprzedaży regulowane jest odrębnymi przepisami prawa i nie stanowi przedmiotu niniejszej interpretacji.

W konsekwencji Państwa stanowisko w zakresie pytania oznaczonego we wniosku nr 1, tj. obowiązku naliczania i zapłaty Opłaty cukrowej od nieodpłatnych wydań Napojów na zasadach określonych w Wariancie 1 – jest nieprawidłowe.

Natomiast w zakresie Wariantu 2 opisanego we wniosku wyróżniacie Państwo nieodpłatne wydania Napojów oraz próbek Napojów.

Należy zauważyć, że ustawa posługuje się pojęciem „napoju”, nie wyróżniając jako odrębnego przedmiotu opłaty od środków spożywczych – próbek napojów.

W uzupełnieniu wniosku wskazaliście Państwo, że umowa zawierana z kontrahentami dotycząca Wariantu 2 nie wskazuje na transakcję handlową, w ramach której dochodzi do wymiany dwóch dóbr – usług lub towarów. Zatem nieodpłatne wydanie zarówno napojów jak i próbek napojów na zasadach określonych w Wariancie 2, wynikające z odrębnej umowy łączącej Państwa z kontrahentem, dokonywane w oderwaniu od jakiegokolwiek zachowania się kontrahenta, nie podlega opłacie, o której mowa w art. 12a ust. 1 ustawy.

W konsekwencji Państwa stanowisko w zakresie pytania oznaczonego we wniosku nr 2, tj. obowiązku naliczania i zapłaty Opłaty cukrowej od nieodpłatnych wydań Napojów na zasadach określonych w wariancie 2 – jest prawidłowe.

Nie podlega również opłacie od środków spożywczych nieodpłatne wydania Napojów na rzecz Państwa pracowników oraz darowizny na cele dobroczynne. Zgodnie z art. 888 ust. 1 Kodeksu cywilnego przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku.

W przypadku, gdy nie otrzymujecie Państwo żadnego wynagrodzenia za wydane pracownikom Napoje oraz Napoje wydane na podstawie umowy darowizny, wówczas nie można mówić o wprowadzeniu na rynek krajowy w rozumieniu przepisów ustawy.

Tym samym Państwa stanowisko w zakresie pytań oznaczonych we wniosku nr 3 i 4, dotyczących obowiązku naliczania i zapłaty Opłaty cukrowej od nieodpłatnych wydań Napojów na rzecz Państwa pracowników oraz darowizn Napojów na cele dobroczynne – jest prawidłowe.

Państwa wątpliwości dotyczą również naliczenia i zapłaty opłaty cukrowej od wydań Napojów po obniżonej cenie.

W opisie zdarzenia przyszłego wskazaliście Państwo, że poza wymienionymi powyżej wariantami nieodpłatnych wydań Napojów, część podejmowanych przez Państwo działań promocyjno-reklamowych oparta jest o wydania Napojów po obniżonej cenie. W takich przypadkach dokonujecie Państwo rabatowania ceny bazowej Napoju (przykładowo w ramach akcji promocyjnej 4 napoje w cenie 3, cena czwartego napoju jest rabatowana o 99%).

Jak już zostało wskazane powyżej opłacie od środków spożywczych podlega wprowadzenie na rynek krajowy napojów, o których mowa w art. 12b ust. 1 ustawy.

Ustawa definiując wprowadzenie na rynek krajowy napoju jako sprzedaż przez podmioty zobowiązane do zapłaty opłaty, o której mowa w art. 12a ust. 1, nie odnosi się do ceny sprzedaży napoju.

Wydanie napojów po obniżonej cenie stanowi transakcję sprzedaży, a w konsekwencji wprowadzenie na rynek krajowy napojów podlegających opłacie, gdyż otrzymacie Państwo wynagrodzenie za wszystkie sztuki Napojów, będące przedmiotem sprzedaży. Udzielenie rabatu od ceny sprzedaży przez podmiot wprowadzający napój na rynek krajowy pozostaje bez znaczenia dla obowiązku zapłaty opłaty.

Należy również zauważyć, że wysokość opłaty regulowana przepisami ustawy nie jest uzależniona od wysokości ceny za napój polegający wprowadzeniu na rynek krajowy.

W związku z powyższym Państwa stanowisko w zakresie pytania oznaczonego we wniosku nr 5, tj. obowiązku naliczania i zapłaty Opłaty cukrowej od wydań (sprzedaży) Napojów po obniżonej cenie – jest prawidłowe.

Interpretacja dotyczy zdarzeń przyszłych przedstawionych przez Państwa i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Państwa w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a;
2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
3. z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 2193 ze zm.), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Przysługuje Państwu prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r., poz. 2325 z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy).

W przypadku wnoszenia skargi w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najwłaściwszy proponuje się kontakt z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego ePUAP.

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta

wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.