

Warszawa, dn. 16 lutego 2021 r.

Szanowni Panowie

**Jan Sarnowski - Podsekretarz Stanu
w Ministerstwie Finansów**

**Piotr Patkowski - Podsekretarz Stanu
w Ministerstwie Finansów**

Stanowisko IAA Polska Międzynarodowego Stowarzyszenia Reklamy oraz Stowarzyszenia Komunikacji Marketingowej SAR w sprawie projektu ustawy o dodatkowych przychodach Narodowego Funduszu Zdrowia, Narodowego Funduszu Ochrony Zabytków oraz utworzeniu Funduszu Wsparcia Kultury i Dziedzictwa Narodowego w Obszarze Mediów (UD182).

W związku ze skierowaniem do prekonsultacji projektu ustawy o dodatkowych przychodach Narodowego Funduszu Zdrowia, Narodowego Funduszu Ochrony Zabytków oraz utworzeniu Funduszu Wsparcia Kultury i Dziedzictwa Narodowego w Obszarze Mediów¹ (dalej: „**Projekt ustawy**”), który przewiduje wprowadzenie nowych danin publicznych, tj. składki z tytułu reklamy konwencjonalnej oraz składki z tytułu reklamy internetowej, IAA Polska Międzynarodowe Stowarzyszenie Reklamy (dalej: „**IAA Polska**”) oraz Stowarzyszenia Komunikacji Marketingowej SAR (dalej: „**SAR**”) **wyrażają stanowczy sprzeciw wobec wprowadzania danin przewidzianych w Projekcie ustawy i apelują o zaniechanie dalszych prac legislacyjnych**, gdyż Projekt ustawy:

- (1) wprowadza **nowe daniny, obciążające przedsiębiorców, w okresie spowolnienia gospodarczego** wywołanego przez epidemię COVID-19, **pod pretekstem** działań niwelujących negatywne zdrowotne, społeczne i gospodarcze skutki pandemii,
- (2) w celu zarządzenia skutkami **nadzwyczajnej i przejściowej** sytuacji nakłada na przedsiębiorców **trwałe i bezterminowe** obciążenia finansowe,
- (3) w sposób **arbitralny definiuje grupę adresatów** nowych danin, których działalność pod względem jej natury, zakresu i rentowności (branża reklamowa i medialna) nie pozostaje w **żadnym racjonalnym związku** z przeznaczeniem większości środków pochodzących z tych danin (Narodowy Fundusz Zdrowia),
- (4) wprowadza partykularne rozwiązania krajowe w obszarze regulacji, w którym **trwają zaawansowane prace nad zharmonizowaną regulacją na poziomie Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju oraz Unii Europejskiej**,
- (5) zawiera rozwiązania, których zgodność z **prawem Unii Europejskiej**, w tym z unijną zasadą swobody świadczenia usług oraz zasadami udzielania pomocy publicznej, **rodzi poważne wątpliwości**,

¹ Numer UD182 w Wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów.

- (6) zawiera rozwiązania **niezgodne z przepisami Konstytucji RP i konstytucyjnymi standardami stanowienia prawa daninowego**, których fundamentalny dla konstrukcji projektowanej regulacji charakter przesądza o niekonstytucyjności całego Projektu ustawy,
- (7) w razie jego dalszego procedowania i wejścia w życie ustawy doprowadzi do **jednoznacznie negatywnych skutków gospodarczych**, niekorzystnie wpływając tak na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, jak na rynek pracy oraz sytuację gospodarstw domowych i konsumentów,
- (8) doprowadzi do **skutków odwrotnych do zamierzonych**, co podważa racjonalność sformułowanych w nim propozycji legislacyjnych i **zmusza do ponownej ewaluacji** dostępnych scenariuszy (regulacyjnych i pozaregulacyjnych) umożliwiających realizację celów, które stawia przed sobą Ministerstwo Finansów,
- (9) **narusza wiążące Rzeczpospolitą Polską umowy o popieraniu i ochronie inwestycji** (dalej: „BIT”), co jest podstawą do wszczęcia postępowania arbitrażowego przeciwko Polsce przez inwestorów zagranicznych i domagania się odszkodowania za doznane przez nich naruszenia, tj. uchybienie standardom ochrony inwestycji przewidzianym w danej BIT;
- (10) rodzi **wątpliwości co do zgodności z Dyrektywą VAT**.

I. „Składka” reklamowa wykazuje cechy podatku

Na wstępie IAA Polska oraz SAR uznają za konieczne podkreślić, że **nowe daniny wykazują wiele cech podatku, pomimo, że Projekt ustawy posługuje się pojęciem „składki”**. „Składki” z tytułu reklamy stanowią należność publicznoprawną (są nakładane przez państwo), są nieodpłatne (płatnik nie otrzymuje w zamian żadnego świadczenia wzajemnego), przymusowe (mogą być egzekwowane przy zastosowaniu środków przymusu), bezzwrotne (nie podlegają zwrotowi) i mają charakter pieniężny (są określone i pobierane w pieniądzu). Wypełniają zatem najważniejsze znamiona podatku w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej (art. 6). Wprowadzenie „składki” z tytułu reklamy mają charakter celowy, tj. pochodzące z nich środki mają stanowić w 50% przychód Narodowego Funduszu Zdrowia (dalej: „NFZ”), w 35% - Funduszu Wsparcia Kultury i Dziedzictwa Narodowego w Obszarze Mediów (dalej: „FWK”) i w 15% - Narodowego Funduszu Ochrony Zabytków (dalej: „NFOZ”), jednak należy uznać, że podstawowym celem ich wprowadzenia jest zmniejszenie wydatków budżetu państwa, w tym dotacji na rzecz NFZ. Pośrednio realizują więc cel fiskalny.

Niezależnie od uznania podatkowego charakteru „składek” z tytułu reklamy, nie ulega wątpliwości, że Projekt ustawy zawiera przepisy wprowadzające nowe daniny publiczne. W konsekwencji do Projektu ustawy **zastosowanie znajdują konstytucyjne standardy stanowienia prawa daninowego, w tym podwyższone wymogi dotyczące określoności przepisów prawa i pewności prawa, a także szczególne zasady dotyczące obowiązku zapewnienia odpowiedniego okresu dostosowawczego i ochrony interesów w toku**.

II. Argumenty za zaniechaniem dalszych prac nad Projektem ustawy

Dalszych prac legislacyjnych należy zaniechać co najmniej z tego powodu, że:

- (1) **Projekt ustawy bazuje na rozwiązaniach arbitralnych, nieadekwatnych i nieuzasadnionych w świetle deklarowanego celu regulacji**

Projekt ustawy, w zakresie w jakim wprowadza „składkę” z tytułu reklamy:

- **wykorzystuje pandemię COVID-19 jako pretekst do wprowadzenia nowej daniny publicznej, a przy tym bazuje na paradoksalnej konstrukcji zakładającej nałożenie nowych ciężarów fiskalnych na przedsiębiorców dotkniętych negatywnymi skutkami pandemii COVID-19, w celu zwalczania**

negatywnych skutków pandemii COVID-19. Branża reklamowa, w tym w szczególności sektor prasy i reklamy zewnętrznej, a także branża kinowa, szczególnie dotkliwie doświadcza skutków spowolnienia gospodarczego i ograniczeń związanych z przeciwdziałaniem skutkom pandemii.

- **nakłada na przedsiębiorców trwałe i bezterminowe obowiązki daninowe, których wprowadzenie uzasadnia przez odwołanie do przejściowej i nadzwyczajnej sytuacji gospodarczej, społecznej i zdrowotnej wywołanej przez pandemię COVID-19, co rodzi wątpliwości co do proporcjonalności projektowanych rozwiązań, a także rzetelności i kompletności uzasadnienia Projektu ustawy.** Ani Projekt ustawy, ani jego uzasadnienie nie definiują horyzontu czasowego obowiązywania nowej daniny – wręcz przeciwnie: Projekt ustawy zakłada jej bezterminowy charakter. Wobec tego wydaje się, że wbrew motywom ujawnionym w uzasadnieniu, intencją projektodawców nie jest „niwelowanie skutków pandemii”, ani „minimalizacja [jej] skutków dla zdrowia publicznego”, ale stworzenie strumienia finansowania NFZ, FGK i NFOZ przy jednoczesnym odciążeniu budżetu państwa, odpowiedzialnego za realizację i finansowanie (dofinansowywanie) wykonywanych przez nie zadań;
- **w sposób całkowicie arbitralny definiuje grupę płatników nowej daniny, którzy mają ponosić ekonomiczny ciężar zwalczania negatywnych skutków pandemii oraz wykonywania przez państwo przypisanych mu zadań w tym zakresie, a których działalność nie pozostaje w żadnym racjonalnym związku z przeznaczeniem środków pochodzących z obciążającej ich daniny.**
- **zawiera rozwiązania nieproporcjonalne i nieprzydatne do zakładanych celów regulacji, co rodzi wątpliwości z punktu widzenia zasady racjonalności legislacyjnej.** Ewentualne wejście w życie projektowanej regulacji doprowadzi do skutków przeciwnych do deklarowanych w uzasadnieniu, w tym do preferowania treści innych niż adresowane do polskiego odbiorcy (ze względu na obciążenie podatkiem treści do niego adresowanych), do przeniesienia wydatków przeznaczanych na reklamę w mediach konwencjonalnych do Internetu (czego głównymi beneficjentami będą „cyfrowi giganci”²), a także do pogorszenia sytuacji gospodarczej przedsiębiorców osłabionych przez skutki pandemii COVID-19.

(2) Projekt ustawy jest partykularną krajową inicjatywą regulacyjną – sprzeczną z założeniami prac nad opodatkowaniem gospodarki cyfrowej prowadzonych obecnie na forum OECD i UE

W ramach Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) trwają prace zmierzające do przyjęcia jednolitego podejścia w zakresie dotyczącym opodatkowania gospodarki cyfrowej. Konkretnie wytyczne co do rozwiązań regulacyjnych w tym zakresie mają zostać wypracowane w połowie 2021 r. **Do czasu zakończenia tych prac państwa członkowskie OECD, w tym Rzeczpospolita Polska, powinny wstrzymać się od wprowadzania krajowych rozwiązań dotyczących opodatkowania gospodarki cyfrowej, w tym reklamy internetowej.** W przeciwnym razie w momencie wypracowania skoordynowanego podejścia w ramach OECD ewentualna regulacja krajowa będzie wymagała uchylecia lub gruntownej rewizji, co jest sprzeczne zarówno z założeniami współpracy w ramach OECD i płynącymi stąd obowiązkami Rzeczypospolitej Polskiej, jak również z zasadą pewności prawa i stabilności obrotu prawnego, w tym w szczególności w obszarze regulacji daninowych.

² Zob. Informacja Ministerstwa Finansów o skierowaniu Projektu ustawy do prekonsultacji: „*W podobnym kierunku pójdzie Polska. Stawka składki od reklamy internetowej wyniesie 5%. Jej zakresem objęci zostaną „giganci cyfrowi” [...]*”: <https://www.gov.pl/web/finanse/media-pomoga-w-zwalczaniu-skutkow-covid-19-przepisy-o-skladce-reklamowej-w-prekonsultacjach>

Zwracamy uwagę, że również prowadzone w Unii Europejskiej od 2017 r. prace nad projektem *Dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych* (dalej: „Projekt Dyrektywy”), z której zaczerpnięto niektóre elementy konstrukcji podatku od reklamy internetowej, zostały w 2019 r. przerwane. Głównym powodem ich przerwania była konieczność skoordynowania kwestii opodatkowania gospodarki cyfrowej na poziomie OECD³.

Niezależnie od tego, w zakresie nieobjętym harmonizacją na poziomie OECD⁴, w ramach UE od nowa rozpoczęto prace koncepcyjne nad zagadnieniem opodatkowania gospodarki cyfrowej w skali Unii Europejskiej. Jest to kolejny argument przemawiający za wstrzymaniem prac nad Projektem ustawy. Do kwietnia 2021 r. trwają konsultacje publiczne co do kierunku i podstawowych założeń ewentualnej unijnej regulacji w tym zakresie. Ich wyniki pozwolą ocenić czy regulacja taka jest potrzebna i czy byłaby efektywna z punktu widzenia stawianych przed nią celów. Jednym z głównych motywów przyświecających pracom prowadzonym obecnie w UE jest „*ograniczenie ryzyka związanego z krótkofalowymi rozwiązaniami i zróżnicowaniem sytuacji przedsiębiorców*”⁵, co może się wiązać między innymi z tym, że „*niektóre państwa członkowskie w międzyczasie wprowadziły określone krajowe rozwiązania podatkowe, które dotyczą przedsiębiorców będących częścią gospodarki cyfrowej*”⁶. Co więcej, w kwestionariuszu konsultacyjnym przewidziano stanowisko, zgodnie z którym „*zróżnicowanie krajowych regulacji podatkowych stwarza ryzyko fragmentaryzacji europejskiego wspólnego rynku cyfrowego, co czyni te regulacje mniej efektywnymi*”⁷.

(3) Projekt ustawy budzi wątpliwości co do zgodności z prawem Unii Europejskiej (TFUE)

Konstrukcja i konsekwencje wprowadzenia projektowanej daniny od reklamy konwencjonalnej i od reklamy internetowej mogą naruszać prawo Unii Europejskiej – w szczególności unijną swobodę świadczenia usług (art. 56 TFUE) oraz zasady udzielania pomocy publicznej (art. 107 TFUE), a także przepisy Dyrektywy VAT (art. 401).

Wątpliwości budzi w szczególności konstrukcja podatku od reklamy internetowej, w tym charakter przewidzianych w Projekcie ustawy progów, sposób obliczania podstawy wymiaru „składki” w przypadku transgranicznych grup podmiotów, otwarty sposób określenia przedmiotu opodatkowania, a w zakresie podatku od reklamy konwencjonalnej – dyskryminacyjne zróżnicowanie sytuacji podmiotów nieposiadających miejsca prowadzenia działalności na terytorium RP w stosunku do podmiotów krajowych oraz zróżnicowanie statusu wybranych kategorii towarów zaklasyfikowanych jako tzw. towary kwalifikowane.

³ Zob. Nota Rady Unii Europejskiej z dnia 1 marca 2019 r. (6873/19): „*Pewne delegacje podtrzymują swoje podstawowe zastrzeżenia co do DAT jako całości, niezależnie od wprowadzonych w tekście dostosowań technicznych. W kontekście dyskusji nad zarówno DST, jak i DAT, niektóre delegacje nadal są przeciwne osiągnięciu porozumienia w sprawie DAT, przypominając o tym, że kwestię opodatkowania gospodarki cyfrowej należy omawiać w szerszym kontekście toczących się dyskusji na szczeblu OECD/G-20. [...] Zdaniem prezydencji wszystkie delegacje nadal zgadzają się jednak co do tego, że należy wspólnie kontynuować prace służące wypracowaniu przed 2020 rokiem porozumienia w sprawie globalnego rozwiązania na szczeblu OECD/G-20 w celu stawienia czoła wyzwaniom podatkowym związanym z cyfryzacją gospodarki. Prezydencja wyraża gotowość do działań służących ułatwieniu dyskusji i koordynacji tego procesu na szczeblu UE.*”

⁴ Zob. *Inception impact assessment* - Ares(2021)312667: „*The new initiative will help address the issue of fair taxation related to the digitalisation of the economy and, at the same time, is intended to not interfere with the ongoing work at the G20 and OECD level on a reform of the international corporate tax framework.*”

⁵ „*The main objective of the initiative is [...] limiting the risk of short-term solutions and distortions across businesses of different types and origins.*”

⁶ „*In the absence of a global agreement, some Member States have in the meantime introduced certain temporary tax measures affecting businesses that are part of the digital economy.*”

⁷ „*A divergence between national policies risks fragmenting the European single digital market, and making these policies less effective.*”

(3.1.) Naruszenie unijnej swobody świadczenia usług

Zgodnie z art. 56 TFUE zakazane są ograniczenia w swobodnym świadczeniu usług wewnątrz Unii Europejskiej w odniesieniu do przedsiębiorstw z innych państw członkowskich niż państwo odbiorcy świadczenia. W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „TSUE”) przyjmuje się, że unijna swoboda świadczenia usług „wymaga nie tylko eliminacji wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową w stosunku do osoby świadczącej usługi, lecz także **uchylenia wszystkich restrykcji, nawet jeżeli są one stosowane bez różnicy zarówno do krajowych usługodawców, jak i do usługodawców z innych Państw Członkowskich, jeżeli mogą one zakazywać lub w inny sposób utrudniać prowadzenie działalności przez usługodawcę posiadającego siedzibę w innym Państwie Członkowskim, w którym świadczy on zgodnie z prawem podobne usługi**”⁸. Do takich restrykcji niewątpliwie zaliczyć można nowe krajowe obciążenia fiskalne lub quasi-fiskalne, które stanowią barierę w swobodnym świadczeniu usług na terytorium danego państwa członkowskiego.

Co więcej, z punktu widzenia swobody świadczenia usług istotne jest, aby przepisy ustanawiające ograniczenia były „sformułowane w sposób jasny, precyzyjny i jednoznaczny”⁹. Stanowiąc przepisy krajowe, które mogą ograniczać swobodę świadczenia usług, państwa członkowskie mają bowiem obowiązek przestrzegania zasady pewności prawa, która „wymaga, by przepisy prawne były jasne i precyzyjne, a ich skutki przewidywalne, zwłaszcza wówczas, gdy pociągają one za sobą niekorzystne konsekwencje dla jednostek i przedsiębiorstw”¹⁰.

Z punktu widzenia zgodności z art. 56 TFUE oraz wskazanych zasad pewności i określoności prawa szczególne wątpliwości budzą m.in. projektowane rozwiązania w zakresie:

- konstrukcji podstawy wymiaru „składki” w przypadku reklamy internetowej, która to podstawa (globalny przychód podmiotu lub grupy podmiotów, osiągnany z jakiegokolwiek tytułu) całkowicie abstrahuje od przedmiotu „opodatkowania” (skierowanie reklamy do odbiorcy znajdującego się na terytorium RP), co ponadto rodzi skutek dyskryminujący dla podmiotów działających transgranicznie, dla których podstawa „opodatkowania” ma być naliczana od całości światowych przychodów z całej prowadzonej działalności, niezależnie od przedmiotu tej działalności, przesądzając o potencjalnie całkowicie nieproporcjonalnym wymiarze składki, biorąc pod uwagę skalę przychodów osiągniętych ze świadczenia usług reklamowych na terytorium RP,
- otwartego katalogu „usług cyfrowych”, które zgodnie z Projektem ustawy należy kwalifikować jako „reklamę internetową” obłożoną nową daniną, a na których określenie ustawodawca posługuje się pojęciem nieostrym i niedookreślonym,
- zróżnicowania stawki „składki” w zależności od przedmiotu reklamy konwencjonalnej przez arbitralne wyodrębnienie kategorii „towarów kwalifikowanych”, objętych szczególną, niemal dwukrotnie lub dwukrotnie wyższą (w przypadku prasy) stawką „podatku”,
- w zakresie reklamy konwencjonalnej – zróżnicowania zakresu obowiązków podmiotów transgranicznych w stosunku do podmiotów jednorodnie krajowych ze względu na obwarowany karą pieniężną w wysokości 1 mln zł obowiązek ustanowienia przedstawiciela dla potrzeb „składki”. O niezgodności takich

⁸ Wyrok TS z 25.07.1991 r., C-76/90, MANFRED SÄGER v. DENNEMEYER & CO. LTD, ECR 1991, nr 7, poz. I-4221.

⁹ Wyrok TS z 16.02.2012 r., C-72/10, POSTĘPOWANIA KARNE PRZECIWKO MARCELLOWI COŚCIE I UGOWI CIFONEMU, ZOTSiS 2012, nr 2, poz. I-80.

¹⁰ Wyrok TS z 11.06.2015 r., C-98/14, BERLINGTON HUNGARY TANÁCSADÓ ÉS SZOLGÁLTATÓ KFT I INNI v. MAGYAR ÁLLAM, ZOTSiS 2015, nr 6, poz. I-386.

rozwiązań z art. 56 TFUE jednoznacznie przesądził TSUE w wyroku w sprawie węgierskiego podatku reklamowego¹¹.

(3.2.) Niedozwolona pomoc publiczna

Zgodnie z art. 107 ust. 1 TFUE wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzykanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskim.

Za niedozwoloną pomoc publiczną uznaje się interwencję, która stawia w uprzywilejowanej pozycji przedsiębiorstwa, które w normalnych warunkach rynkowych nie uzyskują podobnych korzyści. Forma tej interwencji nie ma znaczenia¹² – może więc przyjąć postać krajowych przepisów ustawowych, które wpływają na wymianę handlową w ramach wspólnego rynku w taki sposób, że zakłócają konkurencję lub grożą jej zakłóceniem.

Przewidziany w Projekcie ustawy „podatek” od reklamy internetowej, ze względu na konstrukcję podstawy „opodatkowania” oraz progów przychodu kwalifikujących do objęcia nową daniną, może zostać uznany za niedozwoloną pomoc państwa w rozumieniu art. 107 TFUE. Konstrukcja ta skutkuje bowiem wprowadzeniem preferencyjnych warunków funkcjonowania dla przedsiębiorstw jednorodnie krajowych – w stosunku do przedsiębiorstw i grup podmiotów prowadzących działalność transgraniczną. Sposób obliczania „składki”, gdzie składnikiem iloczynu przesądzającego o wysokości należnej daniny jest łączny przychód danego podmiotu (grupy podmiotów), sprawia, że finalny wymiar „składki” w przypadku tej drugiej kategorii podmiotów będzie nieporównywalnie, wielokrotnie wyższy niż wymiar „składki” w przypadku podmiotów krajowych – o ile przekroczą one próg kwalifikujący do „opodatkowania”. Tak istotną dysproporcję w obciążeniu finansowym związanym ze świadczeniem na terytorium RP usług z zakresu reklamy internetowej, która niewątpliwie rodzi ryzyko zakłócenia konkurencji na tym rynku, można uznać za przejaw niedozwolonej pomocy publicznej, której beneficjentami są podmioty jednorodnie krajowe.

IAA Polska oraz SAR zwracają uwagę, że środki krajowe, które mogą stanowić pomoc publiczną podlegają obowiązkowej notyfikacji do Komisji Europejskiej, która bada dopuszczalność pomocy w świetle zasad traktatowych. Brak odpowiedniej notyfikacji w przypadku projektu przepisów stanowiących niedozwoloną pomoc publiczną rodzi m.in. konieczność zwrócenia nienależnie przyznanej pomocy, co w przypadku projektowanej regulacji może zrodzić istotne, acz trudne do oszacowania, negatywne skutki budżetowe. Brak stosownej notyfikacji byłby także naruszeniem obowiązków Rzeczypospolitej Polskiej wynikających z członkostwa w Unii Europejskiej.

(4) Projekt ustawy wprowadza rozwiązania sprzeczne z Konstytucją RP i konstytucyjnymi standardami stanowienia prawa daninowego

¹¹ Wyrok TS z 3.03.2020 r., C-482/18, GOOGLE IRELAND LIMITED PRZECIWKO NEMZETI ADÓ- ÉS VÁMHIVATAL KIEMELT ADÓ- ÉS VÁMIGAZGATÓSÁGA., LEX nr 2788602. „Artykuł 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, na mocy których na usługodawców mających siedzibę w innym państwie członkowskim, którzy nie wywiązali się obowiązku zgłoszenia w celu objęcia ich podatkiem od reklamy, zostaje nałożony w ciągu kilku dni szereg grzywien, [...] podczas gdy kwota grzywny nałożonej na usługodawcę mającego siedzibę w państwie członkowskim opodatkowania, który nie wywiązał się z podobnego obowiązku zgłoszenia lub rejestracji, naruszając ogólne przepisy krajowego prawa podatkowego, jest znacznie niższa”.

¹² Wyrok TSUE z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia, (C-522/13, pkt 21).

Projektowane rozwiązania naruszają zasadę określoności przepisów prawa i pewności prawa (art. 2 Konstytucji RP), zasadę proporcjonalności ingerencji w swobodę działalności gospodarczej (art. 20 w zw. z art. 22, art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP) i oraz swobodę wypowiedzi komercyjnej (art. 54 Konstytucji RP), zasadę równości i równego traktowania, a także zakaz wprowadzania nowych danin w ciągu roku podatkowego i zakaz podwójnego opodatkowania tego samego dochodu (art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji RP).

Co więcej, w ocenie IAA Polska oraz SAR, **niekonstytucyjność dotyczy całego Projektu ustawy, a w każdym razie co najmniej całego projektowanego rozdziału 3**, bowiem rozwiązania, które należy uznać za sprzeczne z ustawą zasadniczą mają charakter założeń podstawowych (norm o fundamentalnym charakterze, konstruujących mechanizm opodatkowania przyjęty w ustawie), konkretyzowanych przez pozostałe przepisy, które pozostają z nimi w nierozzerwalnym związku treściowym.

Za niekonstytucyjne należy uznać m.in. te przepisy Projektu ustawy, które:

- radykalnie różnicują wysokość stawki nowej daniny dla arbitralnie wyodrębnionego katalogu „towarów kwalifikowanych”, które wprowadzają odrębności w sposobie naliczania składki w zależności od tego co jest przedmiotem przekazu reklamowego, odrywając model naliczania składki od wysokości przychodu ze świadczenia danej usługi reklamowej i wprowadzając trudny do uzasadnienia wyłom w zasadach obliczania „składki”,
- wyłączają możliwość uznania składki jako kosztu uzyskania przychodu, co prowadzi do nieuzasadnionego dyskryminacyjnego zróżnicowania sytuacji płatników „składki” w stosunku do płatników analogicznych danin od reklamy (np. opłaty, o której mowa w art. 13² ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi), które w – przeciwieństwie do projektowanej daniny – mogą stanowić koszt uzyskania przychodu w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym,
- przewidują wejście w życie nowej daniny w ciągu roku podatkowego, jednocześnie określając datę jej wejścia w życie za pomocą daty kalendarzowej, co przy założeniu nawet szybkiego zakończenia prac legislacyjnych w drugim kwartale 2021 r. stanowi termin stanowczo zbyt krótki, biorąc pod uwagę skalę nowych obciążeń finansowych, a także interesy w toku, zawarte umowy długoterminowe, w tym umowy o świadczenie usług reklamowych, oraz konieczność weryfikacji planów finansowych i wdrożenia szeregu rozwiązań organizacyjnych i technicznych, które umożliwią prawidłowe naliczanie, raportowanie i odprowadzanie „składki”,
- zawierają niejasności co do sposobu obliczania progu „opodatkowania” w przypadku reklamy konwencjonalnej dotyczącej towarów kwalifikowanych, co rodzi uzasadnione wątpliwości co do zakresu obciążeń finansowych przedsiębiorców, w zależności od interpretacji przyjmowanej przez organy administracji skarbowej właściwe w sprawach „składki”,
- posługują się konstrukcją katalogu otwartego i nieostrym pojęciem „usług cyfrowych” na określenie przedmiotu „opodatkowania” w przypadku „składki” z tytułu reklamy internetowej, co narusza podwyższone standardy określoności prawa obowiązujące przy stanowieniu przepisów daninowych,
- wprowadzają klauzulę umożliwiającą organom administracji skarbowej właściwym w sprawach opłaty, w ramach oceny zakresu obowiązków daninowych przedsiębiorcy, pomijanie wybranych czynności lub powiązań pozbawionych „uzasadnionych przyczyn ekonomicznych”, co jest pojęciem nieostrym i stwarza tym organom daleko idącą swobodę w precyzowaniu obowiązków daninowych przedsiębiorców, zagrażając pewności obrotu prawnego i naruszając zasadę zaufania obywatela do państwa,

- różnicują sytuację podmiotów prowadzących działalność transgraniczną w stosunku do podmiotów jednorodnie krajowych ze względu na konstrukcję progów kwalifikujących do objęcia „podatkiem” od reklamy internetowej oraz sposób obliczania podstawy „opodatkowania”, który w przypadku transgranicznych grup podmiotów obejmuje cały światowy przychód z działalności tych grup, niezależnie od przedmiotu tej działalności i rzeczywistej proporcji, w jakiej pozostaje ona do świadczenia usług z zakresu reklamy internetowej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- skutkują podwójnym opodatkowaniem tych samych środków, w związku z wprowadzeniem kolejnej – obok podatku dochodowego od osób prawnych – daniny publicznej obciążającej ten sam zasób należący do tego samego podmiotu, uzyskiwany z tego samego tytułu (czyli przychody ze świadczenia usług reklamowych – zarówno w zakresie reklamy konwencjonalnej i internetowej). Co więcej, ponieważ w Internecie nie obowiązują granice podobne do tych terytorialnych, a składka obejmie w dużej części podmioty funkcjonujące na różnych rynkach, w wielu państwach na całym świecie, wprowadzenie projektowanych rozwiązań z dużym prawdopodobieństwem doprowadzi do sytuacji, w której nowa danina będzie pobierana kilkakrotnie.

(5) Projekt ustawy wywoła jednoznacznie negatywne skutki ekonomiczne, niekorzystnie wpłynie bowiem zarówno na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, rynek pracy i sytuację konsumentów (gospodarstw domowych).

Wprowadzenie projektowanych zmian wywoła **radikalny spadek rentowności działalności nie tylko w obszarze mediów i reklamy, ale też w sektorze reklamowanych towarów i usług**. Ograniczy też dostęp konsumentów do przekazów o towarach i usługach, których konsumpcja jest źródłem istotnych wpływów budżetowych państwa, w tym przychodów podatkowych z tytułu podatku od towarów i usług, a także składnikiem atrakcyjności inwestycyjnej polskiego rynku. **Negatywnie wpłynie także na rynek pracy** – ze względu na konieczność redukcji zatrudnienia w obliczu ww. spadku rentowności, upadłości lub decyzji o zakończeniu działalności w Polsce. Podkreślenia wymaga to, że koszt samej składki nie będzie jedynym, który będą musiały ponieść firmy objęte nową daniną. Rozwiązanie wymusi bowiem stworzenie kosztownych systemów monitorowania publikowanych reklam i raportowania przychodów. Będzie to szczególnie trudne, gdy weźmie się pod uwagę fakt, że liczba podmiotów uczestniczących w procesie od stworzenia reklamy do jej opublikowania i wypromowania jest bardzo duża.

Wyniki badań ekonomicznych jednoznacznie wskazują, że reklama jest istotnym czynnikiem wzrostu gospodarczego. **Dostępne analizy ekonometryczne wykazują, że każdy 1% wzrostu wydatków na reklamę generuje 0,07% wyższy PKB per capita w ciągu roku, a w skali 10 lat – nawet o 0,6% wyższe PKB per capita**¹³. Z badań wynika również, że **ograniczenia w zakresie działalności reklamowej mają negatywne skutki dla konsumentów**. Ograniczenia takie, w tym ograniczenia wynikające ze zwiększonych obciążeń fiskalnych, prowadzą bowiem do wzrostu cen towarów i usług dla konsumentów. I odwrotnie – szeroka dostępność przekazów reklamowych zwiększa wrażliwość cenową konsumentów (ang. *consumer price sensitivity*), co w skali całej gospodarki kształtuje odpowiedni poziom cen towarów i usług konsumpcyjnych, a także zwiększa konkurencyjność i innowacyjność przedsiębiorstw¹⁴.

¹³ Zob. The Impact of Advertising on GDP. [w:] Advertising Pays. How Advertising Fuels the UK Economy, 2012.

¹⁴ Zob. Rauch, F. (2011), ‘Advertising expenditure and consumer prices’, CEP discussion paper 1073; Erdem, T. et al. (2008), ‘The impact of advertising on consumer price sensitivity in experience goods markets’, Journal of Quantitative Marketing and Economics, 6.

Wprowadzenie projektowanych zmian budzi szczególnie sprzeciw w obliczu pogarszającej się kondycji finansowej wielu przedsiębiorstw z branży medialnej i reklamowej, dodatkowo dotkniętych przez skutki pandemii COVID-19 i motywowane ochroną zdrowia publicznego restrykcje oraz zmiany w życiu społecznym i gospodarczym kraju. **Dotyczy to w szczególności mediów konwencjonalnych, gdzie wielkość sprzedaży na przestrzeni ostatnich 5 lat konsekwentnie spada – a największe spadki przychodów odnotowują kina (dotknięte ograniczeniami w działalności na mocy przepisów epidemicznych), a także sektor reklamy zewnętrznej oraz prasa (co również ma związek z epidemią COVID-19 i wynikającymi stąd zmianami w życiu społeczno-gospodarczym, w tym w poziomie ekspozycji konsumentów na przekazy dystrybuowane za pośrednictwem tych mediów oraz w ogólnej strukturze konsumpcji mediów).**

Co więcej, **podatek ma być naliczany od przychodów, nie zaś od dochodu z działalności reklamowej – oznacza to, że ma być pobierany nie tylko w okresie obniżonej rentowności, ale wręcz także wówczas, gdy działalność generuje straty.** Efektem jego wprowadzenia będzie więc dalsze pogorszenie kondycji finansowej sektora ww. mediów konwencjonalnych, pogłębienie ew. ujemnego bilansu i zwiększenie prawdopodobieństwa likwidacji działalności.

Analiza podobnych rozwiązań podatkowych wprowadzonych w innych krajach pokazuje, że platformy zajmujące się szeroko rozumianym lokowaniem reklam w internecie są w takich okolicznościach ekonomicznie zmuszone do przenoszenia narzuconych, dodatkowych kosztów na swoich kontrahentów i konsumentów. Dlatego też obawiamy się, że w takim wypadku, finalnie zapłaci za to polski przedsiębiorca. Podkreślenia wymaga, że im droższa reklama danego produktu, tym droższy jest reklamowany produkt. W kontekście spowolnienia gospodarczego i obaw o miejsca pracy staje się to kolejnym finansowym obciążeniem dla polskich przedsiębiorców i konsumentów. Natomiast podniesienie cen dla reklamodawców może pociągać za sobą negatywne konsekwencje dla przedsiębiorców z sektora MŚP – będzie dla nich dodatkowym kosztem. Warto pamiętać, że obecnie ponad 90% podmiotów gospodarczych wykorzystuje platformy cyfrowe do celów biznesowych, głównie reklamowych.

(6) Projekt ustawy narusza wiążące Rzeczpospolitą Polską umowy o popieraniu i ochronie inwestycji

Wprowadzenie „podatku” może zostać uznane za naruszenie przez Rzeczpospolitą Polską zobowiązań międzynarodowych wynikających z dwustronnych umów o popieraniu i ochronie inwestycji („BIT”). BIT wiążą Rzeczpospolitą Polską z szeregiem państw, w tym np. Stanami Zjednoczonymi Ameryki, Konfederacją Szwajcarską czy Republiką Korei. Powszechnie stosowanym w BIT standardem ochrony inwestorów jest tzw. standard sprawiedliwego i równego traktowania („FET”, ang. *fair and equitable treatment*). Na jego podstawie państwo goszczące inwestycję zobligowane jest m.in. do utrzymania stabilnych ram dla zagranicznych inwestycji.

W orzecznictwie międzynarodowych Trybunałów Arbitrażowych prezentowany jest pogląd, zgodnie z którym postępowanie państwa goszczącego, w tym ustanowienie rozbudowanej regulacji prawnej dla danej działalności gospodarczej, może rodzić po stronie inwestorów uzasadnione oczekiwanie, że państwo nie będzie wprowadzać nagłych, radykalnych zmian reguł wykonywania tej działalności. Uznaje się, że w świetle standardu FET państwo może wykonywać swoje kompetencje prawodawcze (bez obowiązku kompensacyjnego) jedynie w celu ochrony interesu publicznego o nadrzędnym znaczeniu. Podejmując takie działanie, państwo powinno brać pod uwagę interes inwestorów zagranicznych oraz dążyć do niezwłocznego przywrócenia ochrony tego interesu. W naszej ocenie działanie państwa polskiego nie mieści się w tych ramach.

W sporach arbitrażowych między inwestorami a państwami goszczącymi, parokrotnie stwierdzano, że wprowadzenie niekorzystnych dla inwestora zagranicznego zmian w systemie podatkowym może stanowić naruszenie FET .

Co istotne, naruszenie standardu FET może mieć miejsce także w wypadku działań państwa nie nacechowanych złą wiarą. Tym samym, stwierdzenie jego naruszenia opiera się na obiektywnej ocenie charakteru i skutków działań prawodawczych państwa goszczącego. Oprócz standardu FET, BIT przewidują kilka innych standardów traktowania inwestycji zagranicznych, takich jak zakaz traktowania dyskryminacyjnego i arbitralnego, standard pełnej ochrony i bezpieczeństwa, standard traktowania narodowego czy standard najwyższego uprzywilejowania. Wprowadzone mocą Ustawy zmiany (w zależności od ich ostatecznego kształtu), mogą również stanowić naruszenie innych standardów BIT.

Uchybienie przez państwo standardom ochrony inwestycji przewidzianym w BIT, może uzasadniać zasądzenie na rzecz inwestorów zagranicznych, pochodzących z państwa-strony BIT odszkodowania. Odszkodowanie należne inwestorom z tytułu naruszenia przez państwo goszczące zobowiązania międzynarodowego powinno usunąć wszelkie konsekwencje bezprawnego działania państwa i doprowadzić do stanu, który wedle wszelkiego prawdopodobieństwa, istniałby gdyby naruszenie nie miało miejsca. Oznacza to w praktyce, że należne inwestorowi odszkodowanie obejmowałoby nie tylko straty spowodowane wprowadzeniem nowego podatku (wyrażające się w konieczności zapłaty składki z tytułu reklamy), ale także korzyści, jakie inwestor utracił na skutek bezprawnego działania Państwa (np. zmniejszenie wpływów z reklam).

W razie wejścia w życie projektowanej regulacji inwestorzy zagraniczni mogą więc wszcząć przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej postępowania arbitrażowe przed międzynarodowymi sądami arbitrażowymi, stosownie do postanowień właściwego BIT. Powołany na potrzeby rozstrzygnięcia sporu Trybunał Arbitrażowy jest organem niezależnym od państwa goszczącego, niezwiązanym normami prawnymi i zasadami proceduralnymi tego państwa. Wyroki międzynarodowych Trybunałów Arbitrażowych orzekających w sporach inwestycyjnych mogą stanowić podstawę egzekucji należności inwestorów zagranicznych zarówno w Polsce, jak i w innych krajach, stosownie do postanowień Konwencji o uznawaniu i wykonywaniu zagranicznych orzeczeń arbitrażowych, sporządzonej w Nowym Jorku w dniu 10 czerwca 1958 r. lub innego właściwego aktu prawa.

(7) Projekt ustawy rodzi wątpliwości co do zgodności z unijną Dyrektywą VAT

Zasadniczo, podatkiem regulującym kwestię opodatkowania usług jest podatek od towarów i usług, który obowiązuje w Polsce w obecnym kształcie w oparciu o zharmonizowany system VAT, regulowany przepisami Dyrektywy VAT. Zgodnie z art. 401 Dyrektywy VAT, państwa członkowskie mogą wprowadzać bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego podatki, które nie mają charakteru podatków obrotowych, pod warunkiem, że pobór tych podatków, ceł i należności nie wiąże się w wymianie handlowej między państwami członkowskimi z formalnościami przy przekraczaniu granic.

Z przepisu tego wynika, że państwa członkowskie nie mogą wprowadzać innych podatków obrotowych (czyli podatków o podobnej charakterystyce jak podatek od wartości dodanej, dalej: „VAT”) oraz podatków, których pobór ogranicza wymianę handlową w ramach Unii Europejskiej.

Trybunał w swoim orzecznictwie wyjaśnił, że aby wprowadzany podatek został uznany za sprzeczny z Dyrektywą VAT, czyli obciążający obrót towarów i usług w sposób podobny jak VAT, nie musi on wykazywać wszystkich identycznych cech VAT, wystarczy aby jego zasadnicze cechy były podobne¹⁵.

¹⁵ m. in. orzeczenie TSUE w połączonych sprawach C-283/06 pomiędzy KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt, ERSTE Bank Hungary rt, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt a Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője oraz C-312/06 pomiędzy OTP Garancia Biztosító rt a Vas Megyei Közigazgatási Hivatal.

Dotychczasowe orzecznictwo TSUE¹⁶ wskazuje, jako kluczowe do ustalenia, czy wprowadzany podatek stanowi zabroniony podatek obrotowy następujące cechy:

- powszechność, rozumiana jako stosowanie do wszystkich transakcji związanych z dostawą towarów i usług;
- proporcjonalność, rozumiana jako proporcjonalność podatku do ceny uzyskiwanej przez sprzedającego;
- wielofazowość, rozumiana jako naliczanie podatku w każdej fazie obrotu;
- neutralność, rozumiana jako możliwość odliczenia podatku przez nabywcę.

Powyższa linia interpretacyjna TSUE została poddana merytorycznej krytyce w opinii Rzecznika Generalnego Juliane Kokott, wydanej w sprawie C-385/12 Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága. W nawiązaniu do opinii wydanych wcześniej przez poprzednich Rzeczników Generalnych wskazała ona, że dotychczasowy punkt widzenia orzecznictwa TSUE, wskazujący, że muszą być spełnione wszystkie cztery kluczowe cechy wymienione powyżej, jest punktem zbyt wąskim, *de facto* zezwalającym państwom członkowskim na ponowne wprowadzenie kumulatywnego systemu wielofazowego (którego zniesieniu służy wspólny system podatku VAT), ponieważ system ten nie cechuje się neutralnością. A zatem, ponieważ nie spełnia on jednej z czterech kluczowych cech definiujących VAT, zgodnie z orzecznictwem nie powinien zostać uznany za podatek obrotowy, co zdaniem Rzecznika Generalnego jest stanowiskiem błędnym i niespójnym.

Juliane Kokott podkreśliła, że tak wąska wykładnia pozbawia art. 401 Dyrektywy VAT praktycznej skuteczności. Zgodnie z jej opinią, orzecznictwo TSUE nie wyklucza szerokiej interpretacji art. 401 Dyrektywy VAT, ponieważ nie rozstrzyga kwestii, czy także jeszcze inne podatki, które mają istotne cechy podatku VAT, mogłyby być zakazane na mocy prawa Unii. W konsekwencji, można wysnuć wniosek, że co najmniej podatek, który wykazuje istotne cechy podatku VAT, jest sprzeczny z obecnym art. 401 Dyrektywy. A zatem, nie byłoby wykluczone, że także inne podatki mogłyby być sprzeczne z tym przepisem. Zdaniem Rzecznika Generalnego kluczowe jest, w ocenie sprzeczności wprowadzanego podatku z art. 401 Dyrektywy, zbadanie przede wszystkim, czy podatek ten posiada cechy podatku obrotowego, a nie konkretnie podatku VAT.

Powołując się na poprzednich Rzeczników Generalnych, Juliane Kokott stwierdziła, że odliczanie podatku naliczonego (neutralność podatku) nie może należeć do istotnych cech podatku obrotowego, a zatem, o tym czy dany podatek jest podatkiem obrotowym czy też nie, nie może świadczyć przerzucalność podatku na konsumenta ostatecznego – konsekwencja odliczenia od podatku należnego podatku zapłaconego. Jest to cecha dyskusyjna w kumulatywnym systemie wielofazowym, którego zniesieniu służył wspólny system podatku VAT. Wymóg przerzucalności podatku prowadziłby ostatecznie do tego, że właśnie podatki, które szczególnie zakłócają konkurencję i ze względu na znacząco odmienne warunki konkurencji podatników nie są przerzucalne, nie byłyby objęte zakazem określonym w art. 401 Dyrektywy.

Opisując zasadę powszechności podatku, Rzecznik Generalny Juliane Kokott stwierdziła, że nawet podatek VAT od dawna nie obejmuje wszystkich transakcji. Przykładowo, art. 132 i 135 Dyrektywy przewidują wiele zwolnień podatkowych dla poszczególnych świadczeń, czy też całych branż. Zatem, gdyby interpretować art. 401 Dyrektywy tak, że ogólny pobór podatku oznacza, że rzeczywiście wszystkie czynności muszą być opodatkowane wprowadzaniem podatkiem, aby był on uznany za sprzeczny z Dyrektywą VAT, pozbawiłoby to art. 401 Dyrektywy VAT wszelkiego istotnego z praktycznego punktu widzenia zakresu zastosowania. Kluczowym pytaniem, jakie należy sobie zadać w kontekście ogólnego poboru podatku jest to, czy ma on ogólny charakter, mając na uwadze transakcje dokonane na rzecz konsumentów końcowych.

¹⁶ m. in. orzeczenie TSUE w sprawie C-200/90 pomiędzy Dansk Denkvit ApS i P. Poulsen Trading ApS a Skatteministeriet.

Zdaniem Rzecznika Generalnego Juliane Kokott, aby podatek był uznany za podatek obrotowy, a w konsekwencji za podatek sprzeczny z art. 401 Dyrektywy, jego podstawa wymiaru musi odnosić się do obrotu, powinien zostać ustalony według ceny, a jego charakter powinien być ogólny w kontekście transakcji dokonanych na rzecz konsumentów końcowych. Należy podkreślić, że poglądy te nie są odosobnione i znajdują oparcie w opiniach poprzednich Rzeczników Generalnych.

W konsekwencji, mając na uwadze, że planowane regulacje dotyczące składki reklamowej, zawarte w Projekcie wykazują podobne cechy do cech podatku obrotowego zdefiniowanych na podstawie Dyrektywy i orzecznictwa TSUE, biorąc również pod uwagę przytaczaną, krytyczną opinię Rzecznika Generalnego Juliane Kokott, opartą na opiniach innych Rzeczników Generalnych, należy wskazać, że istnieją wątpliwości co do zgodności projektowanego podatku od reklamy z prawem Unii Europejskiej. W konsekwencji nie sposób jednoznacznie stwierdzić, że Projekt nie jest sprzeczny z prawem Unii Europejskiej – jak wskazano w uzasadnieniu do Projektu ustawy.

Mając na uwadze powyższe, zasadne jest wskazanie, że uzasadnienie do Projektu ustawy powinno zaadresować wszystkie wymienione w stanowisku wątpliwości i poruszone wątki, aby uzasadnić, że wprowadzany podatek reklamowy, nie jest podatkiem obrotowym sprzecznym z art. 401 Dyrektywy VAT.

(7.1.) Wątpliwości dotyczące wyłączenia z podatkowych kosztów uzyskania przychodu podatku od reklamy

Jeśli przedstawione powyżej przesłanki dotyczące uznania podatku od reklamy za podatek obrotowy nie zostaną uznane za spełnione, a w konsekwencji podatek od reklamy zostanie uznany za zgodny z Dyrektywą VAT, rodzi się pytanie, dlaczego do powodów, dla których składka reklamowa poniesiona przez płatników nie może zostać uznany za koszt uzyskania przychodu.

Zgodnie z art. 36 i art. 37 Projektu ustawy, podatek od reklam jest wyłączony z kosztów uzyskania przychodu ustalanych na podstawie Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁷ (dalej: „**u.p.d.o.f.**”) oraz Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁸ (dalej: „**u.p.d.o.p.**”). Uzasadnienie do Projektu ustawy nie wskazuje, dlaczego podatek od reklamy został wyłączony z kosztów uzyskania przychodu.

Podobna regulacja zawarta jest w art. 3 i 4 Ustawy z dnia 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów¹⁹, które wprowadzają wyłączenie z kosztów uzyskania przychodu, ustalanych na podstawie u.p.d.o.f. oraz u.p.d.o.p., dodatkowej opłaty, o której mowa w art. 12i ust. 1 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym²⁰, ponoszonej w przypadku niedokonania zapłaty opłaty cukrowej w terminie.

Uzasadnienie do ustawy wprowadzającej opisaną regulację wyłączającą dodatkową opłatę, ponoszoną w przypadku niedokonania opłaty cukrowej w terminie, z kosztów uzyskania przychodu podkreśla, że ma ono na celu wyłączenie tej dodatkowej opłaty z kosztów podatkowych ze względu na jej sankcyjny charakter.

Biorąc pod uwagę wyłączenie z kosztów uzyskania przychodu dodatkowej opłaty związanej z opłatą cukrową, ze względu na jej sankcyjny charakter, a w konsekwencji chęć penalizowania podatników, którzy nie uiszcili opłaty cukrowej w wyznaczonym terminie, pojawia się pytanie, dlaczego podatnicy podatku od reklamy mają być penalizowani za sam fakt uiszczenia podatku? Zakładając, że wyłączenie danego kosztu składki (podatku/opłaty) z kosztów uzyskania przychodu dotyczy opłat o charakterze sankcyjnym (zgodnie z uzasadnieniem do ustawy wprowadzającej regulację dotyczące tzw. opłaty cukrowej), rodzi się pytanie o to, czy podatek od reklamy ma

¹⁷ Dz. U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.

¹⁸ Dz. U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.

¹⁹ Dz. U. z 2020 r. poz. 1492 ze zm.

²⁰ Dz. U. z 2021 r. poz. 183

z założenia charakter sankcyjny? Można wówczas postawić pytanie – za co mają być karane podmioty, przekraczające ustalony w Projekcie ustawy próg przychodowy, świadczące usługi reklamowe?

Podobny charakter do podatku od reklamy ma opłata opisana w art. 13² ust. 1 Ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi²¹ (dalej: „**u.w.t.p.a.**”), która jest ponoszona przez podmioty świadczące usługę, będącą reklamą napojów alkoholowych. Na podobieństwo tych opłat wskazuje art. 8 pkt 2 Projektu ustawy, który wyłącza z podstawy opodatkowania podatkiem od reklamy opłatę opisaną w art. 13² ust. 1 u.w.t.p.a. Tymczasem, zgodnie z art. 13² ust. 6 u.w.t.p.a., poniesiona opłata (z tytułu reklamy napojów alkoholowych) stanowi dla podmiotu, który ją poniósł, koszt uzyskania przychodu.

Wskazana rozbieżność, dotycząca możliwości uznania za koszt uzyskania przychodu opłaty reklamowej, ponoszonej przez podmioty świadczące usługę reklamy napojów alkoholowych, a podatku od reklamy wprowadzanego Projektem ustawy, doprowadzi do sytuacji, w której bardziej opłacalne dla podmiotów świadczących usługi reklamowe będzie reklamowanie napojów alkoholowych niż innych produktów.

(7.2.) Wątpliwości dotyczące prawidłowego ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług w kontekście wprowadzenia podatku od reklamy

Istotnym aspektem dotyczącym wprowadzenia regulacji dotyczących podatku od reklamy są potencjalne trudności z ustaleniem podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług, rzutującej na trudności z ustaleniem podstawy opodatkowania składki reklamowej.

Zgodnie z art. 78 Dyrektywy VAT, do podstawy opodatkowania VAT wlicza się podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem samego podatku VAT (tożsamy z tym przepisem jest art. 29a ust. 6 Ustawy z dnia 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług²²).

W świetle orzecznictwa TSUE²³, aby mogły one zostać wliczone do podstawy opodatkowania VAT, zdarzenie, które spowodowało obowiązek zapłaty podatku / opłaty musi być tożsamy ze zdarzeniem, które spowodowało obowiązek powstania zapłaty VAT. Zostało to potwierdzone m. in. w wyroku TSUE z 5 grudnia 2013 r. w sprawach połączonych C-618/11, C-637/11 i C-659/11, w którym TSUE stwierdził, że opłata za wyświetlanie reklam handlowych powinna być wliczana do podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, ponieważ staje się ona wymagalna wraz z chwilą świadczenia usług i jedynie w wypadku świadczenia takich usług.

Wydaje się, że zdarzenie, które spowoduje obowiązek zapłaty podatku reklamowego (świadczenie usługi reklamowej, w związku, z którą powstanie dla podatnika przychód/obróć) będzie tożsamy ze zdarzeniem powodującym obowiązek zapłaty VAT (świadczenie usługi reklamowej, w związku z którą podatnik otrzyma zapłatę). Gdyby nie doszło do świadczenia usług reklamowych, płatnik nie byłby zobowiązany do zapłaty podatku od reklamy.

W świetle powyższego, rodzą się wątpliwości, jak powinna zostać ustalona podstawa opodatkowania podatkiem od towarów i usług, w związku z podatkiem od reklamy, a w dalszej kolejności, także podstawa opodatkowania składki reklamowej. Zgodnie z art. 5 i art. 18. ust. 1 Projektu ustawy podstawa wymiaru podatku od reklamy, związana jest z przychodem, który w związku ze świadczeniem usług reklamowych uzyskał płatnik. Natomiast zgodnie z art. 6 i art. 18 ust. 2 przychodem jest wszystko co stanowi zapłatę za reklamę, pomniejszone o podatek od towarów i usług. Zatem, ustalając podstawę wymiaru podatku od reklamy, należy wziąć pod uwagę kwotę netto znajdującą się na fakturze za świadczoną usługę reklamową. Jednak, skoro w tej kwocie netto powinien być także

²¹ Dz. U. z 2019 r. poz. 2277 ze zm.

²² Dz. U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.

²³ m. in. wyrok TSUE C-618/11 P, wyrok TSUE C-618/11 P.



Stowarzyszenie Komunikacji Marketingowej SAR
ul. Czerska 8/10, 00-732 Warszawa
tel: +48 22 898 84 25
www.sar.org.pl



POLSKA

IAA Polska Międzynarodowe Stowarzyszenie Reklamy
ul. Mangalia 2a, 02-758 Warszawa
tel: +48 510 148 990
www.iaa.org.pl

uwzględniony podatek od reklamy, jako część podstawy opodatkowania świadczonej usługi reklamowej, może to prowadzić do zapętlenia obowiązku, gdyż po ustaleniu wartości podatku od reklamy kwota netto z tytułu świadczenia reklamy się powiększy, co spowoduje z kolei powstanie konieczności ustalenia ponownie podstawy opodatkowania podatkiem od reklamy.

Te wątpliwości również nie zostały zaadresowane w przedstawionym uzasadnieniu do Projektu ustawy, a bez zaadresowania ich poprawne ustalenie podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług, a w konsekwencji poprawne ustalenie wysokości podatku od reklamy, wydaje się niemożliwe.

Z upoważnienia zarządu SAR

Paweł Tyszkiewicz

Dyrektor Zarządzający

Z upoważnienia zarządu IAA Polska

Jerzy Minorczyk

Dyrektor Generalny