

Stanowisko Izby Wydawców Prasy
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

UWAGI OGÓLNE

Izba Wydawców Prasy wyraża stanowczy sprzeciw przeciwko wprowadzeniu dodatkowego podatku od reklam, o którym mowa w ogłoszonym 2 lutego br. projekcie ustawy „o dodatkowych przychodach Narodowego Funduszu Zdrowia, Narodowego Funduszu Ochrony Zabytków oraz utworzeniu Funduszu Wsparcia Kultury i Dziedzictwa Narodowego w Obszarze Mediów” (dalej jako „Projekt”).

Jesteśmy przekonani, iż projektodawcy nie dokonali starannej analizy skutków wprowadzenia nowej daniny. Już ze wstępnych bowiem ustaleń wynika, iż wprowadzenie podatku od reklam przyniesie odwrotny skutek od zamierzonego. Nie tylko nie zwiększy przychodów budżetowych, które miałyby zostać przekierowane na walkę z pandemią, ale – wręcz przeciwnie – doprowadzi do ich zmniejszenia.

Wprowadzenie opłaty – wynoszącej od 2 do 15% – spowoduje drastyczny spadek przychodów reklamowych, czego skutkiem będzie znaczące pogorszenie kondycji ekonomicznej a nawet likwidacja wielu przedsiębiorstw z branży medialnej, które już obecnie balansują na krawędzi opłacalności. Wydawcy prasowi odnotowują w pandemii prawie 50-procentowy spadek przychodów reklamowych a wskutek wprowadzonych ograniczeń wystąpił także 15-procentowy (w dziennikach nawet większy) spadek sprzedaży tytułów prasowych i wynikający z tego dalszy spadek przychodów. Już obecnie zmusza to wielu wydawców do zamykania lub zawieszania tytułów prasowych i redukcji zatrudnienia.

Poważne problemy z funkcjonowaniem w warunkach pandemii mają też inne media. Obłożenie ich dodatkową daniną może doprowadzić do upadku wielu firm medialnych, negatywnie wpłynie także na z w reklamodawców i w efekcie odbije się na wszystkich konsumentach.

Zamiast – wzorem wielu krajów europejskich, a także Komisji Europejskiej – wprowadzać mechanizmy wspierające środki społecznego przekazu (np. rekompensata utraconych przychodów reklamowych, wprowadzenie ulgi podatkowej za nakłady reklamowe), rząd planuje działania przeciwnie, pogłębiające obecny kryzys. Koszty podatku będą musiały być przerzucone na reklamodawców, którzy – w związku z dramatyczną sytuacją ekonomiczną – już i tak ograniczają nakłady na reklamę. Kluczem do zdobycia dodatkowych środków na walkę z pandemią, powinno być wsparcie przedsiębiorstw – małych, średnich i dużych – wzmocnienie ich siły produkcyjnej i nabywczej, która przełoży się na zwiększenie przychodów z podatku PIT, CIT i VAT. Nałożenie nowej daniny przyniesie odwrotny skutek.

Większość objętych planowaną opłatą przedsiębiorstw medialnych w warunkach pandemii ponosi znaczne straty. Te podmioty nie mogą zatem być dodatkowo obciążane fiskalnie. Jedynymi beneficjentami sytuacji epidemicznej są światowi giganci technologiczni, którzy zarządzają internetem. Wskutek wprowadzonych w czasie pandemii ograniczeń znaczna część aktywności społeczeństwa przeniosła się do internetu, w internecie nabywa się też towary i usługi. Internetem rządzi zaś kilka światowych mega-platform, które rok do roku zwiększają swoje przychody reklamowe, kosztem wszystkich innych kanałów komunikacji, także krajowych serwisów internetowych. Jeśli ktoś miałby zatem wykazać „solidarność” i wspomóc walkę z wirusem SARS CoV-2, to powinny to być wspomniane technologiczne korporacje, które przecież nie płacą w Polsce prawie żadnych podatków. Autorzy projektu nie dostrzegli tego faktu. Zamiast wspierać polskie firmy, w tym te odpowiedzialne za masowe komunikowanie, proponuje się rozwiązanie, które wzmocni globalne korporacje.

UWAGI SZCZEGÓŁOWE

Przychody budżetowe

Autorzy Projektu zakładają, iż wprowadzenie proponowanej regulacji oznaczać będzie wpływy o wysokości 800 mln zł. Nie biorą oni jednak pod uwagę danych, wynikających z badania rynku. W Raporcie Deloitte pn. „Wkład reklamy w gospodarkę europejską” sporządzonego na zlecenie Światowej Federacji Reklamodawców, jasno wynika, iż środki wydane na reklamę generują siedmiokrotny zysk dla gospodarki.

Wprowadzenie projektowanej „składki” zmniejszy wydatki reklamowe ponoszone w Polsce. Reklamodawcy najprawdopodobniej ograniczą budżety reklamowe, względnie przekierują je do objętego niższym podatkiem sektora – reklamy internetowej zarządzanej przede wszystkim przez zagraniczne firmy. Każda złotówka mniej wydana na reklamę w Polsce, oznacza – zgodnie z ww. raportem

– 7 zł mniej wpływu do PKB. W tym kontekście nie tylko nie osiągnie się przewidywanych dodatkowych wpływów, ale odnotuje się większe straty.

Podobne dane wynikają z badania przeprowadzonego przez Ferdinanda Raucha z Uniwersytetu w Oksfordzie¹. Badanie dotyczyło wprowadzenia rynku austriackiego, ale jego wyniki, w związku z tożsamością zasad na każdym rynku reklamowym, są także miarodajne w Polsce. Z badań wynika, iż wprowadzenie 1% podatku od reklam oznacza spadek wydatków reklamowych o 1,6%. Wprowadzenie zatem stawki 10% oznaczać może spadek wydatków reklamowych o 16%, stawki 15% - odpowiednio o 24%. A to przełoży się bezpośrednio nie tylko na wpływy z VAT i CIT, ale także spowoduje konieczność redukcji zatrudnienia w sektorze reklamowym, co także spowoduje obniżenie wpływu z PIT oraz konieczność wypłaty większych świadczeń z ZUS.

Wzrost kosztów dla konsumenta

Obłożenie wydatków reklamowych dodatkową opłatą, oznaczać będzie wzrost ceny reklamy, który zostanie przerzucony ostatecznie na każdego obywatela. Jeśli bowiem reklamodawca będzie musiał za promocję swoich produktów i usług zapłacić więcej, będzie musiał podnieść ich cenę. We wspomnianym wyżej badaniu F. Raucha stwierdzono, iż każdy 1% podatku nałożonego na reklamę oznacza 0,5% wzrost ceny dla konsumenta. Wprowadzenie zatem „składki” oznacza kolejny wzrost cen dla społeczeństwa. Projektodawcy zapominają dodatkowo, iż – jak wynika z ww. raportu Deloitte – reklama zapewnia korzyści osobiste i społeczne dzięki finansowaniu lub współfinansowaniu usług medialnych, dzięki czemu społeczeństwo może korzystać z nich za darmo lub w obniżonej cenie.

Moment wprowadzenia „składki”

Nakładanie dodatkowych obciążeń na tak dużą skalę w czasie kryzysu gospodarczego, jest działaniem zupełnie pomijającym aktualną sytuację ekonomiczną kraju. Należy podkreślić, że dodatkowe obciążenia dotkną przede wszystkim podmioty, których sytuacja w związku z pandemią i tak jest trudna (kina, outdoor, prasa). Dodatkowe obciążenie fiskalne w okresie kryzysu gospodarczego spowodowanego przez pandemię stoi w sprzeczności z celami, jakie projektodawcy chcą osiągnąć, polegającymi na wsparciu różnych sektorów gospodarki w czasie pandemii.

Dodatkowo należy zauważyć, iż jeśli „składka solidarnościowa” ma być wprowadzana w związku z pandemią i w celu wsparcia państwa w walce z nią (co wynika z uzasadnienia), to nie może ona być nieograniczona czasowo.

Ponadto należy zauważyć, iż nakładana Projektem danina, mimo nazwania jej „składką”, ma ewidentnie charakter podatku i jako taki, nie powinna być nakładana w trakcie roku. Tymczasem Projekt

¹ Wyniki opublikowano na łamach „International Journal of Industrial Organization” 2013, s. 331-341.

miałby wejść w życie już 1 lipca 2021 roku, mimo że takie obciążenie siłą rzeczy nie było planowane wcześniej w budżetach firm, które dodatkowo potrzebują czasu na dostosowanie swoich systemów do wypełnienia obowiązków wynikających z Projektu, w przypadku jego uchwalenia. Należy także zauważyć, iż firmy medialne planują swoje budżety na cały rok. Jest to szczególnie istotne w przypadku wydawców prasy, którzy na cały rok zawierają umowy kolporterskie, na cały rok sprzedają prenumeratę i planują wydatki oraz inwestycje. Wiele ze zobowiązań wydawców nie może zostać poddana modyfikacji w trakcie roku obrotowego, a co za tym idzie – wydawcy odniosą stratę, która może okazać się nie do udźwignięcia. Do kwestii fiskalnych należy podchodzić z dużą rozważą i ostrożnością, której w tym przypadku nie dostrzegamy.

Definicje

Projekt wprowadza własną siatkę pojęciową (odrębnie dla rozdziałów dot. reklamy konwencjonalnej i internetowej), która może być niespójna z innymi regulacjami np. podatkowymi, co ma cel profiskalny, a przy okazji wykluczy stosowanie wypracowanego orzecznictwa podatkowego. Dla przykładu, zgodnie z art. 6 Projektu „[p]rzychodem jest wszystko co stanowi zapłatę za usługi reklamowe pomniejszoną o podatek od towarów i usług”.

Również definicje reklamy internetowej, z której to przychodów należy odprowadzać podatek, czyli reklamy profilowanej i kontekstowej są niejasne i stwarzają podstawy do dowolnej interpretacji zarówno przez rynek, jak i urząd skarbowy. Obecnie wszyscy liczący się wydawcy posiadają mechanizmy do zbierania danych o odbiorcy (takie jak lokalizacja, cechy urządzeń, z których korzysta, numery IP, marka, system operacyjny, czy zainteresowania, a także informacje o działaniach odbiorcy na stronach internetowych wydawcy), które wykorzystywane są do bardziej precyzyjnego oferowania reklam odbiorcom. Jednak fakt zbierania przez wydawców tych danych, nie powoduje automatycznego profilowania reklamy. Przy obecnych zapisach Projektu (art. 13), tak szerokie potraktowanie definicji reklamy profilowanej i kontekstowej może prowadzić do wniosku, że w praktyce każdy rodzaj reklamy jest profilowany albo kontekstowy, przez co wydawcy powinni płacić podatek od całego przychodu z tytułu reklamy online, a nie tylko reklamy profilowanej i kontekstowej.

Stawki „składki”

Stawki „składki” od reklamy w poszczególnych mediach są różne, co jednak nie ma żadnego uzasadnienia w danych rynkowych. W zeszłym roku internet był jedynym medium, które odnotowało wzrost wydatków reklamowych. Tymczasem „składka” od przychodów reklamowych w internecie jest – w większości przypadków – niższa od stawek stosowanych dla innych środków społecznego przekazu.

Projekt przewiduje wprowadzenie wyższej stawki dla reklamy „towarów kwalifikowanych” (suplementy diety, produkty i wyroby medyczne, słodzone napoje), co nałoży na podmioty objęte ustawą dodatkowe obowiązki kwalifikacyjne i wymusi stosowania ewidencji reklamy. Co ciekawe dotyczy to tylko tzw. reklamy „konwencjonalnej” – w przypadku reklamy „internetowej” takiego zróżnicowania nie ma. Wielce prawdopodobne jest zatem pojawienie się sporów o kwalifikowanie poszczególnych towarów do grupy „towarów kwalifikowanych”.

Zgodnie z art. 8 pkt 2 Projektu do podstawy obliczenia składki nie wlicza się przychodów objętych opłatą dot. reklamy napojów alkoholowych uregulowaną w ustawie o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi. To także będzie powodować trudności w oszacowaniu przyszłych obciążeń podmiotów zobowiązanych do zapłaty składki, jak też zmienność jej wysokości w zależności od tego jakie towary są reklamowane. Przy okazji warto zauważyć, iż opłata od reklamy napojów alkoholowych obowiązująca na podstawie ww. ustawy wynosi 10% przychodu bez VAT, a zatem jest o 5% niższa niż najwyższej stawki proponowanej w Projekcie.

Przeniesienie nakładów reklamowych do internetu

Prawdopodobnym skutkiem wprowadzenia Projektu, wynikającym ze wzrostu kosztów związanych z reklamą konwencjonalną, będzie przeniesienie znacznej części budżetów reklamowych do internetu, w którym zdecydowanie najsilniejszą pozycję mają tzw. „giganci technologiczni”, czyli firmy reprezentujące kapitał zagraniczny. To te platformy należące do zagranicznych koncernów technologicznych staną się najprawdopodobniej głównymi beneficjentami wdrożenia Projektu. Jest to całkowicie sprzeczne z deklaracjami, wypowiedzianym ostatnio przez pomysłodawców, którzy twierdzą, iż chodzi właśnie o walkę z tymi mega-platformami, które generują w Polsce ogromne zyski, ale nie płacą w Polsce podatków. Planowana regulacja może zatem doprowadzić do trwałej i niekorzystnej z perspektywy polskich przedsiębiorców zmiany struktury rynku reklamowego.

W tym kontekście należy zwrócić także uwagę na fakt, iż – pomimo progów wprowadzonych w art. 9 Projektu – będzie to miało negatywny wpływ również na małych i średnich przedsiębiorców.

Podwójne opodatkowanie

Projektowana składka stanowić będzie faktyczne obciążenie finansowe, ale równocześnie nie będzie mogła stanowić kosztów uzyskania przychodu, więc będzie to podwójne opodatkowanie przedsiębiorców. Będzie ona obowiązkowa także wtedy, gdy przedsiębiorca w danym okresie podatkowym wykaze straty.

Z podwójnym opodatkowaniem będziemy mieli także do czynienia w przypadku reklamy zewnętrznej. Już teraz bowiem w reklamie outdoor istnieje opłata wynikająca z przepisów zawartych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

Należy także zwrócić uwagę na fakt, iż nowa „składka” może być pobierana kilkakrotnie, bowiem w przypadku reklamy internetowej mamy często do czynienia z uczestnictwem kilku podmiotów. Projektodawcy pomijają tę tzw. „kaskadowość”, czyli może dojść do opodatkowania na kolejnych etapach usługi. Tym bardziej, iż art. 13 ust. 4 wprowadza mało precyzyjną i relatywnie bardzo pojemną kategorię „innych usług cyfrowych istotnych dla skierowania reklamy do odbiorcy”. Wprowadzenie opłaty odnośnie do tej kategorii, oznacza poważne ryzyko wielokrotnego opodatkowania tej samej kampanii reklamowej. Dotyczy to przede wszystkim wydawców prasy, którzy nie zawsze posiadają tak zaawansowane narzędzia technologiczne, jak inni uczestnicy internetowego rynku reklamowego i nieraz korzystają z usług firm pośredniczących w optymalizacji kampanii, platform SSP czy firm działających na rynku programatycznym.

Cele Funduszu zbieżne z celami mediów publicznych

Projekt przewiduje utworzenie Funduszu Wsparcia Kultury i Dziedzictwa Narodowego w Obszarze Mediów (art. 28). Należy zwrócić uwagę, iż cele, na które mają zostać przeznaczone środki tego funduszu sformułowane w art. 30 ust. 1 Projektu są zbieżne z art. 21 ust. 1a ustawy o radiofonii i telewizji (tekst jedn. Dz.U. z 2020r., poz. 805). Trudno zatem oprzeć się wrażeniu, iż utworzenie funduszu posłużyć ma tylko określonej grupie przedsiębiorców i dodatkowemu finansowaniu publicznej radiofonii i telewizji.

Egzekucja

W zakresie reklamy internetowej istnieje poważna obawa, iż pozyskanie informacji od wielkich koncernów technologicznych i ich weryfikacja (art. 16-18 Projektu) będą niemożliwe. Przypomnieć należy, iż w ponad połowę rynku reklamowego online rządzą zaledwie dwie firmy – Google i Facebook. Projekt nie zawiera rozwiązań, które pozwolą w praktyce wyegzekwować spełnienie obowiązków informacyjnych.

Zakłócenie równowagi konkurencyjnej

Projektowana regulacja zmieni sytuację konkurencyjną na niezwykle konkurencyjnym rynku mediów i reklamy medialnej w Polsce. Jedne podmioty zostaną objęte podatkiem, inne – pozostające w bezpośredniej konkurencji – już nie. Nie istnieje także żadne racjonalne wytłumaczenie, dlaczego tylko środki masowego przekazu mają wspierać państwo w walce z pandemią.

„Składka” uderzy w najważniejsze źródło dochodów mediów prywatnych – reklamę, a także zwiększy niepewność inwestycyjną oraz gotowość dokonywania nowych inwestycji, co jeszcze bardziej ograniczy napływ nowego kapitału.

Pluralizm i wykluczenie cyfrowe

Przewidywane przez projektodawców wpływy mają wspierać szeroko rozumianą kulturę, w tym gwarantować i wzmacniać pluralizm mediów. Jednak wprowadzenie dodatkowej „składki” nakładanej na te media w wielu przypadkach zagrozi ich bytowi ekonomicznemu, a tym samym – wbrew założeniom projektodawców – ograniczy pluralizm mediów i negatywnie odbije się na kulturze narodowej.

Wprowadzenie składki spowoduje też ograniczenie treści dostępnych nieodpłatnie, które są finansowane właśnie z wpływów reklamowych. Internauci (w znacznej części młodzi użytkownicy), będą tym samym odcięci od ważnych, wiarygodnych, sprawdzonych (to nakazuje przecież ustawa – Prawo prasowe) treści. Staną się oni łatwą do zmanipulowania grupą, która nie będzie w stanie zrewidować dezinformacji i fake newsów. Tak negatywne zjawisko, jakim jest wykluczenie cyfrowe, może się nasilać.

KONTEKST MIĘDZYNARODOWY

W uzasadnieniu Projektu (punkt II), stwierdza się, iż podobne do projektowanych rozwiązań funkcjonują w Austrii, we Francji, Grecji i na Węgrzech. Jak wynika z zestawienia przygotowanego przez konkret²⁴, podobieństwo to jest iluzoryczne.

Od 1982 do 2020 roku we Francji istniał podatek audiowizualny wyliczany według skali kosztów emisji reklamy. Liczono go według następujących stawek: 3,8 euro za reklamę, której koszt mieści się w granicach 500–1520 euro; 20,6 euro za reklamę, której koszt mieści się w granicach 1520–9150 euro; 34,30 euro za reklamę, której koszt przekracza 9150 euro. Francuskie stacje telewizyjne i radiowe doprowadziły do likwidacji tego podatku, argumentując, że stają się one mniej konkurencyjne wobec platform cyfrowych, np. Netfliksa. Obecnie obowiązuje 1% podatku od reklamy telewizyjnej i radiowej (nie ma podatku od reklamy w prasie!). Obok tego Francja – nie czekając na rozstrzygnięcie OECD – wprowadziła 3% podatek od reklamy świadczonej przez gigantów cyfrowych.

Od 1989 roku do połowy lat 20. tego wieku obowiązywał w Grecji specjalny 30-procentowy podatek od reklam telewizyjnych. W 2015 roku, w latach greckiego kryzysu finansowego, wynosił on

² Źródło: <https://konkret24.tvn24.pl/swiat,109/oplata-ktora-obowiazuje-w-wielu-krajach-ue-czym-planowana-danina-od-reklam-rozni-sie-od-rozwiazan-w-innych-panstwach,1048614.html> [odczyt z 15.02.2021]

20 proc, ale w 2018 roku został zmniejszony do 5 proc. Jest naliczany od 80 proc. wartości każdej faktury, po odliczeniu wszelkich przyznanych ulg. Obecnie w greckim parlamencie jest dyskutowana ustawa medialną, która praktycznie znosi ten podatek dla regionalnych stacji telewizyjnych do końca 2022 roku – celem ustawy jest wsparcie tych firm z powodu utraty przez nich dochodów podczas pandemii. Ponadto w Grecji od 2017 roku reklamodawcy mają obowiązek uiszczenia 2 proc. specjalnej składki na fundusz zdrowotny i emerytalny greckich dziennikarzy. Składka, która obowiązuje od 16 listopada 2017 roku, jest nakładana na usługi reklamowe i promocyjne świadczone przez reklamodawców wyłącznie w internecie. Istnieje także minimalny podatek wynoszący 0,02% liczony od wszystkich wydatków na reklamę, który jest przeznaczony na wsparcie krajowej organizacji samoregulacyjnej w zakresie reklamy, czyli odpowiednika polskiego Związku Stowarzyszeń Rada Reklamy.

W 2014 roku Węgry przyjęły ustawę w sprawie podatku od reklam, według której gazety, media audiowizualne, podmioty zajmujące się rozlepianiem reklam na nośnikach zewnętrznych musiały uiszczać podatek od obrotu netto uzyskanego w danym roku w tym kraju z tytułu publikacji reklam. Był to podatek progresywny uzależniony od wielkości ich przychodów z reklam, ale z płacenia podatku zwolniono spółki, których przychód był niższy od 500 mln forintów rocznie (ok. 6,25 mln zł). Właściciele mediów mający przychody do 5 mld forintów (ok. 62,5 mln zł) miały płacić co najmniej 1 proc. podatku, powyżej tej kwoty były kolejne progi, aż do 50 proc. przychodów. Przeciwno temu podatkowi zaprotestowała największa wówczas na Węgrzech prywatna telewizja RTL Klub należąca do niemieckiego Bertelsmanna, bo jej zdaniem faworyzował węgierskie media. RTL miał płacić najwyższy próg przewidziany ustawą. Toczy się postępowanie przez TSUE w tej sprawie. Lecz w międzyczasie, w maju 2015 roku, prawdopodobnie pod naciskiem Niemiec, węgierski parlament uchwalił ustawę o nowym podatku – ale liniowym, z dwoma stawkami: 0% dla mediów z przychodami poniżej 100 mln forintów (około 1,25 mln zł) i 5,3 % dla mediów z przychodami powyżej tej kwoty. Od lipca 2017 roku podniesiono tę drugą stawkę na 7,5 proc. Tymczasowo – od 1 lipca 2019 roku do 31 grudnia 2022 roku – stawka podatkowa wynosi 0 proc. Znamienne jest także to, iż Google odmówił płacenia podatku i nie zapłacił także do dziś kary, nałożonej przez węgierskie władze za uchylanie się od obowiązku.

Projektodawcy nie zwracają uwagi na fakt, iż – zgodnie z obowiązującymi międzynarodowymi przepisami podatkowymi – przedsiębiorstwa wielonarodowe zasadniczo płacą podatek dochodowy od osób prawnych tam, gdzie odbywa się produkcja, a nie tam, gdzie znajdują się konsumenci lub – szczególnie w przypadku sektora cyfrowego – użytkownicy. Biorąc pod uwagę trudności praktycznego egzekwowania krajowych przepisów prawa wobec gigantów technologicznych, od których Projekt nie jest wolny, (ww. przykład Węgier, egzekwowanie prawa pokrewnego wydawców we Francji,

szantażowanie rządu australijskiego przez Google całkowitym wyjściem z Australii; toczące się od wielu lat postępowania antymonopolowe przed KE), problem ten podjęła Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), która prowadzi obecnie negocjacje z ponad 130 krajami w sprawie dostosowania międzynarodowego systemu podatkowego. Zgodnie z obecnym wnioskiem przedsiębiorstwa wielonarodowe musiałyby płacić część swoich podatków dochodowych tam, gdzie znajdują się ich konsumenci lub użytkownicy. Według OECD porozumienie jest spodziewane w bieżącym roku.

Ze względu na wydłużający się czas tych wielostronnych negocjacji prowadzonych pod auspicjami OECD, kilka krajów zdecydowało się na podjęcie jednostronnych działań w celu opodatkowania gospodarki cyfrowej. Według stanu na 14 października 2020 roku, Austria, Francja, Węgry, Włochy, Hiszpania, Turcja i Wielka Brytania wprowadziły podatek cyfrowy, czyli Digital Service Tax (DST). Belgia, Czechy i Słowacja opublikowały propozycje wprowadzenia DST, a Łotwa, Norwegia i Słowenia albo oficjalnie ogłosiły, albo wykazały zamiar wprowadzenia takiego podatku. Zaproporowane i wdrożone DST różnią się znacznie pod względem struktury.

Powołując się na rozwiązania wprowadzone lub planowane do wprowadzenia w innych krajach, autorzy Projektu nie dostrzegają dwóch zasadniczych czynników.

Po pierwsze, w wielu krajach, właśnie ze względu na pandemię, wprowadza się silne środki pomocowe dla mediów, w tym dla prasy. Dla przykładu wystarczy wymienić pomoc w Danii, gdzie wydawcy otrzymują rekompensatę do 80% utraconych przychodów reklamowych. We Włoszech podatnicy, którzy inwestują w analogową i cyfrową prasę codzienną i czasopisma, mogą skorzystać z 50% ulgi podatkowej. Podobne rozwiązanie dot. ulgi podatkowej, dyskutowane jest w Wielkiej Brytanii. Komisja Europejska ogłosiła 3 grudnia 2020 roku „Media and Audiovisual Action Plan”³, który ma wesprzeć sektor medialny (bezpośrednie finansowanie oraz dostęp do grantów i tanich pożyczek).

Po drugie, coraz więcej krajów wprowadza opodatkowanie gigantów technologicznych, mega-platform, których właściciele generują w Polsce krociowe zyski, a płacą w Polsce – co zauważa wielu ekspertów a coraz częściej także przedstawicieli władzy – minimalne podatki. To właśnie jest rozwiązanie, które należy wspierać. To właśnie te podmioty internetowe nie odnotowały strat związanych z pandemią, a wręcz przeciwnie: jeszcze bardziej wzmocniły swoją dominację m.in. na rynku reklamowym.

³ Communication on “Europe’s Media in the Digital Decade: An Action Plan to Support Recovery and Transformation”.

WNIOSKI

Projekt nie zasługuje na aprobatę i nie powinien zostać uchwalony.

Zamiast wzmacniać rynek mediów i działających na nim przedsiębiorców, co pozytywnie przełożyłoby się na wpływy budżetowe z tytułu PIT, CIT i VAT – tak, jak czyni to wiele innych krajów europejskich – nakłada się składkę, która w efekcie końcowym zmniejszy wpływy budżetowe i pogłębi kryzys.

Wdrożenie Projektu oznaczać będzie wzrost cen reklamy, wzrost cen towarów dla konsumentów, obniżenie nakładów reklamowych względnie przekierowanie ich do internetu. Beneficjentem proponowanych rozwiązań będą dominujące na rynku reklamy internetowej firmy, które nie płacą w Polsce podatków, pomimo uzyskiwania właśnie w Polsce znaczących przychodów.

Uchwalenie Projektu stanowić będzie zagrożenie dla pluralizmu mediów, bowiem część firm medialnych nie będzie w stanie podołać dodatkowej opłacie, to zaś doprowadzi do dramatycznych konsekwencji dla pracowników sektora reklamowego i związanych z nim podstaw funkcjonowania branży medialnej.

Jeśli wierzyć deklaracjom autorów projektu nowej opłaty od mediów, ma ona posłużyć także wzmocnieniu polskiej kultury. W obecnej sytuacji jednak jej skutki będą odwrotne. Przyniesie ona dalsze osłabienie lub upadek wielu krajowych wydawców i nadawców. Pogorszy to warunki dostępu obywateli do wartościowych treści, jeszcze bardziej przyczyniając się do upowszechniania tzw. fake newsów. Podważenie kondycji ekonomicznej wielu wydawców i nadawców zagrozi istnieniu niezależnych mediów i w trudnych warunkach społecznych dodatkowo zagrozi wielości i różnorodności środków społecznego przekazu.

Szczególne zagrożenie wdrożenie Projektu stanowiłoby dla wydawców prasy, z których wielu już obecnie boryka się z poważnymi trudnościami, prowadząc działalność na granicy opłacalności lub – zwłaszcza w okresie pandemii – ze stratą.

Nie jest też tak, że zagrożenie dotyczy tylko dużych wydawców, gdyż skutki proponowanej opłaty – poprzez wykazany wyżej wzrost cen reklam i odpływ reklamy w kierunku wielkich korporacji internetowych – dotkną wszystkich wydawców prasy, także tych najmniejszych, nie objętych obecnie progami przychodów reklamowych określonych w Projekcie. Oznaczałoby to w perspektywie upadek wielu tytułów prasowych, a co za tym idzie, poważne zubożenie lokalnej kultury i pogorszenie sytuacji także na lokalnych rynkach pracy. Mali wydawcy zdają sobie z tego doskonale sprawę, o czym świadczy jednoznaczny sprzeciw wobec Projektu wyrażony przez wielu najmniejszych, lokalnych wydawców oraz obie specyficznie zrzeszające ich organizacje: Stowarzyszenie Gazet Lokalnych i Stowarzyszenie Prasy Lokalnej.

Środków finansowych dla Narodowego Funduszu Zdrowia, Narodowego Funduszu Ochrony Zabytków oraz rzeczywistego wsparcia kultury i dziedzictwa narodowego w obszarze mediów, należy szukać w inny sposób. Rząd powinien zrezygnować z wdrożenia projektu, który osłabia krajowe media i reklamodawców, a w zamian za to dążyć do opodatkowania tych, którzy dzięki świadczeniu usług w Polsce generują znaczne zyski, a równocześnie nie płacą w Polsce odpowiednich podatków.



Marek Frąckowiak
Dyrektor Generalny



Bogusław Chrabota
Prezes
Izby Wydawców Prasy

Warszawa, 16 lutego 2021 r.

Załącznikiem do stanowiska IWP jest udostępniona Izbie Wydawców Prasy ekspertyza prawna w sprawie zgodności projektu ustawy o dodatkowych przychodach Narodowego Funduszu Zdrowia, Narodowego Funduszu Ochrony Zabytków oraz utworzeniu Funduszu Wsparcia Kultury i Dziedzictwa Narodowego w Obszarze Mediów (wersja z dnia 1 lutego 2021 r.) z Konstytucją RP oraz z prawem Unii Europejskiej, sporządzona przez kancelarię Domański Zakrzewski Palinka sp.k.

Warszawa, 16 lutego 2021 r.

EKSPERTYZA PRAWNA

w sprawie oceny zgodności projektu ustawy o dodatkowych przychodach Narodowego Funduszu Zdrowia, Narodowego Funduszu Ochrony Zabytków oraz utworzeniu Funduszu Wsparcia Kultury i Dziedzictwa Narodowego w Obszarze Mediów (wersja z dnia 1 lutego 2021 r.) z Konstytucją RP oraz z prawem Unii Europejskiej

1. PRZEDMIOT EKSPERTYZY

Przedmiotem niniejszej ekspertyzy jest ocena zgodności projektu ustawy o dodatkowych przychodach Narodowego Funduszu Zdrowia, Narodowego Funduszu Ochrony Zabytków oraz utworzeniu Funduszu Wsparcia Kultury i Dziedzictwa Narodowego w Obszarze Mediów w wersji z dnia 1 lutego 2021 r. z Konstytucją RP oraz z przepisami prawa Unii Europejskiej.

2. STAN FAKTYCZNY

W dniu 2 lutego 2021 r. Ministerstwo Finansów skierowało do tzw. prekonsultacji projekt ustawy o dodatkowych przychodach Narodowego Funduszu Zdrowia, Narodowego Funduszu Ochrony Zabytków oraz utworzeniu Funduszu Wsparcia Kultury i Dziedzictwa Narodowego w Obszarze Mediów **[„Projekt”]**. Projekt zakłada wprowadzenie składki z tytułu reklamy internetowej oraz składki z tytułu reklamy konwencjonalnej.

3. ŹRÓDŁA PRAWA

Niniejsza ekspertyza została opracowana na podstawie analizy następujących źródeł prawa powszechnie obowiązującego:

- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 326/01 z dnia 26 października 2012 r.);
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347/01 z dnia 11 grudnia 2006 r.);
- Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności z dnia 4 listopada 1950 r. (Dz. U. z 1993 r. nr 61, poz. 284 z dnia 10 lipca 1993 r.);
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. nr 78, poz. 483);

- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 1325);
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 106);
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 1426);
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 1406);
- Ustawa z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 183);
- Ustawa z dnia 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (Dz. U. z 2020 r., poz. 1492);
- Ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 2277).

4. ANALIZA PRAWNA

4.1 Ocena zgodności Projektu z prawem Unii Europejskiej

4.1.1 Wątpliwości co do zgodności z art. 56 TFUE (swoboda świadczenia usług)

Jak wskazuje Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej [„TSUE”] wprowadzanie krajowych przepisów daninowych, choć co do zasady pozostaje w gestii państw członkowskich, musi być zgodne z prawem Unii Europejskiej, a w szczególności ze swobodami traktatowymi¹. Przepis art. 56 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej [„TFUE”] ustanawia unijną swobodę świadczenia usług. Zgodnie z art. 56 TFUE ograniczenia w swobodnym świadczeniu usług wewnątrz Unii są zakazane w odniesieniu do obywateli państw członkowskich mających swe przedsiębiorstwo w państwie członkowskim innym niż państwo odbiorcy świadczenia. Konsekwencją obowiązywania swobody świadczenia usług jest nie tylko zakaz dyskryminacyjnego różnicowania sytuacji podmiotów pochodzących z innych krajów członkowskich Unii, ale też zakaz wprowadzania w prawie krajowym takich – nawet jednolicie stosowanych do wszystkich uczestników obrotu – **ograniczeń w świadczeniu usług, które mogą zakazywać lub w inny sposób utrudniać prowadzenie działalności przez usługodawcę posiadającego siedzibę w innym państwie członkowskim**. Zgodnie z orzecznictwem TSUE: „art. 56 TFUE wymaga nie tylko wyeliminowania wszelkiej dyskryminacji usługodawców ze względu na ich przynależność państwową lub okoliczność, że ich siedziba mieści się w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym usługa jest świadczona, lecz również zniesienia jakichkolwiek ograniczeń, nawet stosowanych bez rozróżnienia zarówno w stosunku do krajowych usługodawców, jak i usługodawców z innych państw członkowskich, **jeżeli są w stanie uniemożliwić, ograniczyć lub uczynić mniej atrakcyjną działalność usługodawcy mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, w którym zgodnie z prawem świadczy on podobne usługi**”².

¹ Wyrok TSUE 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: „W tym zakresie na wstępie należy wyjaśnić, że mimo iż podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, to państwa te muszą wykonywać te kompetencje z poszanowaniem prawa Unii, a zwłaszcza podstawowych swobód gwarantowanych w traktacie (zob. podobnie wyrok Blanco i Fabretti, C-344/13 i C-367/13, EU:C:2014:2311, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo). 35 Artykuł 56 TFUE wymaga nie tylko wyeliminowania wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność”.

² Wyrok TSUE z 12.09.2013 r., C-475/11, KONSTANTINIDES, ZOTSIS 2013, nr 9, poz. I-542.

W kontekście działalności medialnej i reklamowej art. 56 TFUE należy rozumieć w ten sposób, że ograniczenia w możliwości kontaktu usługodawcy transgranicznego z potencjalnymi klientami, jeżeli ograniczają dostęp tego usługodawcy do rynku w zakresie penetracji tego rynku przez działalność promocyjną i reklamową, mogą naruszać unijną swobodę świadczenia usług³.

Z perspektywy zakresu i sposobu wprowadzania ograniczeń, o których mowa w art. 56 TFUE nie bez znaczenia jest obowiązująca państwa członkowskie przy stanowieniu prawa krajowego **zasada pewności prawa, która – zgodnie z orzecznictwem TSUE – obliuguje do tworzenia przepisów jasnych i precyzyjnych, których skutki są możliwe do przewidzenia dla adresatów regulacji, „zwłaszcza wówczas gdy pociągają one za sobą niekorzystne konsekwencje dla jednostek i przedsiębiorstw”**⁴. Jak przyjmuje TSUE, organy państwa członkowskiego nie mogą powoływać się na nieprzestrzeganie przez jednostki przepisów, których szczegółowe zasady stosowania nie są jasne⁵.

Projekt rodzi wątpliwości co do zgodności z art. 56 TFUE w zakresie, w jakim:

- **wprowadza obowiązek ustanowienia przedstawiciela do celów rozliczenia składki z tytułu reklamy konwencjonalnej przez podmiot nieposiadający siedziby lub stałego miejsca wykonywania działalności gospodarczej w Polsce pod rygorem surowej kary pieniężnej w wysokości 1 000 000 zł (art. 25 Projektu)** – ze względu na utrwalone w orzecznictwie TSUE stanowisko, zgodnie z którym nakaz posiadania stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej lub pobytu w państwie świadczenia usługi jest typowym niedozwolonym kryterium różnicowania sytuacji prawnej usługodawców z innych państw członkowskich⁶. Ani Projekt, ani przepisy Ordynacji podatkowej (stosowane odpowiednio na mocy odesłania z art. 35 ust. 1 Projektu) nie przewidują analogicznych sankcji w przypadku podmiotów posiadających siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce. Powstaje więc istotna dysproporcja co do zakresu obowiązków tej grupy podmiotów w stosunku do przedsiębiorców z innych państw członkowskich. Tymczasem każda rażąca dysproporcja pomiędzy wysokością kary administracyjnej możliwej do nałożenia na usługodawcę transgranicznego a wysokością kary możliwej do nałożenia na usługodawcę nietransgranicznego za niedopełnienie w państwie przyjmującym obowiązku o charakterze administracyjnym – a takim jest obowiązek ustanowienia przedstawiciela lub dokonania zgłoszenia do publicznego rejestru – utrudnia swobodę świadczenia usług na wspólnym rynku i jest niezgodna z art. 56 TFUE⁷. Ponadto, rozwiązanie polegające na wprowadzeniu obowiązku ustanowienia przedstawiciela o charakterze przedstawiciela podatkowego zamieszkałego w państwie przyjmującym, który jest solidarnie odpowiedzialny za zobowiązania płatnika, może być uznane za niekonieczne i nieproporcjonalne *sensu stricto* w porównaniu do innych dostępnych prawu krajowemu środków gwarantujących osiągnięcie celu w postaci zapłaty

³ Zob. Wyrok TSUE z 10.05.1995 r., Alpine Investments p. Minister van Financiën, C-384/93, EU:C:1995:126.

⁴ Wyrok TS z 17.12.2015 r., C-342/14, X-STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT v. FINANZAMT HANNOVER-NORD, ZOTSiS 2015, nr 12, poz. I-827.

⁵ Tamże.

⁶ Zob. np. wyrok TSUE z 3.12.1974 r., Van Binsbergen p. Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid, C-33/74, EU:C:1974:131.

⁷ Wyrok TSUE z 20.03.2020 r., Google Ireland Limited p. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága C-482/18, EU:C:2020:141.

przez płatnika składki z tytułu reklamy konwencjonalnej i może stanowić naruszenie art. 56 TFUE (d. art. 49 TWE) również z tego powodu⁸.

- **wprowadza dyskryminujące dla usługodawców transgranicznych progi objęcia składką z tytułu reklamy internetowej oraz model ustalania podstawy wymiaru składki z tego tytułu (art. 15 ust. 1 w zw. z art. 18 ust. 1 Projektu)** – ponieważ zakłada, że ocenę zakwalifikowania do objęcia składką w przypadku podmiotów (i grup podmiotów) transgranicznych przeprowadza się w oparciu o łączną sumę ich światowych przychodów, niezależnie zarówno od miejsca ich uzyskania, jak i przedmiotu działalności, z tytułu której są one osiągane, tj. z uwzględnieniem przychodów niezwiązanych ze świadczeniem usług reklamy internetowej, ani w ogóle usług reklamowych.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 Projektu, płatnikiem składki od reklamy internetowej jest świadczący usługi na terenie Polski usługodawca, jeśli łącznie spełnia dwa warunki: jego przychody bądź skonsolidowane przychody grupy podmiotów, do której należy, bez względu na miejsce ich osiągnięcia, przekroczyły w roku obrotowym równowartość 750 mln euro, oraz jego przychody bądź skonsolidowane przychody grupy podmiotów, do której należy, z tytułu świadczenia na terytorium Polski reklamy internetowej, przekroczyły w roku obrotowym równowartość 5 mln euro. Zgodnie zaś z art. 18 ust. 1 Projektu podstawę wymiaru składki z tytułu reklamy internetowej stanowi iloczyn przychodu uzyskanego z tytułu reklamy internetowej, bez względu na miejsce jego osiągnięcia, oraz udziału liczby odbiorców zlokalizowanych na terytorium Polski w ogólnej liczbie odbiorców reklamy internetowej świadczonych przez płatnika, bądź grupę podmiotów, do której należy płatnik, wyrażonego w procentach.

Progi zostały więc skonstruowane w taki sposób, aby ich przekroczenie było znacznie łatwiejsze w przypadku usługodawców transgranicznych (transgranicznych grup podmiotów), niż usługodawców nietransgranicznych. W efekcie składką zostanie objęty przychód podmiotów i grup podmiotów, **których działalność usługowa w Polsce ma rozmiar marginalny w porównaniu do rozmiaru pozostałej działalności generującej zysk prowadzonej przez ten podmiot (podmioty) we wszystkich innych państwach świata.** Przy tak skonstruowanych progach wystarczy bowiem, aby w ramach globalnych przychodów przedsiębiorcy transgranicznego osiągniętych z dowolnego źródła (750 mln euro – art. 15 ust. 1 pkt 1 projektu), przychody z tytułu świadczenia usług reklamy internetowej na terenie Polski (art. 15 ust. 1 pkt 2 projektu) wynosiły zaledwie 0,7% (siedem dziesiątych procenta w danym okresie składkowym) całości jego przychodów.

Ze względu na konstrukcję progów składki można przypuszczać, że obciąży ona w głównej mierze usługodawców transgranicznych. Usługodawców krajowych, którzy spełnialiby przesłankę dotyczącą wysokości ogólnych przychodów (powyżej 750 mln euro) jest o wiele mniej, niż spełniających ten wymóg usługodawców transgranicznych. Wobec tego kryterium przychodu globalnego **można uznać za kryterium pośredniej dyskryminacji wobec usługodawców transgranicznych. Wywiera bowiem negatywny wpływ głównie na**

⁸ Zob. wyrok TSUE z 5.07.2007 r., Komisja Wspólnot Europejskich p. Belgii, C-522/04, EU:C:2007:405.

tę grupę podmiotów, zaś na grupę usługodawców nietransgranicznych negatywny wpływ jest wielokrotnie mniejszy lub żaden⁹.

Jak wspomniano, zarówno odnośnie do usługodawców transgranicznych, jak i nietransgranicznych, działalność usługowa dotycząca reklam internetowych nie musi stanowić przeważającego źródła przychodu. Wystarczy bowiem, że będzie to źródło przychodu marginalnego w stosunku do sumy wszystkich przychodów globalnych, tzn. przychodu w wysokości 0,7% tej sumy. **Nie ma uzasadnienia dla objęcia składką z tytułu reklamy internetowej podmiotów w przeważającej części osiągających przychody ze świadczenia usług innych niż reklamowe lub przychody niezwiązane ze świadczeniem usług (np. przychody kapitałowe).** Rozbieżność pomiędzy rodzajem zdarzeń będących podstawą opodatkowania (przychód ze świadczenia usług reklamy internetowej) a rodzajem przychodów kwalifikujących dany podmiot do bycia płatnikiem (osiąganie przychodów z dowolnego źródła w dowolnym miejscu na świecie) wprowadza istotny rozdzźwięk w konstrukcji nowej daniny.

Podobnie nie ma racjonalnego uzasadnienia dla przyjęcia proponowanego kształtu podstawy opodatkowania (podstawy wymiaru składki). Ujęcie w niej przychodu z tytułu reklamy internetowej bez względu na miejsce jego osiągnięcia **może prowadzić do opodatkowania obrotu fikcyjnego, tzn. „podstawy opodatkowania, która dla podatników należących do grupy spółek obejmuje skonsolidowany obrót wszystkich podatników »powiązanych« w ramach grupy”¹⁰.** Takie ukształtowanie podstawy opodatkowania oznaczać może „*że podatnicy należący do grupy spółek są opodatkowani na podstawie fikcyjnego obrotu*”¹¹, tzn. obrotu którego płatnik nie tworzy jako pojedyncza spółka oraz obrotu, który może być wytworzony w znaczącej części poza rynkiem, którego opodatkowanie *de iure* dotyczy. Zabieg może być uznany za równoznaczny z naruszeniem art. 56 TFUE.

- **uzależnia wysokość należnej składki od odsetka odbiorców przekazu reklamowego przebywających na terytorium Polski, niezależnie od tego czy był on do nich skierowany w ramach usługi opłaconej przez reklamodawcę, która zgodnie z art. 18 ust. 2 Projektu stanowi źródło przychodu z działalności reklamowej.** Innymi słowy, Projekt może naruszać art. 56 TFUE przez to, że wprowadza konstrukcję, w ramach której dochodzi do całkowitego (i trudnego do racjonalnego uzasadnienia) rozdzielenia źródła przychodów z tytułu świadczenia reklamy internetowej oraz podstawy wymiaru składki z tytułu świadczenia tej reklamy. Z jednej strony przychód osiągany z reklamy internetowej na terytorium Polski kwalifikuje do objęcia składką (art. 15 ust. 1 pkt 2 Projektu), z drugiej – wysokość składki ustalana jest w sposób całkowicie abstrahujący od wysokości tego przychodu (art. 18 ust. 1 Projektu). W ramach iloczynu będącego podstawą wyliczenia składki przychód ten nie jest bowiem brany pod uwagę (składnikiem iloczynu jest przychód z tytułu reklamy internetowej bez względu na miejsce jego osiągnięcia). **Co więcej, Projekt wprowadza**

⁹ Zob. przypis wcześniejszy dot. dyskryminacji pośredniej w zakresie naruszenia swobody świadczenia usług.

¹⁰ Wyrok TSUE z 5.02.2014 r., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft p. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, C-385/12, EU:C:2014:47.

¹¹ Ibidem.

domniemanie, że odbiorca reklamy internetowej przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w przypadku, w którym nie da się ustalić miejsca jego pobytu w oparciu o wskazane w Projekcie metody (art. 16 ust. 2 Projektu), co jest równoznaczne z domniemaniem na rzecz objęcia składką usług świadczonych przez podmiot, który ma być jej płatnikiem, a dodatkowo wpływa na wysokość należnej składki (liczba odbiorców jest bowiem składnikiem wyliczenia podstawy wymiaru składki). Konstrukcję taką należy ocenić jednoznacznie negatywnie z punktu widzenia unijnej zasady pewności prawa, prowadzi bowiem do sytuacji, w której podmiot świadczący usługi z zakresu reklamy internetowej nie jest w stanie przewidzieć ani nawet oszacować kosztów związanych z prowadzeniem działalności kwalifikowanej jako reklama internetowa, która to działalność podlega regulacji polskiej ustawy. W efekcie mamy do czynienia z radykalnym ograniczeniem atrakcyjności świadczenia tego typu usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podmioty pochodzące z innych państw członkowskich, narażone na daleko idącą niepewność co do ich sytuacji prawnej, zakresu obciążeń finansowych i statusu w świetle projektowanej ustawy.

- **na określenie przedmiotu składki z tytułu reklamy internetowej posługuje się otwartym, niedookreślonym pojęciem „innych usług cyfrowych”, których jedynie przykładowy katalog wskazuje art. 13 ust. 4 Projektu** – co z punktu widzenia art. 56 TFUE w powiązaniu z unijną zasadą pewności prawa prowadzi do analogicznych skutków, jak ww. niedookreślony charakter przepisów kształtujących podstawę wymiaru składki. Ze względu na centralny charakter tych przepisów dla konstrukcji składki z tytułu reklamy internetowej, wskazuje to na niezgodność całej projektowanej regulacji w tym zakresie z unijną swobodą świadczenia usług.

4.1.2 Wątpliwości co do zgodności z Dyrektywą VAT

W naszej ocenie składki z tytułu reklamy spełniają, mniej lub bardziej bezpośrednio, przesłanki charakterystyczne dla podatku obrotowego, co rodzi wątpliwości co do zgodności Projektu z Dyrektywą VAT. Podatek od towarów i usług obowiązujący na terenie Rzeczypospolitej Polskiej został stworzony w oparciu o Dyrektywę VAT, która reguluje zharmonizowany system VAT. Art. 401 Dyrektywy VAT stanowi, że kraje należące do Unii Europejskiej, tj. 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. W świetle tej regulacji, państwa członkowskie nie mogą wprowadzać innych podatków o podobnej charakterystyce jak podatek od wartości dodanej [„VAT”], czyli podatków obrotowych oraz podatków, których wprowadzenie ograniczy wymianę handlową w ramach Unii Europejskiej.

Intencją, która stała za wprowadzeniem art. 401 Dyrektywy VAT, w świetle orzecznictwa TSUE, było sprzeciwienie się potencjalnemu zagrożeniu funkcjonowania wspólnego systemu VAT poprzez obciążenie obrotu towarów i usług oraz oddziaływanie na transakcje handlowe w sposób podobny

do tego, który charakteryzuje podatek VAT¹². W związku z tym, zgodnie z art. 401 Dyrektywy VAT, niedopuszczalne jest wprowadzanie w państwach należących do Unii Europejskiej podatków, które charakteryzują się podobnymi cechami co podatek VAT. Art. 1 Dyrektywy VAT definiuje go jako ogólny podatek konsumpcyjny dokładnie proporcjonalny do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem. VAT, obliczony według odpowiedniej stawki od ceny towaru lub usługi, po odjęciu kwoty poniesionego bezpośrednio podatku w różnych składnikach kosztów jest wymagalny od każdej transakcji. W konsekwencji, VAT jest podatkiem konsumpcyjnym (tj. obciążającym konsumpcję), proporcjonalnym do ceny towarów i usług, powszechnym, neutralnym, ponieważ ostatecznie opodatkowana jest nim jedynie kwota dodana, a także jest stosowany na wszystkich etapach obrotu.

Zgodnie z prezentowaną przez TSUE linią orzecniczą, **daninę można uznać za obciążającą obrót towarów i usług w sposób podobny jak VAT, a w konsekwencji za sprzeczną z Dyrektywą VAT, jeśli jej kluczowe cechy będą podobne do tego podatku. Nie jest konieczne, aby posiadała wszystkie identyczne cechy podatku VAT**¹³. W świetle orzecznictwa TSUE¹⁴ aby ustalić, czy wprowadzany podatek jest spreczny z Dyrektywą VAT, należy ustalić, czy spełnione są wskazane przesłanki: (i) podatek jest naliczany w każdej fazie obrotu, czyli jest on podatkiem wielofazowym; (ii) podatek jest proporcjonalny do ceny towaru lub usługi; (iii) podatek jest stosowany do wszystkich transakcji związanych z dostawą towarów i usług, czyli jest podatkiem powszechnym; (iv) nabywca ma możliwość odliczenia podatku, czyli podatek jest neutralny. Zbadanie, czy art. 401 Dyrektywy zostanie naruszony w związku z wprowadzaną daniną, a w związku z tym, czy wprowadzana danina jest podatkiem obrotowym, wymaga sprawdzenia, czy spełnione są wymienione powyżej przesłanki, a także czy wprowadzany podatek ogranicza wymianę handlową na terenie Unii Europejskiej.

Juliane Kokott, Rzecznik Generalny TSUE, skrytykowała merytorycznie przedstawioną linię orzecniczą w swojej opinii wydanej w sprawie C-385/12. Wyrażony w tej opinii pogląd, będący nawiązaniem do wcześniejszych opinii poprzednich Rzeczników Generalnych, głosi, że linia orzecznicza TSUE, zgodnie z którą wszystkie cztery przesłanki wymienione powyżej muszą zostać spełnione, jest zbyt wąska. Rzecznik Generalny podkreśliła, że wąska linia orzecznicza powoduje, brak praktycznej skuteczności art. 401 Dyrektywy VAT. Umożliwia ona państwom należącym do Unii Europejskiej wprowadzenie kumulatywnego systemu wielofazowego, który został zniesiony poprzez wprowadzenie zharmonizowanego systemu podatku VAT. Kumulatywny system wielofazowy nie spełnia wszystkich czterech przesłanek, ponieważ nie jest on neutralny. W konsekwencji, skoro cztery przesłanki nie zostały razem spełnione, kumulatywny system wielofazowy nie powinien zostać uznany za podatek obrotowy, zgodnie z wąską linią orzecniczą TSUE, co jest stanowiskiem niespójnym i nieprawidłowym według Juliane Kokott. Zgodnie z jej opinią, szeroka interpretacja tego przepisu Dyrektywy VAT nie została jednoznacznie wykluczona w orzecznictwie TSUE, ponieważ nie

¹² m. in. orzeczenie TSUE w sprawie 295/84 pomiędzy Rousseau Wilmot SA a Caisse de Compensation de l'Organisation Autonome Nationale de l'Industrie et du Commerce, orzeczenie TSUE w sprawie 252/86 pomiędzy Gabriel Bergandi a Directeur général des impôts

¹³ 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

¹⁴ m. in. orzeczenie TSUE w sprawie C-200/90 pomiędzy Dansk Denkavit ApS i P. Poulsen Trading ApS a Skatteministeriet

została rozstrzygnięta kwestia, czy Dyrektywę VAT mogą naruszać również inne podatki, posiadające istotne cechy podatku VAT. Prowadzi to do wniosku, że art. 401 Dyrektywy VAT narusza co najmniej podatek, który wykazuje istotne cechy podatku VAT. W konsekwencji, nie jest wykluczone że także inne podatki mogłyby być niezgodne z Dyrektywą VAT. W ocenie sprzeczności wprowadzanego podatku z art. 401 Dyrektywy VAT, według Juliane Kokott, jest rozstrzygające, czy podatek ten charakteryzuje się głównymi cechami podatku obrotowego, a nie wyłącznie podatku VAT.

W swojej opinii, w odniesieniu do przesłanki powszechności podatku, Rzecznik Generalny podkreśliła, że sam podatek VAT nie obejmuje obecnie wszystkich transakcji. Art. 132 i 135 Dyrektywy VAT regulują zwolnienia podatkowe dla konkretnych sektorów czy też poszczególnych świadczeń. W konsekwencji, interpretacja art. 401 Dyrektywy VAT w ten sposób, że wszystkie czynności muszą być opodatkowane wprowadzonym podatkiem, aby doszło do ogólnego poboru podatku i został on uznany za naruszający Dyrektywę VAT, pozbawiłaby art. 401 Dyrektywy istotnego z praktycznego punktu widzenia zakresu zastosowania. W tym świetle, aby uznać, że dochodzi do ogólnego poboru podatku, należy zastanowić się, czy ma on, w odniesieniu do transakcji dokonywanych na rzecz ostatecznych konsumentów, ogólny charakter. W odniesieniu do wcześniejszych opinii Rzeczników Generalnych, Juliane Kokott stwierdziła, że neutralność podatku nie może należeć do istotnych cech podatku obrotowego. W konsekwencji, możliwość odliczenia podatku przez nabywcę, nie ma wpływu na to, czy dany podatek jest podatkiem obrotowym. Dyskusyjne jest, czy tą cechą charakteryzuje się kumulatywny system wielofazowy zniesiony przez zharmonizowany system podatku VAT. Wymóg możliwości przerzucenia ciężaru podatku na ostatecznego konsumenta prowadziłby do tego, że właśnie podatki, które ze względu na znacząco odmienne warunki konkurencji podatników nie są przerzucalne i szczególnie zakłócają konkurencję, nie naruszałyby art. 401 Dyrektywy.

Zgodnie z opisywaną opinią Juliane Kokott, aby podatek był podatkiem obrotowym, naruszającym art. 401 Dyrektywy, podstawa jego wymiaru musi odnosić się do obrotu. Jego charakter powinien być ogólny w odniesieniu do transakcji dokonanych na rzecz konsumentów końcowych, a on sam powinien zostać ustalony według ceny. Należy nadmienić, Juliane Kokott nie jest jedynym Rzecznikiem Generalnym, który wyrażał takie poglądy, bowiem powołuje się ona na opinie Rzeczników Generalnych mianowanych przed nią.

W obliczu tak zdefiniowanych przesłanek, widzimy argumenty za tym, że składki z tytułu reklamy spełniają, mniej lub bardziej bezpośrednio, przesłanki charakterystyczne dla podatku obrotowego. Pierwszą z głównych przesłanek, których spełnienie jest charakterystyczne dla podatku obrotowego w świetle opinii Rzecznika Generalnego Juliane Kokott, która została oparta także na opiniach wcześniejszych Rzeczników Generalnych, a także w świetle linii orzeczniczej TSUE jest proporcjonalność, rozumiana jako ustalenie podstawy jego wymiaru w odniesieniu do obrotu. Przesłanka ta jest spełniona również przez składkę od reklamy. Oznacza to, że wysokość podatku reklamowego wiąże się wysokością przychodu (obrotu) osiąganego przez płatnika z tytułu świadczenia usług reklamowych, a w konsekwencji wiąże się z ceną świadczonej usługi reklamowej.

Art. 18 ust. 1 Projektu w związku z art. 20 Projektu, w wypadku reklamy internetowej wysokość podatku reklamowego wynosi 5% wymiaru składki obliczanego jako iloczyn przychodu uzyskanego z tytułu reklamy internetowej oraz wyrażonego w procentach udziału liczby odbiorców, zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w ogólnej liczbie odbiorców reklamy

internetowej świadczonych przez płatnika, bądź grupę podmiotów, do której należy płatnik. Zgodnie z art. 10 Projektu oraz art. 11 Projektu, w wypadku pozostałych rodzajów reklam składka reklamowa jest obliczana jako odpowiedni procent z sumy przychodów uzyskanych w roku kalendarzowym ze źródła przychodów (zgodnie z art. 7 ust. 2 Projektu za źródło przychodu uznawane są reklamy w telewizji, radiu, kinie, zewnętrznym nośniku reklamy oraz w prasie). W świetle wymienionych przepisów, wysokość składki reklamowej niewątpliwie jest zależna od wysokości obrotu (wysokości przychodu). Im obrót będzie większy / mniejszy, tym większa / mniejsza będzie wysokość składki. Zgodnie z opinią Juliane Kokott, podatek liczony jest od obrotu niezależnie od tego, czy jego wysokość jest oparta na indywidualnym obrocie, czy też na sumie obrotów z pewnego okresu – w każdym przypadku będzie on oddziaływać na każdą transakcję.

Następną przesłanką, która w świetle linii orzeczniczej powinna zostać spełniona jako charakterystyczna dla podatku VAT jest wielofazowość. W konsekwencji, jeśli przesłanka ta zostanie spełniona wraz z pozostałymi, będzie to oznaczać, że wprowadzany podatek narusza art. 401 Dyrektywy VAT. W Projekcie nie przewidziano ograniczenia, zgodnie tylko ostateczny usługodawca świadczący usługę reklamową jest jedynym podmiotem zobligowany do zapłaty składki. W konsekwencji, Projekt ustawy nie wyklucza sytuacji, gdy usługa reklamowa świadczona przez usługodawcę, zostanie przez niego zlecona innemu usługodawcy, co doprowadzi do sytuacji, że każdy z tych usługodawców otrzyma przychód związany ze świadczeniem usługi reklamowej, a w konsekwencji obaj będą zobligowani do zapłaty składki. W konsekwencji, składka zostanie naliczona w każdej fazie obrotu, a przesłanka wielofazowości podatku, charakteryzująca podatek obrotowy, zostanie spełniona.

Kolejną przesłanką wymienianą w linii orzeczniczej TSUE jest powszechność. Art. 5 Projektu oraz art. 13 Projektu w związku z art. 15 Projektu stanowi, że składka odnosi się do wszystkich podmiotów uzyskujących na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przychody ze świadczenia usług reklamowych (dostawców usług medialnych, nadawców, podmiotów prowadzących kino, podmiotów umieszczających reklamę na nośniku zewnętrznym reklamy, wydawców oraz usługodawców świadczących reklamy internetowe), zgodnie z art. 4 Projektu oraz art. 15 Projektu, jeśli zostanie przez nich przekroczony określony próg przychodów. Odnosi się on również do wszystkich możliwych rodzajów świadczenia usług reklamowych (nadawania reklamy w telewizji i w radiu, wyświetlania reklamy w kinie, umieszczania reklamy na nośniku zewnętrznym reklamy, zamieszczania reklamy w prasie oraz reklamy internetowej), w konsekwencji obejmuje całość sprzedaży usług reklamowych świadczonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zatem w odniesieniu do sektora usług reklamowych składka ta jest powszechna, ponieważ dotyczy wszystkich podmiotów uzyskujących odpowiednio wysokie przychody ze świadczenia usług reklamowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz wszystkich rodzajów świadczonych przez te podmioty usług reklamowych. Projekt ustawy odnosi do usług reklamowych reklamujących wszystkie towary i usługi. Nie ulega wątpliwości, że wprowadzenie składki będzie miało przełożenie na wzrost cen usług reklamowych. Podmioty, które chcą reklamować swoje towary i usługi, będą zmuszone do zapłacenia wyższej kwoty za usługę reklamową, co będzie miało przełożenie na wyższe ceny reklamowanych towarów i usług. Ponieważ projektowana składka dotyczy reklamy wszystkich towarów i usług, konsekwencją będzie podniesienie cen wszystkich towarów i usług. W tym świetle, przesłanka powszechności będzie spełniona, bo wprowadzenie składki w powszechny sposób wpłynie na wzrost reklamowanych cen towarów i usług.

Mając na uwadze występujący w orzecznictwie TSUE występuje pogląd, że powszechność podatku oznacza objęcie nim wszystkich transakcji, a projektowane składki odnoszą się wyłącznie do usług reklamowych, tj. jednego konkretnego sektora, który poprzez składkę zostanie powszechnie opodatkowany, należy przypomnieć stanowisko Juliane Kokott i wcześniejszych Rzeczników Generalnych. Niewątpliwie, podatek VAT, w obecnym kształcie nie dotyczy niektórych branż, które są zwolnione z opodatkowania nim. Nie sprawia to jednak, że przestał on być powszechny. Zgodnie z przedstawionymi poglądami Rzeczników Generalnych, kluczowe w kontekście ogólnego poboru podatku jest to, czy podatek ma ogólny charakter w odniesieniu do transakcji dokonanych na rzecz ostatecznych konsumentów. Jak wskazano wyżej, z racji tego, że składka będzie odnosić się do reklamy wszystkich towarów i usług, wprowadzenie jej powszechnie wpłynie na wzrost cen reklamowanych towarów i usług. Będzie to koszt, który poniosą ostateczni konsumenci, a zatem składka będzie miała ogólny charakter. Powoduje to spełnienie następnej przesłanki, która charakteryzuje podatek obrotowy.

Ostatnią z przesłanek wskazywanych jako przesłanka kluczowa do ustalenia, czy wprowadzany podatek posiada przesłanki charakterystyczne dla podatku obrotowego, a zatem jest narusza art. 401 Dyrektywy VAT jest neutralność. Jest to przesłanka, której spełnienie przez składkę nie wynika bezpośrednio z Projektu ustawy. Projekt ustawy nie wprowadza możliwości odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego przez nabywcę, co jest charakterystyczne dla systemu VAT. Jednak należy skazać, że ciężar tej składki, podobnie jak w wypadku podatku VAT, będzie spoczywać na konsumencie końcowym, który kupi reklamowane towary i usługi. Płatnik będzie chciał ciężar składki przenieść na usługobiorcę poprzez podniesienie ceny usługi reklamowej. Spowoduje to podniesienie ceny reklamowanego towaru lub usługi, ponieważ reklama tego towaru lub usługi będzie dla usługobiorcy większym kosztem. W konsekwencji, podmiotem, który ostatecznie poniesie koszt składki, który zostanie wliczony w cenę reklamowanego towaru lub usługi, będzie konsument końcowy, który kupi ten towar lub usługę.

Nawet jeśli zakwestionowany zostanie przedstawiony pogląd odnoszący się do możliwości przerzucalności składki, należy ponownie odwołać się do opinii Juliane Kokott, zgodnie z którą, aby podatek został uznany za podatek obrotowy, a w konsekwencji naruszający Dyrektywę VAT, nie musi on charakteryzować się neutralnością. Krytyka w opinii Juliane Kokott wąskiej linii orzeczniczej TSUE wskazuje, że neutralność, czy też brak przerzucalności ciężaru podatku nie oznacza jednoznacznie jego braku podobieństwa do podatku obrotowego, a w konsekwencji braku naruszenia art. 401 Dyrektywy VAT.

W związku z powyższym, zważywszy na to, że projektowana składka spełnia charakterystyczne dla podatku obrotowego przesłanki, które zostały zdefiniowane na podstawie Dyrektywy i orzecznictwa TSUE, mając na uwadze merytoryczną krytyczną opinię Rzecznika Generalnego Juliane Kokott, która opierała się również na opiniach poprzednich Rzeczników Generalnych, należy wskazać na istnienie wątpliwości co do zgodności składki z unijną Dyrektywą VAT. W tym świetle nie sposób jednoznacznie stwierdzić, że projekt ten nie jest sprzeczny z prawem Unii Europejskiej, co zostało wskazane w uzasadnieniu do Projektu ustawy.

Istotne w odniesieniu do wprowadzenia składki są też możliwe trudności związane z ustaleniem podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług, które będą również wpływać na trudności z ustaleniem wymiaru składki. 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. W polskim prawie tożsamy z tym przepisem jest art. 29a ust. 6 Ustawy z dnia 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług¹⁵.

Zgodnie z orzecnictwem TSUE¹⁶, aby podatki mogły być wliczone do podstawy opodatkowania VAT, zdarzenie, które spowodowało obowiązek powstania zapłaty VAT musi być tożsame ze zdarzeniem, które spowodowało obowiązek zapłaty tego podatku / opłaty. Potwierdza to m. in. w wyrok TSUE z 5 grudnia 2013 r. w sprawach połączonych C-618/11, C-637/11 i C-659/11. W wyroku tym TSUE orzekł, że opłata za wyświetlanie reklam handlowych powinna zostać wliczona do podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, ponieważ staje się ona wymagalna wraz z chwilą świadczenia usług i jedynie w wypadku świadczenia takich usług.

W świetle przytoczonego wyżej orzecnictwa, wydaje się, że świadczenie usługi reklamowej, w związku z którą powstanie dla podatnika przychód (obróć), a zatem zdarzenie, które spowoduje obowiązek zapłaty podatku reklamowego będzie tożsame ze świadczeniem usługi reklamowej, w związku z którą podatnik otrzyma zapłatę, czyli zdarzeniem powodującym obowiązek zapłaty VAT. Gdyby nie doszło do świadczenia usług reklamowych, płatnik nie byłby zobowiązany do zapłaty składki. W konsekwencji, powstają wątpliwości dotyczące prawidłowego ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług w związku ze składką, a w dalszym kroku także prawidłowego ustalenia podstawy wymiaru tej składki. Art. 5 i art. 18. ust. 1 Projektu ustawy stanowi, że podstawa wymiaru składki związana jest z przychodem, który w związku ze świadczeniem usług reklamowych uzyskał płatnik. Natomiast Art. 6 i art. 18 ust. 2 stanowi, że przychodem jest wszystko co stanowi zapłatę za reklamę pomniejszone o podatek od towarów i usług. W konsekwencji, aby ustalić podstawę wymiaru składki, należy wziąć pod uwagę kwotę netto znajdującą się na fakturze za świadczoną usługę reklamową. Ale, **skoro w tej kwocie netto, jako część podstawy opodatkowania świadczonej usługi reklamowej podatkiem od towarów i usług, powinna być także uwzględniona składka, może to doprowadzić do zapętlenia obowiązku podatkowego, gdyż po ustaleniu wartości składki dojdzie do powiększenia kwoty netto z tytułu świadczenia usług reklamowych, co w konsekwencji doprowadzi do konieczności ustalenia po raz kolejny podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług usługi reklamowej.**

Bez zaadresowania tych wątpliwości poprawne ustalenie podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług, a w dalszej kolejności poprawne ustalenie wysokości składki, wydaje się niemożliwe. Niestety, nie zostały one podniesione ani zaadresowane w przedstawionym uzasadnieniu do Projektu ustawy.

Jeśli przesłanki dotyczące uznania składki za podatek obrotowy, przedstawione powyżej, nie zostaną uznane za spełnione, a składka zostanie uznana za nienaruszającą art. 401 Dyrektywy VAT, powstaje **wątpliwość co do powodów wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów kosztu składki poniesionego przez podmioty świadczące usługi reklamowe.**

Art. 36 i art. 37 Projektu ustawy stanowią, że składka jest wyłączona z kosztów uzyskania przychodu ustalanych na podstawie Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁷

¹⁵ Dz. U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.

¹⁶ m. in. wyrok TSUE C-618/11 P, wyrok TSUE C-618/11 P

¹⁷ Dz. U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.

[„u.p.d.o.f.”] oraz Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁸ [„u.p.d.o.p.”]. Uzasadnienie Projektu nie wskazuje, dlaczego składka została wyłączona z kosztów uzyskania przychodu. Takie wyłączenie zawierają też art. 3 i 4 Ustawy z dnia 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów¹⁹. Wprowadzają one wyłączenie z podatkowych kosztów uzyskania przychodu dodatkowej opłaty o której mowa w art. 12i ust. 1 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym²⁰. Jest to opłata, która jest ponoszona przez podmiot zobowiązany do zapłacenia opłaty cukrowej, jeśli nie została ona dokonana w terminie.

W uzasadnieniu do ustawy wprowadzającej opisaną regulację wyłączającą dodatkową opłatę, ponoszoną w przypadku niezapłacenia w terminie opłaty cukrowej, z kosztów uzyskania przychodu podkreślono, że celem wyłączenia dodatkowej opłaty z kosztów uzyskania przychodu jest wzgląd na jej sankcyjny charakter. Biorąc pod uwagę sankcyjny charakter dodatkowej opłaty związanej z opłatą cukrową i chęć penalizowania podatników, którzy nie uiszcili opłaty cukrowej w wyznaczonym terminie poprzez brak możliwości zaliczenia tej opłaty do kosztów uzyskania przychodu, rodzi się pytanie, dlaczego płatnicy projektowanej składki mają być penalizowani za jej uiszczenie. **Przyjmując założenie, że wyłączenie kosztu opłaty z kosztów uzyskania przychodu dotyczy opłat o charakterze sankcyjnym - zgodnie z uzasadnieniem do ustawy wprowadzającej regulacje dotyczące opłaty cukrowej - pojawia się pytanie, czy projektowana składka z założenia ma charakter sankcyjny?** W konsekwencji można postawić kolejne pytanie - za co miałyby być karane przekraczające ustalony próg przychodowy podmioty świadczące usługi reklamowe?

Opłata ponoszona przez podmioty, które świadczą usługi będące reklamą napojów alkoholowych, opisana w art. 13² ust. 1 Ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi²¹ [„u.w.t.p.a.”] ma podobny charakter do projektowanej składki. Na podobieństwo to wskazuje art. 8 pkt 2 Projektu ustawy, wyłączający z podstawy wymiaru składki opłatę opisaną w art. 13² ust. 1 u.w.t.p.a. Art. 13² ust. 6 u.w.t.p.a. stanowi natomiast, że poniesiona opłata związana z reklamą napojów alkoholowych stanowi koszt uzyskania przychodu dla podmiotu, który ją poniósł.

Rozbieżność dotycząca braku możliwości uznania składki za koszt uzyskania przychodu, przy jednoczesnej możliwości uznania za koszt uzyskania przychodu opłaty reklamowej ponoszonej przez podmioty świadczące usługi reklamy napojów alkoholowych doprowadzi w przyszłości do sytuacji, w której dla podmiotów świadczących usługi reklamowe bardziej korzystne będzie reklamowanie napojów alkoholowych niż jakichkolwiek innych produktów czy usług.

4.2 Wątpliwości co do zgodności z art. 107 TFUE (pomoc publiczna)

W myśl 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 sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest

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

²¹ Dz. U. z 2019 r. poz. 2277 ze zm.

niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskim. W efekcie z niedozwoloną pomocą państwa mamy do czynienia w przypadku, gdy dane działanie (w tym działanie regulacyjne, takie jak projektowana ustawa) stanowi – po pierwsze – interwencję państwa, która – po drugie – wpływa na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi, a nadto – po trzecie – przyznaje selektywną korzyść jej beneficjentom oraz – po czwarte – grozi zakłóceniem konkurencji lub konkurencję tę zakłóca. **Biorąc pod uwagę konstrukcję składki z tytułu reklamy internetowej, Projekt wydaje się spełniać wszystkie wskazane elementy. Sposób sformułowania przesłanek do objęcia składką oraz zasad obliczania jej wysokości można więc uznać za niedozwoloną pomoc państwa – ponieważ uprzywilejowuje podmioty krajowe pod względem zakresu obciążeń finansowych związanych z prowadzoną przez nie działalnością reklamową.** W związku z konstrukcją progów do objęcia składką z tytułu reklamy internetowej, działalność prowadzona przez te podmioty albo wcale nie zostanie objęta nową daniną, albo wprawdzie zostanie nią objęta, jednak w zakresie drastycznie mniejszym niż w przypadku podmiotów i grup podmiotów transgranicznych. Wynika to z faktu, że w przypadku podmiotów krajowych na całość światowych przychodów, które są brane pod uwagę przy ocenie spełnienia przesłanek do objęcia składką (art. 15 ust. 1 pkt 1 Projektu), a także przy ustalaniu jej wysokości (jako składnik iloczynu określonego w art. 18 ust. 1 Projektu), składają się wyłącznie przychody uzyskiwane w Polsce. Inaczej niż w przypadku podmiotów transgranicznych, dla których przesłanką objęcia składką i składnikiem wzoru do jej naliczania, jest suma przychodów osiąganych zarówno w Polsce, jak i we wszystkich innych państwach, w których prowadzą one działalność (co, dodatkowo, w odniesieniu do progu z art. 15 ust. 1 pkt 1 Projektu dotyczy całej działalności, a nie tylko działalności reklamowej).

Co do wynikających z art. 107 Projektu przesłanek uznania pomocy państwa za niedozwoloną:

Projektowana regulacja stanowi niewątpliwie interwencję państwa. Orzecznictwo TSUE wprost wskazuje, że **art. 107 ust. 1 TFUE ma zastosowanie również w przypadku nakładania obciążeń daninowych**, ponieważ mimo że w przypadku daniny pomoc nie polega na bezpośrednim przekazaniu zasobów państwowych beneficjentom tej pomocy, to może kształtować ich lepszą sytuację finansową w porównaniu do innych uczestników obrotu gospodarczego. Za niedozwoloną pomoc publiczną uznaje się interwencje, które zmniejszają ciężary ponoszone zwykle przez budżet przedsiębiorstwa i które tym samym, nie będąc subwencjami w ścisłym rozumieniu tego słowa, mają taki sam charakter i identyczne skutki²². W przypadku składki, z której środki mają zasilić Fundusze realizujące zadania państwa w zakresie m.in. ochrony zdrowia, mamy do czynienia z taką właśnie interwencją. Wprawdzie państwom członkowskim UE przysługuje ogólna kompetencja do „określania podstaw opodatkowania oraz rozkładania obciążenia podatkowego między różne czynniki produkcji i różne sektory gospodarki”²³, **autonomia ta nie jest jednak nieograniczona** i nie może ona wpływać na preferencyjne traktowanie wybranej grupy podmiotów, grożąc zakłóceniem konkurencji na rynku wewnętrznym. Jak wielokrotnie podkreślał TSUE, suwerenność podatkowa nie może być nadużywana, a prawo podatkowe powinno być kształtowane w sposób spójny i nie dopuszczający się nadużycia prawa. Jednocześnie w orzecznictwie wskazuje się, że opodatkowanie

²² Zob. wyroki TSUE z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16), wyrok TSUE z dnia 19 marca 2013 r., Bouygues i Bouygues Télécom/Komisja (C-399/10 P i C-401/10 P) oraz wyrok TSUE z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P).

²³ Wyrok TSUE z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-233/16);.

przedsiębiorstw nie może opierać się na czynnikach zewnętrznych, które mają na celu wyłącznie uprzywilejowanie niektórych przedsiębiorstw²⁴. Tymczasem takie skutki rodzi analizowana konstrukcja składki z tytułu reklamy internetowej.

W razie wejścia w życie ustawy, **będzie ona wpływała na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi**. W orzecznictwie TSUE przyjmuje się przy tym, że w celu zakwalifikowania środka jako niedozwolonej pomocy publicznej **nie jest konieczne wykazanie faktycznego wpływu pomocy na wymianę handlową między państwami członkowskimi i rzeczywistego zakłócenia konkurencji, lecz jedynie zbadanie, czy pomoc ta może mieć wpływ na wymianę handlową i zakłócać konkurencję**²⁵. Z wpływem na wymianę handlową mamy do czynienia w szczególności wówczas, gdy pomoc publiczna korzystnie wpływa na pozycję rynkową niektórych przedsiębiorstw w stosunku do innych przedsiębiorstw bezpośrednio z nimi konkurujących w ramach wymiany handlowej pomiędzy państwami członkowskimi. **Nie jest jednocześnie wymagane, aby przedsiębiorstwa będące beneficjentami pomocy publicznej bezpośrednio tej wymianie handlowej**. Jeżeli bowiem państwo członkowskie przyznaje pomoc przedsiębiorstwu, to zmniejszać się mogą szanse wejścia na rynek tego państwa członkowskiego przez przedsiębiorstwa mające siedzibę w innych państwach członkowskich²⁶.

Potencjalna korzyść dla przedsiębiorców krajowych ma charakter selektywny. Przy ocenie spełnienia tego kryterium w odniesieniu do danin publicznych, zgodnie z orzecznictwem TSUE, należy zestawić daną interwencję pomocową z zasadami obowiązującego w danym państwie członkowskim systemu podatkowego i ocenić, czy korzyść, którą przynosi dany środek fiskalny, stanowi nieuzasadniony wyjątek i co za tym idzie, czy ma ona charakter selektywny²⁷. **Z selektywnym charakterem pomocy mamy do czynienia przede wszystkim wtedy, gdy danina w sposób odmienny traktuje podmioty znajdujące się w podobnej sytuacji**.

A zatem wejście w życie projektowanej ustawy **niewątpliwie grozi zakłóceniem konkurencji**. Do uznania pomocy za niedozwoloną wystarczy bowiem samo zagrożenie takim zakłóceniem. Pomoc publiczna może jedynie korygować nierówności wynikające z realiów rynkowych. Nie może mieć ona na celu wybiórczego preferowania niektórych podmiotów w oparciu o przesłanki niemające żadnego racjonalnego uzasadnienia.

4.3 Ocena zgodności Projektu z Konstytucją RP

Projekt w całości budzi poważne wątpliwości co do zgodności z Konstytucją RP. Ma to związek nie tylko z wątpliwościami co do racjonalności i proporcjonalności projektowanej interwencji prawodawczej jako takiej (analizowanej z punktu widzenia celów, jakie miałyby realizować), ale też z potencjalnej niekonstytucyjności rozwiązań, które pełnią funkcję elementów konstrukcyjnych składek i mają charakter centralny dla projektowanej ustawy, co musi rzutować na ocenę konstytucyjności całej regulacji.

²⁴ Wyrok TSUE z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P).

²⁵ Wyrok TSUE z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, pkt 78.

²⁶ Wyrok TSUE z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, pkt 79.

²⁷ Wyrok TSUE z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei, C-374/17, pkt 36.

Konstytucję może naruszać w szczególności:

- **wielokrotne objęcie daniną publiczną tej samej puli środków prywatnych, co jest konsekwencją nałożenia składki na działalność reklamową, z której wpływy są już opodatkowane podatkiem CIT. Problem dotyczy zarówno reklamy konwencjonalnej, jak i reklamy internetowej, i wskazuje na niezgodność Projektu z art. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 i art. 217 Konstytucji.**

Projektowana składka byłaby kolejną, obok podatku dochodowego od osób prawnych, daniną publiczną obciążającą wpływy ze świadczenia usług reklamowych. Oznacza to podwójne obłożenie daniną publiczną tych samych środków należących do tych samych podmiotów, uzyskiwanych z tego samego tytułu. Tak skonstruowaną ingerencję w prawa majątkowe wydawców należy uznać za nadmierną i nieproporcjonalną, a przy tym nieuzasadnioną w świetle deklarowanego celu ustawy. Grupa płatników projektowanych składek, z których strumień ma zostać przeznaczony na niwelowanie negatywnych skutków pandemii koronawirusa (w tym w połowie na finansowanie świadczeń zdrowotnych), została zdefiniowana w sposób całkowicie arbitralny, nie znajdujący racjonalnego uzasadnienia, ani poparcia w rzetelnych analizach prawnoekonomicznych lub jakichkolwiek danych o rzeczywistej sytuacji gospodarczej tej grupy przedsiębiorców. Na nieproporcjonalność całej konstrukcji dodatkowo wskazuje fakt, że Projekt wyklucza możliwość uznania składki za koszt uzyskania przychodu na potrzeby rozliczenia podatku CIT, a nadto przewiduje obłożenie składką przychodów, nie zaś dochodów. Nie można zatem wykluczyć, że składką zostanie objęta także działalność o ujemnym wyniku finansowym, tj. działalność generująca stratę.

- **arbitralne zdefiniowanie grupy płatników składki, a także nieuzasadnione i arbitralne zróżnicowanie statusu transgranicznych grup podmiotów w stosunku do podmiotów krajowych (art. 15 ust. 1 Projektu), oraz zamieszczanej w prasie reklamy towarów kwalifikowanych w stosunku do innych treści reklamowych (art. 11 ust. 2 Projektu), sprzeczne z art. 32 Konstytucji.**

Projekt w sposób dowolny kształtuje zakres podmiotowy składki, nakładając nową daninę na grupę przedsiębiorców, którą z perspektywy celów ustawy należy uznać za zdefiniowaną całkowicie arbitralnie. Nie ma przy tym żadnych podstaw dla obłożenia wydawców składką, z której wpływy mają być w połowie przeznaczone na finansowanie świadczeń opieki zdrowotnej. Przedmiot działalności kwalifikującej do objęcia składką (działalność wydawnicza, działalność reklamowa) nie pozostaje w żadnym logicznym związku z przeznaczeniem składki. Analiza Projektu prowadzi do wniosku, że znacząco różnicuje on sytuację prawną podmiotów działających w branży reklamowej i medialnej w stosunku do pozostałych podmiotów. W szczególności za niewystarczające należy uznać zawarte w uzasadnieniu Projektu ogólne stwierdzenia odnoszące się do osiągniętych przez tę grupę przedsiębiorców przychodów z działalności – nie jest to bowiem ani jedyna przychodowa działalność, ani działalność szczególnie wyróżniająca się na tle pozostałych rodzajów działalności w sensie osiągniętych wyników finansowych. Tymczasem, jak wymaga Trybunał Konstytucyjny, wszelkie odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych (w tym przypadku podmiotów osiągających przychody z prowadzonej

działalności) muszą zawsze znajdować podstawę w odpowiednio przekonujących kryteriach. Po pierwsze – kryteria te muszą mieć charakter relewantny, czyli pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest dana norma oraz służyć realizacji tego celu i treści. Zróżnicowanie musi mieć więc charakter racjonalnie uzasadniony, co rodzi wątpliwości w przypadku Projektu. Po drugie – kryteria te muszą mieć charakter proporcjonalny, a więc waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych. Biorąc pod uwagę skalę nowych obciążeń finansowych, nakładanych w szczycie pandemii koronawirusa na przedsiębiorców, którzy odczuwają negatywne gospodarcze skutki tej pandemii, trudno uznać projektowane rozwiązania za proporcjonalne. Po trzecie – kryteria te muszą pozostawać w jakimś związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych. W przypadku Projektu trudno wskazać takie wartości, zasady lub normy – nie czyni tego też projektodawca na uzasadnienie rozstrzygnięć regulacyjnych zawartych w Projekcie. Wydaje się zatem, że nie zostały spełnione żadne przesłanki uzasadniające zróżnicowanie sytuacji przedsiębiorców z branży wydawniczej i reklamowej na tle pozostałych przedsiębiorców. Już samo objęcie nową daniną tak dowolnie zdefiniowanej grupy przedsiębiorców należy więc uznać za naruszenie konstytucyjnej zasady równości i równego traktowania.

Projekt dalece różnicuje ponadto sytuację prawną podmiotów transgranicznych, w tym w szczególności transgranicznych grup kapitałowych, w stosunku do podmiotów działających wyłącznie na terytorium RP. Po pierwsze dlatego, że próg kwalifikujący do objęcia składką z tytułu reklamy internetowej naliczany jest od całości globalnych przychodów danego podmiotu lub grupy podmiotów, to jest niezależnie od tytułu uzyskania tych przychodów (nie tylko przychody ze świadczenia usług reklamy internetowej) i niezależnie od miejsca ich osiągnięcia (nie tylko przychody osiągane na terytorium Polski). Jak przyjmuje TK, konstytucyjna zasada równości wymaga, aby *"wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo. A więc według równej miary, bez zróżnicowań dyskryminujących, jak i faworyzujących"*²⁸. Na gruncie Projektu podmioty wykazujące tę samą cechę relewantną (podmioty świadczące usług reklamy internetowej) są traktowane różnie w zakresie spełnienia przesłanek kwalifikujących do objęcia składką. Podczas kiedy wymiar składki dla transgranicznych podmiotów lub grup podmiotów ma być ustalany w oparciu o cały ich światowy przychód, podmioty krajowe (prowadzące działalność wyłącznie na terytorium Polski) albo wcale nie będą objęte składką, bo nie przekroczą przewidzianego w Projekcie wysokiego progu globalnych przychodów, albo wprawdzie próg ten przekroczą, jednak osiągany przez nie „globalny” przychód będzie zarazem przychodem osiąganym na terytorium Polski, co przekłada się na drastyczne różnice w wysokości składki. Konstrukcja ta dyskryminuje też podmioty i grupy podmiotów prowadzące działalność wielobranżową w stosunku do podmiotów prowadzących

²⁸ Zob. Orzeczenie TK z 9.03.1988 r., U 7/87, OTK 1988, nr 1, poz. 1.

wyłącznie tę działalność, którą projektodawcy chcą objąć daniną – czyli usługi z zakresu reklamy internetowej. Przychód z innej działalności jest bowiem uwzględniany przy ocenie przekroczenia ustawowego progu na tej samej zasadzie, co przychód z działalności reklamowej. Konstrukcję tę, i wynikające z niej zróżnicowanie, trudno uznać za uzasadnione. Jest to przykład dyskryminacji pośredniej, która *„istnieje wówczas, gdy niedopuszczalne zróżnicowanie wynika z kontekstu całokształtu redakcji danej (pozornie neutralnej) normy, chociaż nie opiera się ono na jakiejkolwiek przesłance dokonującej bezpośredniego zróżnicowania”*²⁹. Nie ma przy tym znaczenia, że częściowo konstrukcja ta została przez projektodawców zapożyczona z projektu Dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych [„Projekt Dyrektywy Rady”] – zwłaszcza, że prace nad tym projektem zostały wstrzymane w braku porozumienia wśród delegacji państw członkowskich co do konstrukcji nowego podatku, w tym projektowanych progów podatkowych, a także ze względu na trwające w OECD prace nad jednolitym podejściem do opodatkowania gospodarki cyfrowej, obejmującym wszystkie kraje Organizacji. Należy podkreślić, że sam fakt rozważania (zresztą poniechanego) analogicznej konstrukcji na forum unijnym nie czyni jej ani zgodną z krajowymi normami konstytucyjnymi, ani z prawem Unii Europejskiej w razie jej przeniesienia na grunt krajowy.

Po drugie – dyskryminujące zróżnicowanie sytuacji prawnej podmiotów i grup podmiotów transgranicznych w stosunku do podmiotów krajowych polega na tym, że przy obecnej konstrukcji art. 15 ust. 1 i art. 18 ust. 1 Projektu w przypadku przekroczenia progu podmioty te będą one miały obowiązek zapłaty składki obliczanej na podstawie całego przychodu osiąganego z tytułu reklamy internetowej, przemnożonego przez odsetek odbiorców zlokalizowanych na terenie Polski, a nie od nadwyżki przychodów z tytułu reklamy internetowej osiąganych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ponad próg 5 mln zł, o którym mowa w art. 15 ust. 1 pkt 2 Projektu. W tym przypadku zróżnicowanie (dyskryminacja pośrednia) sprowadza się do radykalnej różnicy w obciążeniu fiskalnym podmiotów prowadzących działalność reklamową wyłącznie na terytorium Polski, które nie przekroczywszy progu nie poniosą z tego tytułu żadnej daniny, w stosunku do podmiotów i grup podmiotów transgranicznych, które poniosą daninę naliczaną od całości osiąganych przez nie przychodów.

Natomiast naruszenie konstytucyjnej zasady równości w przypadku tzw. towarów kwalifikowanych, do których zgodnie z art. 7 ust. 3 Projektu należą produkty lecznicze, suplementy diety, wyroby medyczne i napoje z dodatkiem substancji słodzących, może polegać na nieuzasadnionym zróżnicowaniu statusu prawnego usług reklamowych dotyczących tych towarów w stosunku do pozostałych usług reklamowych (tj. dotyczących innych towarów lub usług). Zróżnicowanie to przejawia się w objęciu dwukrotnie wyższą stawką zamieszczanej w prasie reklamy wskazanych towarów w stosunku do reklamy innych towarów lub usług. Należy je analizować w kontekście ograniczenia konstytucyjnej swobody wypowiedzi komercyjnej (art. 54 Konstytucji w zw. z art. 10 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności), ponieważ konstrukcja ta utrudnia prowadzenie

²⁹ M. Safjan, L. Bosek (red.), Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86, Warszawa 2016.

działalności reklamowej w odniesieniu do arbitralnie zdefiniowanego katalogu towarów. Nakładając na usługi reklamowe dotyczące tych towarów niewspółmiernie wysoką składkę, Projekt wprowadza pośrednie ograniczenie wolności komunikowania się w zakresie wypowiedzi reklamowej (ang. *commercial speech*). Projektodawcy nie przedstawili przy tym żadnych argumentów uzasadniających szczególne potraktowanie wskazanych towarów i zaliczenie ich do katalogu „towarów kwalifikowanych”. Uzasadnienie nie zawiera też wyjaśnienia motywów objęcia tych towarów dwukrotnie wyższą stawką.

- **wprowadzanie nowej daniny publicznej w trakcie roku podatkowego, bez zagwarantowania odpowiedniego okresu dostosowawczego (art. 44 Projektu), sprzeczne z art. 2 Konstytucji.**

Zgodnie z art. 44 Projektu ustawa ma wejść w życie z dniem 1 lipca 2021 r. Przewidziane w Projekcie składki z tytułu reklamy stanowią daninę publiczną w rozumieniu art. 217 Konstytucji. Składka jest bowiem świadczeniem pieniężnym pobieranym na rzecz podmiotów publicznych, a jej ustanowienie ma służyć gromadzeniu środków potrzebnych na realizację przez państwo celów publicznych³⁰. Wobec tego do składek mają zastosowanie szczególne konstytucyjne standardy stanowienia prawa daninowego, w tym podwyższone standardy w zakresie określoności prawa oraz zasady zaufania obywatela do państwa. Wynika to z tego, że w prawie daninowym, analogicznie jak w przypadku przepisów karnych, władztwo państwa wobec jednostki zaznacza się w sposób szczególny. W związku z typowym dla przepisów daninowych nasileniem ingerencji w konstytucyjnie chronione prawa i wolności jednostki, adresowane do ustawodawcy wymagania co do jasności i precyzji stanowionych przepisów ulegają odpowiedniemu podwyższeniu. Jak wskazuje Trybunał Konstytucyjny [„TK”], *„swobodne kształtowanie materialnych treści prawa podatkowego należy „równoważyć” przestrzeganiem proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego - szanowaniu zasad przyzwoitej legislacji”*³¹. Przy stanowieniu prawa daninowego ustawodawca ma szczególny obowiązek respektowania tych zasad, w tym zwłaszcza zasad *„ochrony interesów w toku, zakazu zmian w trakcie roku podatkowego oraz odpowiedniej vacatio legis i należyście sformułowanych przepisów przejściowych”*³².

Biorąc to pod uwagę, Projekt rodzi wątpliwości co do zgodności z art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji, ponieważ:

- narusza zakaz wprowadzania niekorzystnych dla jednostki zmian w prawie daninowym w trakcie roku podatkowego. Jak przyjmuje TK, *„w zasadzie nie jest dopuszczalne dokonywanie zmian obciążeń podatkowych w ciągu roku podatkowego”*³³. Tymczasem składki mają

³⁰ Zob. A. Krzywoń, Podatki i inne daniny publiczne w orzecznictwie TK. Najnowsze tendencje, Prz. Sejm. 2012, Nr 1, s. 51.

³¹ Zob. Orzeczenie z 15 marca 1995 r., sygn. K. 1/95, OTK w 1995 r., cz. I, poz. 7, s. 99; wyrok TK z 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1

³² Tamże.

³³ Wyrok TK z 15.02.2005 r., K 48/04, OTK 2005, nr 2, poz. 15.

objąć już przychody osiągnięte w 2021 r., czyli w trwającym roku podatkowym.

- narusza nakaz zapewnienia odpowiedniej *vacatio legis*, a dodatkowo na określenie terminu wejścia w życie ustawy posługuje się ustaloną sztywno datą kalendarzową 1 lipca 2021 r. Oznacza to, że w zależności od tego jak długo będą trwały ewentualne prace legislacyjne, adresaci nowej regulacji mogą mieć zaledwie kilkadziesiąt lub nawet kilkanaście dni na przygotowanie się do jej wejścia w życie. Trybunał Konstytucyjny warunkuje dopuszczalność posługiwania się datą kalendarzową na określenie terminu wejścia w życie ustawy tym, aby ustawodawca przewidział „*czas wystarczający nie tylko na dalsze etapy procesu ustawodawczego, łącznie z ich ostatnim stadium w postaci należytego ogłoszenia ustawy, ale także zapewnił zachowanie odpowiednio długiego okresu vacatio legis*”³⁴. W przypadku Projektu nie mamy do czynienia ze spełnieniem tego warunku. Tymczasem okres dostosowawczy powinien uwzględniać „*treść nowych przepisów oraz stopień ich ingerencji w sytuację prawną adresatów*”³⁵, który w przypadku Projektu jest niewątpliwie istotny. Jak wskazuje TK, „*celem okresu dostosowawczego jest zapewnienie adresatom prawa czasu na przystosowanie się do zmienionych regulacji i na podjęcie odpowiednich decyzji co do dalszego postępowania*”³⁶.
- narusza zasadę ochrony interesów w toku, nie daje bowiem wydawcom prowadzącym obecnie działalność w Polsce możliwości przygotowania się na nową regulację. Jak wspomniano, adresaci projektowanej ustawy zostaną zaskoczeni przez nową daninę w trakcie roku podatkowego, czego nie mogli uwzględnić przy planowaniu swojej działalności na ten rok, w tym w rocznych planach finansowych, przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych, decyzji w sprawie zaciągnięcia ewentualnych nowych zobowiązań finansowych czy decyzji dotyczących zatrudnienia. Naruszenie art. 2 Konstytucji jest w tym przypadku tym większe, że zgodnie z orzecznictwem TK „*interesy w toku podlegają bardziej intensywnej ochronie, jeżeli prawodawca ustanowił regulacje prawne dotyczące ściśle określonych rodzajów przedsięwzięć*”³⁷.

- **niedookreśloność przepisów definiujących podstawowe składniki wymiaru składki z tytułu reklamy internetowej oraz nagminne posługiwanie się w Projekcie konstrukcją przykładowych wyliczeń (katalogu otwartego) na określenie czynności kwalifikujących do objęcia składką i elementów kształtujących wysokość składki (art. 13 ust. 1 i 4, art. 34 Projektu), co rodzi wątpliwości co do zgodności z art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji.**

³⁴ Wyrok TK z 3.10.2001 r., K 27/01, OTK 2001, nr 7, poz. 209.

³⁵ B. Banaszak, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Wyd. 2, Warszawa 2012.

³⁶ Zob. wyroki TK z dnia 15.12.1997 r., sygn. akt K 13/97; z dnia 4.1.2000 r., sygn. akt K 18/99.

³⁷ Zob. wyroki TK z 25.06.2002 r., K 45/01, OTK 2002, nr 4, poz. 46 i z 8.01.2009 r., P 6/07, OTK 2009, nr 1, poz. 2.

Projekt posługuje się nieostrymi, nieprecyzyjnymi zwrotami na określenie przedmiotu składki z tytułu reklamowej internetowej („zależność [skierowania] od danych zebranych o odbiorcy” z art. 13 ust. 1 Projektu; „inne usługi cyfrowe” z art. 13 ust. 4 Projektu), a także zasad naliczania i egzekwowania obu wprowadzanych składek przez właściwe organy („uzasadnione przyczyny ekonomiczne” z art. 34 Projektu), co narusza art. 217 w zw. z art. 2 Konstytucji.

Jak wskazuje TK, zasada określoności prawa *„nabiera ogromnego znaczenia w sferze stosunków daninowych, w których obywatel ze szczególną wyrazistością narażony jest na zetknięcie się z władczym działaniem organów władzy publicznej”*³⁸. Za sprzeczne z art. 217 w zw. z art. 2 Konstytucji RP należy uznać przyjmowanie takich przepisów prawa daninowego, które *„powodują niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków”*³⁹. Do takiej sytuacji prowadzą zabiegi projektodawców zmierzające do objęcia składką od reklamy internetowej możliwie najszerszego zakresu działalności, w gruncie rzeczy niemożliwego do jednoznacznego zdefiniowania („inne usługi cyfrowe”), a także zabieg polegający na uwarunkowaniu nałożenia składki na daną działalność reklamową od elementu *„skierowania zależnego od danych zebranych o odbiorcy”*, przy jednoczesnym wprowadzeniu zasady, że już np. sama treść odwiedzanej przez odbiorcę strony internetowej przesądza o fakcie skierowania reklamy do tego właśnie odbiorcy. Posłużenie się kategorią „skierowania” na określenie przedmiotu składki ma więc charakter pozorny, bo przesłanka ta została sformułowana w sposób tak szeroki, że obejmuje w praktyce każdą reklamę zamieszczoną w Internecie. Co więcej, sposób obliczania wymiaru składki nie wykazuje żadnego logicznego związku z kategorią owego „skierowania”, co podkreślają w uzasadnieniu sami projektodawcy. Projekt zakłada bowiem, że składnikiem iloczynu pozwalającego ustalić wysokość należnej składki jest odsetek odbiorców, o których na podstawie wymienionych w Projekcie przesłanek można sądzić że w momencie „odebrania” reklamy znajdowali się na terytorium RP. Drugim składnikiem jest przychód z działalności reklamowej, niezależnie od miejsca jego osiągnięcia.

Również konstrukcja przewidziana w art. 34 Projektu budzi poważne wątpliwości co do zgodności ze wskazanymi standardami konstytucyjnymi. Stwarza bowiem organom właściwym w sprawie składki szeroki zakres swobody przy ustalaniu czy dany podmiot kwalifikuje się do objęcia składką, a także przy ustalaniu podstawy wymiaru składki. Przepis ten upoważnia bowiem organy stosujące prawo do *„pomijania czynności lub powiązań, które są dokonywane lub ustanawiane bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych”* przy ocenie spełnienia warunków prowadzących do zakwalifikowania danego podmiotu jako podmiotu zobowiązanego do zapłaty składki z tytułu reklamy konwencjonalnej lub płatnika składki z tytułu reklamy internetowej. Właściwe organy mogą wypełnić wskazany zwrot niedookreślony właściwie dowolną treścią, arbitralnie kształtując zakres obowiązków daninowych przedsiębiorców. Jest to konstrukcja sprzeczna z art. 217 Konstytucji. Jak bowiem wskazuje TK, *„ustawodawca nie może pozostawiać nadmiernej swobody w*

³⁸ Wyrok TK z 22.05.2002 r., K 6/02, OTK 2002, nr 3, poz. 33.

³⁹ Wyrok TK z 26.05.2009 r., P 58/07, OTK 2009, nr 5, poz. 71.

*ustalaniu zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki organom stosującym prawo*⁴⁰.

- **wprowadzenie konstrukcji domniemania prawnego na rzecz obłożenia składką z tytułu reklamy internetowej (art. 16 ust. 2 Projektu), co rodzi wątpliwości co do zgodności z art. 2 Konstytucji w zw. z art. 31 ust. 3 i art. 217 Konstytucji.**

Projekt przewiduje, że w razie wątpliwości co do miejsca przebywania odbiorcy reklamy internetowej, domniemywa się, że przebywa on na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, co w konsekwencji prowadzi do zwiększenia podstawy wymiaru składki, skoro zgodnie z art. 18 ust. 1 składnikiem iloczynu służącego do jej obliczania jest odsetek odbiorców przebywających na terenie Polski. Z art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji wynika tymczasem zasada *in dubio pro tributario*, która oznacza wymóg precyzyjnego wyznaczania granic ingerencji w sferę praw i wolności obywatelskich⁴¹. Wobec tego ustawodawca powinien tak kształtować normy daninowe, aby ciężar opodatkowania był możliwy do przewidzenia. Również Naczelny Sąd Administracyjny w swoim orzecznictwie wskazuje, że *"wszelkie uprawnienia i obowiązki podatkowe muszą wynikać wprost z przepisów ustawy"*, a *"za niesporny należy uznać pogląd, że w drodze analogii nie wolno tworzyć nowych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu"*⁴². Dotyczy to także wszelkich innych form dopuszczenia, wprost lub pośrednio, rozszerzającą wykładni przepisów daninowych, z którą mamy do czynienia na gruncie art. 16 ust. 2 Projektu.

- **wprowadzenie dysfunkcjonalnej konstrukcji rozliczania i zwrotu nadpłaty z tytułu składki (art. 24 ust. 2 Projektu), której dysfunkcjonalność wynika z modelu alokacji środków pochodzących ze składek i z samej konstrukcji składki jako opłaty odprowadzanej na rzecz wymienionych w Projekcie Funduszy, bez typowego dla instytucji składki elementu partycypowania płatników w redystrybucji pochodzących z niej środków (co najmniej w części przeznaczanej na NFZ).**

Z analizy Projektu wynika, że ewentualna nadpłata składki ma być zwracana na wniosek podmiotu, który dokonał jej zapłaty, ze środków pochodzących ze składki pobranych za najbliższy okres rozliczeniowy następujący po dniu złożenia wniosku o zwrot nadpłaty. Oznacza to, że w przypadku nienależnie pobranej składki lub nadwyżki ponad należną składkę, rozliczenie zwrotu może nastąpić po co najmniej roku, licząc od dnia powstania nadpłaty. Jeśli bowiem do powstania nadpłaty doszło w jednym rocznym okresie rozliczeniowym, a wniosek został złożony po jego zakończeniu, a więc już w trakcie kolejnego okresu rozliczeniowego, to zgodnie z art. 24 ust. 2 Projektu do rozliczenia nadpłaty dojdzie dopiero po zakończeniu tego rocznego okresu rozliczeniowego – ze środków pochodzących ze składek opłaconych w tym okresie. Regulacja ta budzi wątpliwości z punktu widzenia jej racjonalności, adekwatności i proporcjonalności, jako ingerencji w prawa majątkowe przedsiębiorców. Z Konstytucji wynika tymczasem obowiązek zapewnienia ochrony prawnej wszystkim prawom majątkowym, który obejmuje *"nie tylko obowiązek pozytywny ustanowienia przepisów i procedur*

⁴⁰ Tamże.

⁴¹ Orzeczenie TK z 19.06.1992 r., U 6/92, OTK 1992, nr 1, poz. 13.

⁴² Wyrok NSA z 2.03.2006 r., I FSK 736/05, ONSAiWSA 2006, nr 6, poz. 171.

udzielających ochrony prawnej prawom majątkowym, ale także obowiązek negatywny powstrzymania się od przyjmowania regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawić ochrony prawnej lub też ochronę tę ograniczyć"⁴³. Wydaje się przy tym, że wskazane wady mają związek z samą konstrukcją składki i stanowią kolejny dowód na jej w całości dysfunkcyjny charakter. Składka jest bowiem przychodem wskazanych w Projekcie Funduszy, co sprawia, że żadna część pochodzących z niej przychodów nie jest przeznaczana na bieżącą obsługę jej pobierania i rozliczania. Powstaje zatem pytanie o charakter transferu finansowego dokonywanego w ramach rozliczenia nadpłaty – czy ma być ona rozliczana ze środków przekazanych na rachunek właściwego organu administracji skarbowej, przed ich przekazaniem na rachunki poszczególnych Funduszy, czy też będzie stanowiła (proporcjonalnie) wydatek tych Funduszy.

W naszej ocenie wskazane wady nie są wadami o charakterze punktowym, możliwym do wyeliminowania poprzez modyfikację niektórych elementów projektowanej składki, ale stanowią wady natury systemowej, które dotyczą całej konstrukcji składki i mogą uzasadniać uznanie całego Projektu za niezgodny z Konstytucją RP oraz z prawem Unii Europejskiej.

dr Anna Hlebicka-Józefowicz
Adwokat
Zespół Doradztwa Regulacyjnego DZP

Jan Czerwiński
Senior Tax Manager, Radca prawny
Praktyka Podatkowa DZP

⁴³ Wyrok TK z 2.06.1999 r., K 34/98, OTK 1999, nr 5, poz. 94.