Dariusz Trzeciak

Przepisy dotyczące opłaty od usług reklamy napojów alkoholowych jako przepisy podatkowe

Saeculum Christianum : pismo historyczno-społeczne 13/2, 215-227

2006

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

MUZEUM HISTORII POLSKI

Saeculum Christianum
13 (2006) nr 2

DARIUSZ TRZECIAK

PRZEPISY DOTYCZĄCE OPŁATY OD USŁUG REKLAMY NAPOJÓW ALKOHOLOWYCH JAKO PRZEPISY PODATKOWE

Głównym celem uchwalenia w dniu 26 października 1982 r. Ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi[1], dalej zwanej „Ustawą o WTiPA' było – jeśli wierzyć ustawodawcy – doprowadzenie do ograniczenia spożycia napojów alkoholowych oraz do zmiany struktury ich spożywania, jak również inicjowanie i wspieranie przedsięwzięć temu służących[2].

Ustawa o WTiPA była wielokrotnie nowelizowana, dwie nowelizacje stanowiły jednak o tyle istotne novum, że dotyczyły w dużej mierze kwestii podatkowych nie mających wiele wspólnego z pierwotnym celem ustawy. Dwie wspomniane nowelizacje to:

1) Ustawa z dnia 28 marca 2003 r. o zmianie ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi[3] (zwana dalej „Ustawą z 28 marca 2003 r."), oraz

2) Ustawa z dnia 27 maja 2004 r. o zmianie ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi[4] (zwana dalej: „Ustawą z 27 maja 2004 r.").

Ustawą z 28 marca 2003 r. do Ustawy o WTiPA wprowadzone zostały przepisy ustanawiające nowy podatek o dosyć ciekawej konstrukcji – podatek od reklamy napojów alkoholowych. Jedynym natomiast zadaniem Ustawy z 27 maja 2004 r. było wyeliminowanie błędów prawnych, jakie popełniono wprowadzając podatek.

Celem niniejszego artykułu jest przeprowadzenie krótkiej analizy obu Ustaw jako przepisów prawa podatkowego, a w szczególności porównanie obu Ustaw i udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy Ustawa z 27 maja 2004 r. odniosła zamierzony przez ustawodawcę skutek, to jest, czy skorygowała wady Ustawy z 28 marca 2003 r. W powyższym zakresie podstawowe pytania dotyczą

[1] Tekst jednolity: Dz. U. z 2002 r. Nr 47, poz. 1231, ze zmianami.
[2] Szczegółowy opis celów zawiera art. 1 Ustawy o WTiPA.
[3] – Dz. U. 03.80.719. Ustawa weszła w życie z dniem 25 maja 2003 r.
[4] – Dz. U. 04.152.1597. Ustawa weszła w życie z dniem 17 lipca 2004 r.

zgodności obu Ustaw z Konstytucją, która określa podstawowe wymogi stawiane ustawom podatkowym oraz z zasadami podatkowymi rozumianymi jako nie stanowiące litery prawa postulaty teorii pod adresem ustawodawstwa podatkowego dotyczące prawidłowego opodatkowania[5].

Poza zakresem analizy pozostawię natomiast kwestie:

a) Kwestię *vacatio legis* obu Ustaw i wadliwych regulacji w zakresie przepisów przejściowych z uwagi na to, że znaczenie obu problemów z upływem czasu maleje;

b) Kontrowersyjnej konstrukcji zagospodarowania przez Skarb Państwa wpływów z opłaty[6]. Ustawodawca zdecydował, że wpływy z opłat nie będą stanowić dochodu budżetu państwa w rozumieniu art. 62 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych[7], lecz przychód specjalnie powołanego Funduszu Zajęć Sportowo-Rekreacyjnych dla Uczniów[8]. Wiele wątpliwości budzić mogą również określone w Ustawach zasady gospodarowania środkami pochodzącymi z opłat, w szczególności kwestia kryteriów i procedury dystrybucji zgromadzonych środków. Ocena słuszności przyjętych w tym zakresie rozwiązań, to temat istotny, ale wymagający odrębnego opracowania.

Zwrócić też należy uwagę, że co do zasady Ustawa o WTiPA zabrania reklamy napojów alkoholowych innych niż piwo. Zainteresowanych problemami interpretacyjnymi ograniczeń przedmiotu i sposobów prowadzenia reklamy napojów alkoholowych odsyłam do literatury[9].

---

[5] H. L i t w i ń c z u k, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*. Warszawa 2001, s. 47. W tym kontekście poza analizą pozostają zasady postępowania podatkowego w odróżnieniu od zasad „materialnych" skodyfikowane w Ordynacji podatkowej. Szerzej o tak rozumianych zasadach podatkowych patrz w szczególności: D. R i c a r d o, *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania*. Warszawa 1957; A. G o m u ł o w i c z, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*. Warszawa 2001; J. H a r a s i m o w i c z, *O ogólnych zasadach podatkowych*. Roczniki Nauk Praw. R. 1998 nr 8 s. 57-63; N. G a j l, *Zasady i teorie opodatkowania w okresie reform gospodarczych.* Studia Prawno-Ekonomiczne. R. 1993, nr 47; A. H u c h l a, *Nieprzestrzeganie "zasad podatkowych" w procesie tworzenia polskiego prawa podatkowego*. W: *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków.* Red. A. K o s t e c k i. Kraków 2000; W. Ł ą c z k o w s k i, *Zasady podatkowe w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego.* W: *Koncepcje współczesnych reform podakowych. Europa na drodze do wspólnej waluty.*, Poznań 1998; R. M a s t a l s k i, *Zasady państwa prawnego w prawie podatkowym*. W: *Podatki w orzecznictwie sądowym*. Warszawa 1996.

[6] Z tego powodu pomijam w analizie zmiany wprowadzone do art. 13^2 Ustawy o WTiPA Ustawą z dnia 25 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. 04.273.2703).

[7] Tekst jedn. Dz. U. 03.15.148 ze zmianami.

[8] Art. 13^3 Ustawy o WTiPA w brzmieniu nadanym Ustawą z dnia 25 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. 04.273.2703).

[9] I. S k r z y d ł o-N i ż n i k, G. Z a l a s, *Ustawa o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi. Komentarz*. Zakamycze, 2002; S. K a n i a, *Zakaz reklamy alkoholu.,* Gazeta Samorządu i Administracji. R. 2001, nr 15-16, s. 55.

Zgodnie z treścią art. 13^2 ust. 1 Ustawy o WTiPA w brzmieniu określonym Ustawą z 28 marca 2003 r. podatek od reklamy napojów alkoholowych określono następująco: „podmioty świadczące usługi, których przedmiotem jest reklama prowadzona zgodnie z przepisami niniejszej ustawy, wnoszą na wyodrębniony rachunek utworzony w tym celu przez ministra właściwego do spraw kultury fizycznej i sportu opłatę w wysokości 10% ustalonego umownie wynagrodzenia netto za usługę polegającą na reklamowaniu napoju alkoholowego." Kolejne normy prawne zawarte w tym artykule regulowały kwestie związane z obliczaniem, uiszczaniem, przeznaczeniem i sposobem dystrybucji podatku. Całość tej wyjątkowo skąpej jak na prawo podatkowe regulacji budziła istotne zastrzeżenia. W związku z tym ustawodawca podjął działania zmierzające do korekty zawartych w art. 13^2 norm podatkowych, uwieńczone uchwaleniem Ustawy z 27 maja 2004 r.

Przechodząc do analizy obu Ustaw jako ustaw podatkowych rozpocząć należy od tego, że podstawowe wymogi w zakresie stanowienia prawa podatkowego reguluje Konstytucja. Szczególne znaczenie mają w tym zakresie art. 2 stanowiący, że „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej" oraz art. 217 stanowiący, że „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy". Art. 2 Konstytucji określa Polskę jako państwo prawa, co ma daleko idące konsekwencje w zakresie tworzenia i stosowania wszelkich norm prawnych. Art. 217 Konstytucji ustanawiając zasadę wyłączności ustawowej w dziedzinie podatków określa jednocześnie wymagania, jakie spełnić muszą ustawy podatkowe. Przepis ten jest formalną podstawą funkcjonowania w prawie polskim zasad podatkowych dotyczących określenia:

1) podmiotu (podatnika),
2) przedmiotu opodatkowania,
3) wymiaru podatku,
4) zasad traktowania preferencyjnego.

Wymogi legislacyjne prawa podatkowego określone w art. 217 Konstytucji pomimo wydawałoby się jednoznacznej treści bywają naruszane przez ustawodawcę czego dowodem są liczne wyroki sądowe[10].

[10] Por. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego orzekający niezgodność z art. 217 Konstytucji art. 1 pkt 3 ustawy z dnia 23 listopada 2002 r. o zmianie ustawy o portach i przystaniach morskich (wyrok z 29 października 2003 r. sygnatura K 53/02, opublikowany OTK-A 2003/8/83), oraz wyrok Sądu Najwyższego dotyczący niezgodności z art. 217 Konstytucji § 18 ust. 1 pkt 1 w związku z § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (wyrok z 7 marca 2003 r. sygnatura III RN 33/02 opublikowany OSNP-wkł. 2003/11/4), wyrok Trybunału Konstytucyjnego dotyczący niezgodności z Konstytucją art. 6 ust. 2 pkt 6 ustawy z dnia 29 grudnia 1992 r. o radiofonii i telewizji (wyrok z 9 września 2004 r. sygnatura K 2/03, opublikowany OTK-A 2004/8/83).

Określenie podmiotu (podatnika) i przedmiotu opodatkowania na gruncie Ustawy z 28 marca 2003 r.

Jak twierdził A. Smith formułując zasadę pewności opodatkowania „pewność, co do tego, ile każda jednostka ma zapłacić jest, jeśli chodzi o podatki, sprawą tak wielkiej wagi, że [...] nawet bardzo nierównomiernie rozłożone podatki nie są w przybliżeniu złem taki wielkim, [...] jak wielkim złem jest nawet mały stopień niepewności w tym względzie"[11]. Ustawa z 28 marca 2003 r. pozostawiała wątpliwości nie tylko w zakresie wysokości podatku (o czym dalej), ale także określenia podmiotu i przedmiotu podatku.

Na początek mała złośliwość. Ustawa o WTiPA w brzmieniu określonym Ustawą z 28 marca 2003 r. nakładała obowiązek wniesienia opłaty na „podmioty świadczące usługi, których przedmiotem jest reklama prowadzona zgodnie z przepisami ustawy". Czytając przepis literalnie, podmioty prowadzące reklamę „niezgodnie z przepisami ustawy" nie miały obowiązku uiszczenia podatku. Przykładowo emisja reklamy piwa dokonana w programie telewizyjnym o godzinie 19.00, jako reklama prowadzona niezgodnie z art. 13^1 ust. 2 pkt. 1 Ustawy o WTPiA, albo emisja reklamy sugerującej, że częste picie piwa jest koniecznym warunkiem sukcesu w pracy jako reklama prowadzona niezgodnie z 13^1 ust. 1 pkt. 4 Ustawy o WTPiA, nie mogły powodować obowiązku uiszczenia opłaty. Pomińmy jednak ten wątek i skoncentrujmy się na istotniejszych.

Określenie podmiotu będącego podatnikiem wymagało przede wszystkim ustalenia, czym są „usługi, których przedmiotem jest reklama". Nie wiadomo, dlaczego ustawodawca nie posłużył się definicją „reklamy napojów alkoholowych[12]" zawartą w art. 2^1 pkt. 3 Ustawy o WTiPA. Zgodnie z tą definicją reklamą napojów alkoholowych jest „publiczne rozpowszechnianie znaków towarowych napojów alkoholowych lub symboli graficznych z nimi związanych, a także nazw i symboli graficznych przedsiębiorców produkujących napoje alkoholowe, nieróżniących się od nazw i symboli graficznych napojów alkoholowych, służące popularyzowaniu znaków towarowych napojów alkoholowych; za reklamę nie uważa się informacji używanych do celów handlowych pomiędzy przedsiębiorcami zajmującymi się produkcją, obrotem hurtowym i handlem napojami alkoholowymi."

Zamiast pojęcia zdefiniowanego i stosowanego w Ustawie o WTiPA, w Ustawie z 28 marca 2003 r. posłużono się pojęciem „usług, których przedmiotem

---

[11] Za: A. G o m u ł o w i c z, *Zasady podatkowe*..., s. 17-18.

[12] Ustawa o WTiPA zawiera także definicję „napoju alkoholowego", którym jest „produkt przeznaczony do spożycia zawierający alkohol etylowy pochodzenia rolniczego w stężeniu przekraczającym 0,5% objętościowych alkoholu". Ciekawostką legislacyjną jest jej umiejscowienie. Definicje pojęć stosowanych w Ustawie o WTiPA zawiera art. 2^1. Definicja napoju alkoholowego choć odnosi się do całej Ustawy o WTiPA, zawarta jest w art. 46, czyli przepisach karnych Ustawy o WTiPA.

jest reklama prowadzona zgodnie z przepisami ustawy". Wobec rezygnacji z zastosowania w normie podatkowej definicji reklamy napojów alkoholowych zawartej w Ustawie o WTiPA, zakres przedmiotu opodatkowania mógł budzić wątpliwości. Zgodnie z przyjętymi ogólnie regułami tworzenia prawa dla oznaczania jednakowych pojęć używa się jednakowych określeń, a różnych pojęć nie określa się tymi samymi określeniami[13]. Istniała więc wątpliwość, czy dokonując interpretacji wbrew brzmieniu przepisu odwołać się do definicji zawartej w art. 2^1 pkt. 3 Ustawy o WTiPA, czy też zastosować inne metody interpretacji. Przyjmując założenie, że zastosowanie terminologii innej niż zawarta w definicji ustawowej nie było przypadkowe, należało dokonać interpretacji pojęcia „usług, których przedmiotem jest reklama" w oparciu o inne kryteria. Choć coraz częściej mówi się o „prawie reklamy[14]", to jest to tylko wyodrębnienie teoretyczne, nie istnieje bowiem w prawie polskim akt prawny regulujący reklamę jako całość, w oparciu o który można by dokonać analizy zakresu pojęcia reklama. Definicji reklamy nie zawierają też ustawy podatkowe. Wykluczyć należało także próbę wykładni w oparciu o art. 4 ust. 6 Ustawy o radiofonii i telewizji[15], który choć zawierał funkcjonującą od dawna definicję reklamy, to odnosił się wyłącznie do reklam nadawanych w radiu i telewizji. Wykluczyć również należało dokonywanie prób wykładni w oparciu o znaczenie potoczne, które jest mało precyzyjne (vide: różne definicje i rozbieżności dotyczące wzajemnych relacji pojęć: reklama, promocja, informacja). Najlepsze efekty mogła dać próba interpretacji poprzez zakres, jaki pojęciu „reklama" nadawały obowiązujące klasyfikacje statystyczne, a więc przede wszystkim Polska Klasyfikacja Działalności (PKD)[16] oraz Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług (PKWiU)[17].

Obie wspomniane klasyfikacje w zakresie definiowania usług reklamowych są zbieżne. Zgodnie z ich treścią pod pojęciem działalności reklamowej rozumie się: projektowanie i realizowanie kampanii reklamowych, projektowanie i rozmieszczanie reklam w formie np. tablic, paneli, ram ogłoszeniowych, dekorowania wystaw sklepowych, pokazów, reklam na samochodach i autobu-

[13] Porównaj § 10 Załącznika do Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej" (Dz. U. z 2002 r. Nr 100 poz. 908). Podobnie: S. W r o n k o w s k a, M. Z i e l i ń s k i, *Problemy i zasady redagowania tekstów prawnych*. Warszawa 1993, s. 119.

[14] Zobacz np: *Prawo reklamy*. Oprac. R. S k u b i s z, R. S a g a n. Lublin 1997, s. 65.

[15] Ustawa z dnia 29 grudnia 1992 r. o radiofonii i telewizji (tekst jednolity Dz. U. z 2004 r. Nr 253, poz. 2531 ze zmianami).

[16] W chwili wejścia w życie Ustawy z 28 marca 2003 r. obowiązywało w tym zakresie Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 7 października 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 128, poz. 829, ze zmianami).

[17] W omawianym okresie tzn. w okresie od dnia wejścia w życie Ustawy z 28 marca 2003 r. do dnia wejścia w życie Ustawy z 27 maja 2004 r. zastosowanie miało Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 marca 1997 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. z 1997 r. Nr 42, poz. 264 ze zmianami).

sach itp. realizowanie reklam poprzez sprzedaż czasu i miejsca na cele reklamowe w środkach masowego przekazu, reklamę powietrzną, dystrybucję i doręczanie prospektów i próbek reklamowych, wynajmowanie przestrzeni na cele reklamowe. Jednocześnie reklama w rozumieniu klasyfikacji nie obejmuje: drukowania materiałów reklamowych, badań rynku, działalności specjalistów stosunków międzyludzkich („public relations"), wykonywania fotografii reklamowej, produkcji filmów reklamowych.

Przedmiotem opodatkowania w przypadkach obu interpretacji – pierwszej opartej na definicji art. 2^1 pkt. 3 Ustawy o WTiPA oraz drugiej opartej na klasyfikacjach statystycznych – było więc prowadzenie reklamy jako dokonywanie swoistej czynności w sferze reklamy. Na tym jednak podobieństwa się kończyły. Dalej obie interpretacje skutkowały bardzo różnym zakresem pojęciowym:

1) W wąskim rozumieniu zgodnym z art. 2^1 pkt. 3 Ustawy o WTiPA – norma podatkowa obejmowała podmioty, które faktycznie (bezpośrednio) wykonywały usługę reklamową w sensie publicznego rozpowszechniania reklamy tj. w szczególności: nadawców telewizyjnych i radiowych, operatorów internetowych, wydawców prasy, podmioty świadczące usługi reklamy zewnętrznej („outdoor").

2) W szerokim rozumieniu zgodnym z klasyfikacjami statystycznymi – norma podatkowa obejmowała również podmioty świadczące usługi na etapie poprzedzającym publiczne rozpowszechnienie reklamy tj. podmioty świadczące usługi w zakresie tworzenia reklamy jako utworu, projektowania strategii reklamowej i poszczególnych kampanii reklamowych, oraz usługi świadczone przez podmioty pośredniczące w wykonywaniu tych usług, a więc m.in. przez agencje reklamowe i domy mediowe.

Różnica łatwo widoczna i o bardzo daleko idących konsekwencjach. Oczywistą intencją ustawodawcy wydawało się wąskie interpretowanie przedmiotu opodatkowania, tak aby nie dochodziło do przypadku naliczania podatku od podatku np. w razie uczestniczenia w zlecaniu usług reklamy telewizyjnej kilku pośredników. Z drugiej strony świadome (?) pominięcie w art. 13^2 ust. 1 pojęć zdefiniowanych w Ustawie o WTiPA mogło być interpretowane jako zmierzające do objęcia zakresem czynności opodatkowanych także czynności wykraczających poza definicję usług reklamy napojów alkoholowych art. 2^1 pkt. 3 Ustawy o WTiPA.

Określenie podmiotu (podatnika) i przedmiotu opodatkowania na gruncie Ustawy z 27 maja 2004 r.

Ustawa z 27 maja 2004 r. usunęła istniejącą niepewność. Zwrot „podmioty świadczące usługi, których przedmiotem jest reklama prowadzona zgodnie z przepisami niniejszej ustawy" zastąpiono zwrotem „podmioty świadczące usługę będącą reklamą napojów alkoholowych" odwołującym się bezpośrednio do definicji zawartej w art. 2^1 pkt. 3 Ustawy o WTiPA. Tym samym potwier-

dzono poprawność wąskiej interpretacji przedmiotu opodatkowania i oddalono niebezpieczeństwo przyjęcia przez część aparatu skarbowego szkodliwej dla gospodarki i mocno wątpliwej szerszej interpretacji.

Ustawa z 27 maja 2004 r. nie wyeliminowała jednak wszystkich wątpliwości dotyczących przedmiotu i podmiotu opodatkowania. W szczególności pozostały wątpliwości co do:

a) wzajemnej relacji zakresu zawartych w Ustawie o WTiPA definicji „reklamy" i „sponsorowania",

b) kwestii określenia terytorialnego zakresu działania Ustawy o WTPiA.

Zgodnie z art. 2^1 pkt. 4 Ustawy o WTiPA sponsorowanie to „bezpośrednie lub pośrednie finansowanie lub współfinansowanie działalności osób fizycznych, osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, dla upowszechniania, utrwalania lub podniesienia renomy nazwy, producenta lub dystrybutora, znaku towarowego lub innego oznaczenia indywidualizującego przedsiębiorcę, jego działalność, towar lub usługę, w zamian za informowanie o sponsorowaniu."

Zdaniem autora zarówno na gruncie Ustawy z 28 marca 2003 r., jak i Ustawy z 27 maja 2004 r., pojęcia reklamy i sponsorowania wzajemnie się wykluczają. Wynika to z konstrukcji Ustawy o WTiPA, a w szczególności art. 13^1 Ustawy o WTiPA dotyczącego zasad prowadzenia reklamy i sponsorowania, przewidującego odrębne i często wykluczające się reżimy prawne dla obu form wspierania sprzedaży napojów alkoholowych. Ze względu na to, iż ustawodawca w definicji podstawy obliczenia opłaty odnosi się jedynie do pojęcia reklamy, to w konsekwencji do podstawy tej nie należy zaliczać wynagrodzenia otrzymanego przez podmiot finansowany w ramach sponsoringu i dokonujący w zamian „informowania o sponsorowaniu". Zdaniem autora najwłaściwsze byłoby jednak zawarcie przez ustawodawcę uwagi o wzajemnej relacji zakresu obu definicji bezpośrednio w ich treści, co pozwoliłoby na uniknięcie wątpliwości interpretacyjnych.

Jedną z kwestii kluczowych dla właściwego stosowania norm podatkowych jest odniesienie się do kwestii terytorialnego zakresu ich obowiązywania. Przepisy w tym zakresie posiadają Ustawy o podatkach dochodowych, Ustawa o VAT, Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych[18]. Ustawa o WTiPA nie zawiera przepisów w tym zakresie. Nie odpowiada więc na przykład na pytania, czy podlega opłacie prowadzenie przez krajowego producenta alkoholu reklamy napojów

[18] Zobacz w szczególności: art. 3 w związku z art. 4 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2000 r. Nr 54 poz. 654 ze zmianami); art. 3 w związku z art. 5 Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity: Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zmianami); art. 5 ust. 1 w związku z art. 2 ust. 1 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004r. Nr 54 poz. 535 ze zmianami), art. 1 ust. 4 Ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 86 poz. 959 ze zmianami).

alkoholowych poza granicą Polski, lub czy podlega ustawie prowadzenie przez podmiot zagraniczny reklamy napojów alkoholowych na terytorium Polski. To ostatnie jest szczególnie interesujące w kontekście nadawanych przez nadawców zagranicznych programów radiowych i telewizyjnych, których obszar nadawania pokrywa także część lub całość terytorium Polski (a jak wiadomo programy nadawców zagranicznych dostępne są coraz częściej w polskiej wersji językowej). Trudności może powodować także próba jasnego określenia zasad naliczania opłaty przez podmioty prowadzące reklamę napojów alkoholowych za pośrednictwem internetu. Wskazane wydaje się więc uzupełnienie Ustawy o WTiPA o normę stanowiącą, że opodatkowaniu podlega wyłącznie świadczenie usług na terytorium Polski oraz określającą zasady interpretacji miejsca wykonywania usług.

Określenie wymiaru podatku na gruncie Ustawy z 28 marca 2003 r.

Na podmioty zobowiązane do wniesienia opłaty nałożony został także obowiązek prawidłowego jej obliczenia. Obowiązek ten wprowadzony został w sposób sprzeczny ze wspomnianą zasadą pewności opodatkowania. Zgodnie z treścią art. 13^2 Ustawy o WTiPA podstawę obliczenia opłaty stanowiło ustalone umownie wynagrodzenie netto za usługę polegającą na reklamowaniu napoju alkoholowego. Ustawa z 28 marca 2003 r. nie precyzowała, co należy rozumieć pod pojęciem „wynagrodzenia netto". Odwołanie się na gruncie prawa podatkowego do znaczenia terminu „wynagrodzenie" przypisywanego mu w prawie cywilnym, bez dodatkowych bliższych wyjaśnień, byłoby wysoce ryzykowne. Po pierwsze w przepisach Kodeksu cywilnego termin „wynagrodzenie" nie został zdefiniowany, a termin „wynagrodzenie netto" w ogóle nie występuje. Po drugie cywilistyczne pojęcie wynagrodzenia nie jest wystarczająco precyzyjne do jednoznacznego rozstrzygnięcia jaka część świadczenia usługobiorcy, w jakiej wysokości i kiedy powinna zostać uwzględniona w podstawie obliczenia podatku. Prawo cywilne ma zadania inne niż prawo podatkowe, a jego istotą jest pozostawienie stronom jak największej swobody w kształtowania łączących je stosunków cywilnoprawnych. Nieprzypadkowo więc polskie ustawy podatkowe opisując podstawę opodatkowania wprowadzają jako punkt odniesienia własne pojęcia (jak przychód, dochód, obrót) próbując je definiować – z różnym zresztą skutkiem – w treści przepisów. Podobnie zresztą postępuje legislator w ramach innych systemów podatkowych, podając definicje lub obszerne wyjaśnienia zakresu podstawowych pojęć[19].

[19] W zakresie definicji porównaj np. w prawie Wspólnot Europejskich liczne definicje zawarte w Szóstej Dyrektywie Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku – 77/388/EWG (Dz. U. UE. L. 77.145.1 oraz Dz. U. UE-sp. 09-1-23), w prawie francuskim art. 256 i nast. Code Ge-

W świetle Ustawy z 28 marca 2003 r. pojęcie wynagrodzenia można było rozumieć dwojako. Według pierwszej interpretacji wynagrodzenie netto oznaczać mogło należność określoną w umowie, np. w zleceniu emisji lub publikacji reklam, pomniejszoną o udzielone rabaty i upusty („bez kwoty podatku od towarów i usług" – bo tak stanowiła Ustawa z 28 marca 2003 r.), czyli byłoby to pojęcie zbliżone do przychodu w rozumieniu ustaw o podatku dochodowym[20]. Zgodnie z drugą interpretacją należność pomniejszyć należało dodatkowo o koszty uzyskania przychodu, czyli opodatkowaniu podlegałby dochód w rozumieniu ustaw o podatku dochodowym. Interpretacja taka opierała się o zastosowanie przez ustawodawcę zwrotu „wynagrodzenie netto". Ponieważ ustawodawca postanawiał, że „przy ustalaniu wysokości opłaty, o której mowa w ust. 1, nie uwzględnia się kwoty podatku od towarów i usług", to słowo „netto" nie mogło być rozumiane jako wyróżnik wynagrodzenia bez jego części stanowiącej kwotę podatku od towarów i usług. Skoro więc wyraz netto nie odnosił się do podatku od towarów i usług, powinien więc oznaczać relacje pomiędzy przychodem/wynagrodzeniem brutto, a wydatkami związanymi z jego uzyskaniem.

Druga interpretacja choć zdaniem autora bliższa jest wykładni językowej, to jednak wydaje się mniej prawdopodobna z uwagi na trudności w wyodrębnieniu kosztów bezpośrednio związanych z daną usługą, a więc niemożliwością obliczenia podstawy opodatkowania.

Określenie wymiaru podatku na gruncie Ustawy z 27 maja 2004 r.

Podobnie jak w przypadku podmiotu i przedmiotu opodatkowania, Ustawa z 27 maja 2004 r. usunęła istniejącą niepewność. Zwrot „10% ustalonego umownie wynagrodzenia netto" zastąpiono zwrotem „10 % podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług". Dzięki temu za pomocą jednego krótkiego odesłania skorzystano z gotowych algorytmów i rozwiązań określonych w Ustawie o podatku od towarów i usług. Dodatkową zaletą takiego rozwiązania jest realizacja zasady dogodności podatku poprzez ułatwienie dokonywania rozliczeń przez podatników i ich kontroli przez organy podatkowe, z uwagi na to, że zarówno w wypadku podatku VAT (w zakresie świadczonych usług reklamy napojów alkoholowych), jak i omawianej opłaty podstawa opodatkowania zostanie wyliczona identycznie.

Pozostała natomiast wątpliwość dotycząca zgodności regulacji z zasadą ochrony źródeł podatku oraz zasadą sprawiedliwości sformułowanymi przez

---

neral des Impots, w zakresie obszernego wyjaśniania stosowanych pojęć porównaj np. brytyjski Income and Corporation Taxes Act 1988, lub amerykański Internal Revenue Code (Title 26 of US Code).

[20] Tzn. cytowanych: Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Adolfa Wagnera oznaczającymi między innymi, że podatki powinny być pobierane w proporcji do ekonomicznej zdolności płatniczej podatnika, a więc nie powinny być naliczane m.in. w sytuacji gdy nie wystąpiło wzbogacenie (podatki od dochodu i majątku) lub gdy nie otrzymano wynagrodzenia (podatki obrotowe)[21]. Zgodnie z Ustawą z 28 marca 2003 r. podatnik zobowiązany był do wnoszenia opłaty do 20-go dnia miesiąca, w którym zgodnie z umową o świadczenie usług polegających na reklamie napoju alkoholowego przypadał termin płatności wynagrodzenia lub jego części. Wnoszenie opłat miało więc następować niezależnie od tego, czy usługa została wykonana i czy oraz w jakiej wysokości usługodawca ostatecznie otrzymał wynagrodzenie. Ustawa z 27 maja 2004 r. zmodyfikowała podejście do wymagalności opłat poddając obowiązki w tym zakresie przepisom o podatku od towarów i usług. Pozostały jednak właściwe dla Ustawy o podatku od towarów i usług wątpliwości dotyczące zasadności pobierania opłaty od podmiotów, które nie otrzymały wynagrodzenia za usługi i możliwości odzyskania tak uiszczonej opłaty (np. w formie analogicznej do tzw. ulgi „na złe długi").

Określenie zasad traktowania preferencyjnego na gruncie Ustawy z 28 marca 2003 r. oraz Ustawy z 27 maja 2004 r.

Ustawa o WTiPA nie określa „zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków". W tym zakresie pozostają więc w mocy stosowane odpowiednio[22] przepisy Ordynacji podatkowej[23], a w szczególności art. 48 oraz art. 67 tej ustawy. Rozwiązanie to należy uznać za poprawne. Nie ma bowiem szczególnych powodów uzasadniających potrzebę odrębnego określania przyczyn, czy też procedury przyznawania ulg i umorzeń w zakresie omawianego podatku.

Zgodność z zasadami dogodności opodatkowania

Zgodnie z Ustawą z 28 marca 2003 r. podmiot zobowiązany do wnoszenia opłat zobowiązany był do sporządzania i przekazywania deklaracji do urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę zobowiązanego, do 20-go dnia miesiąca, w którym zgodnie z umową o świadczenie usług polegających na reklamie napoju alkoholowego przypadał termin płatności wynagrodzenia lub jego części. Rozwiązanie wymagające składania deklaracji przed dokonaniem wszystkich czynności opodatkowanych w danym miesiącu było uciążliwe w re-

[21] Bliżej o tych zasadach w cytowanej wyżej literaturze.

[22] Tak stanowi ust. 7 art. 13^2 Ustawy o WTiPA.

[23] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. (Dz. U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926 ze zmianami).

alizacji, z uwagi na wymuszanie częstego korygowania złożonych deklaracji. Co interesujące w dniu wejścia w życie Ustawy z 28 marca 2003 r. wzór deklaracji, który miał zostać określony w rozporządzeniu, nie był jeszcze znany. Właściwe rozporządzenie opublikowane zostało dopiero 17 czerwca 2003 r.

Ustawa z 27 maja 2004 r. wyeliminowała te błędy postanawiając, że sporządzenie i przekazanie deklaracji ma nastąpić w terminie do 20 dnia miesiąca następującego bezpośrednio po miesiącu, w którym powstał obowiązek wystawienia faktury, zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług, na wynagrodzenie lub jego część.

Ustawa z 27 maja 2004 r. nie modyfikowała konstrukcji zgodnie z którą opłata wnoszona jest na wyodrębniony rachunek utworzony w tym celu przez ministra właściwego do spraw kultury fizycznej i sportu, a deklaracje podatkowe w zakresie opłaty składane mają być do urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę zobowiązanego. Ta dwoistość może powodować wystąpienie problemów natury technicznej w zakresie rozliczania podatku, w szczególności dodatkowe koszty związane z uzgadnianiem sald zobowiązań podatkowych i ich egzekwowaniem.

Podsumowanie

Ustawa o WTiPA jest jedną z niewielu jak dotąd polskich ustaw posiadających preambułę. Brzmi ono następująco „Uznając życie obywateli w trzeźwości za niezbędny warunek moralnego i materialnego dobra Narodu, stanowi się, co następuje". Ustawodawca zapatrzywszy się w tak wzniosłą przedmowę, doszedł najwyraźniej do wniosku, że może pozwolić sobie nie tylko na wprowadzenie nowych obciążeń podatkowych, ale także na rezygnację ze staranności, która w tak słusznej materii nie jest konieczna. Pomimo jednak, iż uchwalając Ustawę z 28 marca 2003 r. kierowano się nieformalną zasadą „mniej liter – mniej błędów", to i tak błędów się nie ustrzeżono. Ustawa naruszała zasady podatkowe, a w szczególności zasadę pewności opodatkowania. Zdaniem autora naruszała również normy dotyczące ustanawiania podatków zawarte w art. 217 Konstytucji. To, że przepisy nie wzbudziły „należnego im" zainteresowania mediów i instytucji oraz organizacji nadzorujących wpływ tworzonych przepisów na prawa i obowiązki obywateli, wynikało wyłącznie z faktu, że grupa podmiotów bezpośrednio – z racji obowiązków podatkowych – zainteresowanych kształtem obowiązujących przepisów była relatywnie wąska, a okres obowiązywania wadliwych regulacji krótki.

Błędy Ustawy z 28 marca 2003 r. zostały w znacznym stopniu ograniczone Ustawą z 27 maja 2004 r., która wyjaśniła podstawowe wątpliwości podatników dotyczące realizacji ich obowiązków wobec Skarbu Państwa. W tym zakresie Ustawa z 27 maja 2004 r. spełniła więc swoją rolę i należy ocenić ją pozytywnie. Zachodzi natomiast pytanie, czy nie można było „ominąć" etapu uchwale-

nia przepisów wadliwych, poprzez przygotowanie Ustawy z 28 marca 2003 r. z zachowaniem reguł określonych w „Zasadach techniki prawodawczej". W szczególności błędy można było znacznie ograniczyć lub wyeliminować poprzez przeprowadzenie konsultacji z fachowymi legislatorami oraz uznanymi ekspertami w sferze prawa finansowego i podatkowego. Zaniedbania w tym względzie, czy też niewłaściwy dobór „ekspertów" spowodował dodatkowe koszty zarówno dla budżetu państwa, jak i przedsiębiorców.

Poza wspomnianymi powyżej korektami prawa Ustawa z 27 maja 2004 r. pozostawiła jednak bez rozwiązania kilka istotnych kwestii. Po pierwsze nie zakończyła okresu „nieśmiałości" ustawodawcy, bojącego się słowa podatek i używającego w to miejsce słowa opłata. Tymczasem w odróżnieniu od „klasycznego" podatku, opłatą określa się raczej należności uiszczane przez podatnika w związku z wykonaniem przez organy władzy publicznej świadczenia ekwiwalentnego, „quasi usługi" takiej, jak np. przeprowadzenie procedury skutkującej wydaniem zaświadczenia, zezwolenia, koncesji. W tym znaczeniu opłata jest indywidualną zapłatą za zindywidualizowane świadczenie[24]. Niekonsekwencja ustawodawcy powoduje, że ten czytelny i ważny podział teoretyczny ulega w praktyce zacieraniu.

Po drugie ustawodawca nie odniósł się do kwestii naliczania „podatku od podatku". Świadczenie usługi będącej reklamą napojów alkoholowych jest bowiem czynnością podlegającą Ustawie o podatku od towarów i usług, Wynagrodzenie z tytułu świadczenia takich usług podlega zatem opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Podatek od towarów i usług naliczany jest więc także od części wynagrodzenia, która zostanie następnie odprowadzona jako opłata zgodnie z art. 13^1 Ustawy o WTiPA. Tego typu forma opodatkowania wydaje się niezgodna z omawianymi w artykule zasadami podatkowymi.

Po trzecie umieszczenie w Ustawie o WTiPA zapisów ustanawiających ścisły związek pomiędzy wielkością spożycia alkoholu, a wielkością wpływów Skarbu Państwa i przekazujących środki pochodzące z opłaty Ministrowi właściwemu do spraw kultury fizycznej i sportu wydaje się niefortunne. Po pierwsze wyrażone w Ustawie o WTiPA jednoznacznie negatywne stanowisko Państwa wobec wzrostu spożycia alkoholu, ustąpiło miejsca pewnemu rozdwojeniu. Z jednej strony w świetle Ustawy o WTiPA należało robić wszystko, aby ograniczać spożycie. Z drugiej skuteczne prowadzenie takich działań prowadziłoby do obniżenia wpływów Skarbu Państwa, a ściśle rzecz biorąc wpływów pozostających w gestii Ministra właściwego do spraw kultury fizycznej i sportu. I to jest chyba największy błąd ustawodawcy, którego nie wyeliminowała Ustawa z 27 maja 2004 r. – wymieniony Minister pozostaje bowiem odtąd organem żywotnie zainteresowanym wzrostem spożycia alkoholu i rozwoju przemysłu alkoholowego.

---

[24] Szerzej: A. G o m u ł o w i c z, J. M a ł e c k i, *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa 2002, s. 115 i nast.

Analysis of provisions regarding tax on advertising of alcohol beverages as tax provisions

Summary

Act of March 28th, 2003 amending act on raising in sobriety and counteracting alcoholism introduced new tax – imposition on advertising of alcohol beverages. The provisions – of extremely poor quality – raised questions as to conformity with Constitution as well as with tax principles. The aim of Act of May 27th, 2004 on raising in sobriety and counteracting alcoholism was to remove inconsistency. This article analyses both amendments as tax laws.