

Warszawa, 24 października 2023 r.

KL/404/187/PP/2023

Pan  
**Artur Soboń**  
Sekretarz Stanu  
Ministerstwo Finansów

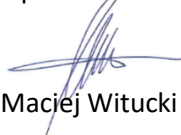
Pan  
**Bartosz Zbaraszczuk**  
Sekretarz Stanu, Szef Krajowej Administracji Skarbowej  
Ministerstwo Finansów

*Szanowni Panowie Ministrowie,*

w nawiązaniu do informacji otrzymywanych od przedsiębiorców o zakrojonych na szeroką skalę kontrolach organów skarbowych, służących weryfikacji prawidłowości deklarowania i odprowadzania tzw. podatku piwnego (10% opłaty z tytułu świadczenia usług reklamowych napojów alkoholowych), przekazuję informację nt. przyjmowanej przez organy kontrolujące interpretacji przepisów oraz kwalifikacji działań przedsiębiorców, w kontekście obowiązku uiszczenia tego podatku. Problem ma doniosłe znaczenie społeczne, ze względu na fakt, że dotyczy tysięcy drobnych przedsiębiorców, prowadzących często małe sklepy i punkty gastronomiczne, w których oferowane są napoje alkoholowe.

Zwracam się także uprzejmą prośbą o spotkanie z przedstawicielami Ministerstwa Finansów i Krajowej Administracji Skarbowej w celu omówienia przedstawionego w niniejszym piśmie zagadnienia i podjęcia próby wyjaśnienia opisanych wątpliwości. Dialog przedstawicieli przedsiębiorców z Ministerstwem Finansów mamy nadzieję pozwoli wyjaśnić zagadnienie i przyjąć przez organy podatkowe jednolitą i racjonalną z punktu widzenia interesu przedsiębiorców interpretację przepisów oraz stanu faktycznego w przedstawionych sprawach.

Z poważaniem



Maciej Witucki

Prezydent Konfederacji Lewiatan

#### Załącznik

Stanowisko Konfederacji Lewiatan ws. kontroli skarbowych prowadzonych wobec przedsiębiorców dokonujących sprzedaży napojów alkoholowych

## **Stanowisko Konfederacji Lewiatan ws. kontroli skarbowych prowadzonych wobec przedsiębiorców dokonujących sprzedaży napojów alkoholowych**

Konfederacja Lewiatan jest reprezentatywną organizacją zrzeszającą przedsiębiorców działającą na podstawie ustawy z dnia 23 maja 1991 r. o organizacjach pracodawców (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 97). Celem statutowym Konfederacji Lewiatan jest ochrona praw i reprezentowanie interesów zrzeszonych przedsiębiorców wobec związków zawodowych pracowników, organów władzy publicznej oraz innych interesariuszy, a także zapewnienie dobrych warunków dla funkcjonowania przedsiębiorstw, rozwoju gospodarczego oraz zwiększenia konkurencyjności polskiej i europejskiej gospodarki. Realizując swoje statutowe zadanie polegające na ochronie interesów przedsiębiorców, dostrzegamy potrzebę zgłoszenia oraz rozwiązania bardzo istotnego dla tysięcy drobnych przedsiębiorców problemu związanego z interpretacją przepisów definiujących reklamę wyrobów alkoholowych, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 165 z późn. zm.). Błędne rozumienie definicji reklamy wyrobów alkoholowych przez organy podatkowe, może spowodować, że przedsiębiorcy, którzy przez wiele lat funkcjonowali w zaufaniu do państwa i stanowionego przez nie prawa, i będąc przekonanymi, że nie są podmiotami reklamującymi wyroby alkoholowe, zostaną za takowe uznani, a w konsekwencji będą zobowiązani do zapłaty zaległości podatkowych oraz poniesienia odpowiedzialności karno-skarbowej z tytułu niezapłaconej opłaty z tytułu świadczeniu usługi będącej reklamą napojów alkoholowych, o której mowa w art. 13<sup>2</sup> ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 165 z późn. zm.).

**Uwzględniając powyższe pragniemy przedstawić opinię w opisanej sprawie.**

Istotą opinii jest ocena zakresu podmiotowego i przedmiotowego obowiązku zapłaty opłaty należnej w przypadku świadczenia usług (dozwolonej) reklamy napojów alkoholowych, tj. przede wszystkim reklamy piwa, na podstawie ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (dalej jako: „Opłata”).

### **1.1. Opinia została sporządzona z uwzględnieniem postanowień następujących aktów prawnych;**

Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78 poz. 483 z późn. zm.) – dalej jako: „Konstytucja RP”;

Ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz.U.2022.2065 ze zm. – dalej jako: „Ordynacja podatkowa”;

Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” z dnia 20 czerwca 2002 r., tekst jedn. Dz.U.2016.283 – dalej jako: „Zasady techniki prawodawczej”;

## 2. Analiza prawna

### [Zagadnienia wstępne]

#### [definicje legalne wpływające na ocenę zakresu obowiązku uiszczania Opłaty]

#### **[reklama napojów alkoholowych - art. 2<sup>1</sup> ust. 1 pkt 3) UWT]**

- 2.1. Stosownie do brzmienia definicji legalnych, zawartych w tzw. słowniczku, tj. przepisie art. 2<sup>1</sup> UWT, użyte w ustawie UWT określenie „reklama napojów alkoholowych” oznacza:

**reklama napojów alkoholowych** - 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” (por. art. 2<sup>1</sup> ust. 1 pkt 3) UWT).

- 2.2. Ustawa UWT wyróżnia także inne od reklamy formy działalności marketingowej dotyczącej napojów alkoholowych, w tym zwłaszcza:

**promocja napojów alkoholowych** - publiczną degustację napojów alkoholowych, rozdawanie rekwizytów związanych z napojami alkoholowymi, organizowanie premiowanej sprzedaży napojów alkoholowych, a także inne formy publicznego zachęcania do nabywania napojów alkoholowych (por. art. 2<sup>1</sup> ust. 1 pkt 2) UWT);

a ponadto: **informowanie o sponsorowaniu** - prezentowanie informacji zawierającej nazwę sponsora lub jego znak towarowy w związku ze sponsorowaniem” (por. art. 2<sup>1</sup> ust. 1 pkt 5) UWT), przy czym jako sponsorowanie - bezpośrednio lub pośrednio 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 (por. art. 2<sup>1</sup> ust. 1 pkt 4) UWT).

**Definicje te są w zamierzeniu ustawodawcy rozłączne**, tj. – przykładowo – reklama napoju alkoholowego nie stanowi jego promocji, czy też nie stanowi reklamy informowanie o sponsorowaniu. Wniosek taki wywieść należy z postanowień „Zasad techniki prawodawczej”. W niektórych przypadkach formy te są jednak uregulowane zbieżnie (np. zasady reklamy i promocji tzw. alkoholi mocnych).

- 2.3. Na gruncie regulacji UWT reklama czy promocja piwa (alkoholowego, gdyż UWT nie dotyczy tzw. piw bezalkoholowych) została „warunkowo” dozwolona (por. art. 13<sup>1</sup> UWT).

#### [Opłata od usługi reklamy piwa („Opłata”)]

- 2.4. Opłata od usług reklamy napojów alkoholowych (a *de facto* piwa alkoholowego) funkcjonuje od 2003 r. (Dz.U.2003.80.719) i została uregulowana w art. 13<sup>2</sup> UWT (zatytułowanym: Opłaty wnoszone przez podmioty świadczące usługę będącą reklamą napojów alkoholowych).
- 2.5. Zgodnie z wzmiankowanym przepisem (art. 13<sup>2</sup> ust. 1 UWT) podmioty świadczące usługę będącą reklamą napojów alkoholowych wnoszą opłatę (określaną niekiedy potocznie, ale i przez Organy, jako: „podatek piwny”) w wysokości 10% podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług (VAT) wynikającej z tej usługi.
- 2.6. Zgodnie z aktualnym przepisem art. 13<sup>2</sup> ust. 1a (obowiązującym od 2021 r.; por. ustawa z 10 grudnia 2020 r., Dz.U.2021.41; regulacja weszła w życie z dniem 1 kwietnia 2021 r.) **organami kompetentnymi w sprawie opłaty, o której mowa w ust. 1, są organy podatkowe właściwe w sprawach podatku od towarów i usług w zakresie usługi, o której mowa w ust. 1. Są to naczelnicy Urzędów Skarbowych (dalej jako: „Organy właściwe”).**
- 2.7. W sprawach nieuregulowanych w sposób szczególny w UWT, do Opłaty, o której mowa w ust. 1, **stosuje się odpowiednio przepisy wspomnianej na wstępie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (por. art. 13<sup>2</sup> ust. 7). Opłata stanowi zatem quasi-podatek (por. określenie „podatek piwny”).**
- 2.8. Wartością stanowiącą podstawę obliczenia Opłaty jest wartość usługi netto (por. Z.Okoń, *Napoje alkoholowe* [w:] *Prawo reklamy i promocji* (red. E.Traple), Warszawa 2007, dalej jako: Z.Okoń, *Napoje...*, s. 165).
- 2.9. Nie podlegają Opłacie wydatki ponoszone przez reklamodawcę (dystrybutora, producenta) własnym sumptem (tak też Z.Okoń, *Napoje...*, s. 165). Także M. Koszowski z faktu obciążania obowiązkiem ponoszenia Opłat tych podmiotów, które świadczą usługi w zakresie reklamy alkoholowej wywodzi, że prowadzenie działań reklamowych samodzielnie przez producentów i dystrybutorów napojów alkoholowych jest zwolnione ze wskazanej opłaty (tak por. M. Koszowski [w:] I. Niżnik-Dobosz, M. Koszowski, *Ustawa o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi. Komentarz*, Warszawa 2020, art. 13(1), LEX). Jak wspomniano, analogicznie interpretował treść przepisów Z. Okoń wskazując, że: [...]nie podlegają opłacie wydatki poniesione przez producenta lub dystrybutora napojów alkoholowych na reklamę prowadzoną własnym sumptem (por. Z. Okoń, *Napoje...*, s. 166). Ostatni z przywołanych autorów sformułował powyższy pogląd pod rządami pierwotnego unormowania „podatku piwnego”, które w sposób jednoznacznych odnosiło się do świadczenia usługi reklamy na podstawie umowy (por. przepis art. 13<sup>2</sup> ust. 1 UWT w brzmieniu obowiązującym do 17 lipca 2004 r., który przewidywał obowiązek: *wniesienia opłaty w wysokości 10% ustalonego umownie wynagrodzenia netto za usługę polegającą na reklamowaniu napoju alkoholowego*). W tym zakresie autor ten podtrzymał to stanowisko również po nadaniu regulacji obecnego brzmienia (por. Z. Okoń „Podatek piwny” również od reklamy w punktach sprzedaży, 22 lipca 2015 r., <https://marketingprzykawie.pl>).
- 2.10. **Według poglądu Z.Okonia, z którym należy się zgodzić, Opłatą nie powinna być też objęta reklama prowadzona w punktach sprzedaży, z racji wyłączenia przewidzianego w art. 13[1] ust. 9 UWT dotyczącego miejsc sprzedaży alkoholu. Jest to dodatkowy argument za brakiem objęcia Opłatą działań marketingowych prowadzonych w punktach sprzedaży (lokalach gastronomicznych, sklepach).**

**[Sposób wykładni przepisów dotyczących Opłaty jako quasi-podatku]**

- 2.11. Zgodnie z postanowieniami art. 13<sup>2</sup> UWT (ust. 7) do Opłaty zastosowanie znajdują przepisy Ordynacji podatkowej (w kwestiach nieuregulowanych w sposób szczególny w UWT).
- 2.12. Stosownie do postanowień art. 2a Ordynacji podatkowej (od 2016 r.), niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika (zasada *in dubio pro tributario*).
- 2.13. Oznacza to, że **przepisy podatkowe, jako dotyczące danin publiczno-prawnych, należy poddawać wykładni ścisłej** (nakaz wykładni ścisłej). W szczególności zakazana jest wykładnia rozszerzająca (na niekorzyść podatnika), w tym stosowanie analogii. Przedmiotowa zasada jest też osadzona w Konstytucji RP (art. 84). Oznacza to, dla Organów właściwych (tu: naczelników urzędów skarbowych), **zakaz interpretacji ekstensywnej obowiązku uiszczenia Opłaty w związku z usługą reklamy napojów alkoholowych**. Zaznaczyć przy tym należy, że Opłata stanowi kolejne obciążenie fiskalne związane ze świadczeniem usługi, gdyż świadczenie usług reklamowych może się wiązać z obowiązkiem zapłaty VAT-u.
- 2.14. Powyższa wskazówka interpretacyjna została potwierdzona w szeregu orzeczeń sądów administracyjnych oraz wypowiedzi organów (por. np. pismo z dnia 24 października 2019 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, sygn.:0111-KDIB1-2.4010.360.2019.1.DP, czy Wyroki: WSA w Gliwicach z 5.03.2014., II SA/GI 1585/13; WSA w Łodzi, z 27.06.2014., I SA/Łd 25/14; z 23 stycznia 2020 r. WSA w Poznaniu, sygn. akt I SA/Po 871/19), a także w poglądach doktryny (np. stanowiska następujących autorów: M.Mozgawa, Z.Kukulski, L.Kinecka, M.Gach).
- 2.15. Także zdaniem M.Matczaka (por. *Ustawa o wychowaniu w trzeźwości – kontrowersyjne 10% opłaty*, Poradnik handlowca z 17.05.2016. („zlecony materiał promocyjny”); dalej jako: M.Matczak, *Ustawa o wychowaniu w trzeźwości...*): „Przepisy ustanawiające opłatę należy interpretować ściśle i nie można tego obowiązku rozszerzać na działania niebędące reklamą, nawet jeśli polegają one na publicznym prezentowaniu znaku towarowego napojów alkoholowych. Natomiast w razie wątpliwości co do charakteru danego działania, powinniśmy je rozstrzygać na korzyść zobowiązanego, zgodnie z obowiązującymi od 1 stycznia 2016 r. przepisami Ordynacji podatkowej.” (por. też wskazanie na zakaz wykładni synonimicznej; zob. M.Matczak, A.Hlebicka-Józefowicz, *Właściciel baru nie reklamuje alkoholu*; Rzeczpospolita z 16.03.2006.; dalej jako: M.Matczak, A.Hlebicka-Józefowicz, *Właściciel baru...*).

**[Argumenty wynikające dla wykładni zakresu Opłaty z Zasad techniki prawodawczej – w przypadku definicji legalnych]**

- 2.16. Z Zasad techniki prawodawczej wynika m.in., że w przypadku posłużenia się przez prawodawcę w danym akcie prawnym definicjami (określeniami) legalnymi, należy je bezwzględnie stosować przy wykładni danego aktu prawnego. Dotyczy to zwłaszcza przepisów nakładających obowiązki, np. quasi-podatkową Opłatę. **Organy właściwe na gruncie art. 13<sup>2</sup> UWT nie mogą więc dokonywać wykładni ekstensywnej ww. regulacji, stosując ją np. do promocji napojów alkoholowych w rozumieniu UWT, a nie usług o charakterze reklamowym (te dwie formy marketingu są na gruncie UWT ściśle rozgraniczone).**

- 2.17. Zgodnie z § 146 Zasad, w ustawie lub innym akcie normatywnym formułuje się definicję danego określenia, (m.in.) jeżeli: (1) dane określenie jest wieloznaczne czy (2) nieostre, (3) jego znaczenie nie jest powszechnie zrozumiałe.
- 2.18. Zasady techniki prawodawczej (§ 147) hołdują konsekwencji terminologicznej, co oznacza, że jeżeli w ustawie lub innym akcie normatywnym ustalono znaczenie danego określenia w drodze definicji (tzw. definicji legalnej) w obrębie tego aktu nie wolno posługiwać się tym określeniem w innym znaczeniu. Na gruncie UWT i regulacji dotyczącej Opłaty oznacza to, że w sytuacji, gdy Opłata związana jest ze świadczeniem usługi stanowiącej reklamę napoju alkoholowego (art. 2[1] ust. 1 pkt 3 UWT), to **znajduje ona zastosowanie jedynie w przypadku reklamy stanowiącej reklamę napoju alkoholowego w rozumieniu UWT**. Nie można jej zatem, stosować np. w przypadku promocji napojów alkoholowych (art. 2[1] ust. 1 pkt 2 UWT), czy innych form działań marketingowych (np. Informowanie o sponsorowaniu wydarzenia przez podmiot z branży alkoholowej). Natomiast jeżeli zachodzi konieczność odstąpienia od zasady wyrażonej w ust. 1, wyraźnie podaje się inne znaczenie danego określenia i ustala się jego zakres odniesienia. Taka sytuacja nie ma miejsca na gruncie UWT.
- 2.19. Zgodnie z Zasadami (§ 150 ust. 1), jeżeli dane określenie ma być używane w jednym znaczeniu w obrębie całej ustawy lub innego aktu normatywnego, albo całej jednostki systematyzacyjnej danego aktu, jego definicję zamieszcza się odpowiednio w przepisach ogólnych tego aktu, albo w przepisach ogólnych danej jednostki systematyzacyjnej. Jeżeli ustawa zawiera wiele wielokrotnie powtarzających się określeń wymagających zdefiniowania, ich definicje można zamieścić w wydzielonym fragmencie przepisów ogólnych ustawy, oznaczając ten fragment nazwą "Objaśnienia określeń ustawowych". Takie rozwiązanie ma miejsce na gruncie UWT (por. słowniczek z art. 2[1] UWT) co oznacza, że np. **pojęcie reklamy napoju alkoholowego, jest wspólne i jednolite dla wszystkich regulacji UWT (np. art. 13[2] UWT)**.

**[Argumenty definicyjne dotyczące zakresu obowiązku zapłaty Opłaty – definicje legalne zawarte w UWT]**

- 2.20. W świetle powyższego, **nakazane jest rozumienie terminu „reklama napojów alkoholowych” na gruncie art. 13<sup>2</sup> UWT dotyczącego Opłaty, tak jak to pojęcie zostało zdefiniowane w art. 2<sup>1</sup> ust. 1 pkt 3) UWT**. Nie można przyjmować, dla wykładni ww. przepisu dotyczącego Opłaty, odmiennego rozumienia „reklamy napoju alkoholowego” jako przedmiotu świadczonej usługi, od której należy się Opłata. Usługa ta polegać musi zatem na: publicznym rozpowszechnianiu 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.

**[Argumenty systemowe dotyczące zakresu obowiązku zapłaty Opłaty (wykładnia systemowa)]**

- 2.21. Z powyższych względów koniecznym jest uwzględnienie przy interpretacji postanowień art. 13<sup>2</sup> UWT wskazówek płynących z wykładni systemowej oraz funkcjonalnej (celowościowej) przedmiotowego przepisu.
- 2.22. Rozstrzygnięcie kwestii zakresu Opłaty opierać się musi na ustaleniu i uwzględnieniu pojęcia reklamy użytego w art. 13<sup>2</sup> UWT („świadczenie usługi będącej reklamą napojów alkoholowych”) tj. pojęcia reklamy napojów alkoholowych zdefiniowanego w art. 2<sup>1</sup> pkt 3) UWT (aspekt systemowy).



- 2.23. Już w tym miejscu wskazać należy, że - przy uwzględnieniu powyższych dyrektyw - **przedmiotowy przepis art. 13<sup>2</sup> UWT nakładający Opłatę, powinien być interpretowany w ten sposób, by wynikający z niego obowiązek fiskalny dotyczył jedynie tych przypadków, gdy mamy do czynienia ze świadczeniem (profesjonalnej) usługi reklamowania napoju alkoholowego.**

**[Cel regulacji dotyczącej Opłaty]**

- 2.24. Ustalając zakres obowiązku Opłaty, uwzględnić także należy wskazówki płynące z wykładni celowościowej analizowanej regulacji (aspekt celowościowy), która to wykładnia jest stosowana również przez Trybunał Konstytucyjny, w tym w judykatach dotyczących ograniczeń reklamowych (np. w wyroku z dnia 28 stycznia 2003 r., w sprawie do sygn. K 2/02, opubl. OTK-A 2003/1/4, Dz.U.2003/24/202). **Wykładnia celowościowa uzasadnia przekonanie, że zamiarem prawodawcy było „obciążenie” Opłatą podmiotów - przedsiębiorców, którzy czerpią zyski ze świadczenia usług reklamowych dotyczących napojów alkoholowych (a nie np. producentów/ dystrybutorów alkoholi, którzy samodzielnie prowadzą ich dozwoloną reklamę, czy podmioty prowadzące lokale bądź sklepy ze sprzedażą napojów alkoholowych).**
- 2.25. Dodatkowo z uzasadnienia projektu nowelizacji ustawy o wychowaniu w trzeźwości, w wyniku której do ustawy wprowadzono m.in. definicję reklamy napojów alkoholowych, wynika, że podstawowym celem tej zmiany było ograniczenie prezentowania znaków towarowych napojów alkoholowych (zwłaszcza na bilbordach, w mediach). Natomiast, jak uważano, prezentowanie tych znaków wewnątrz lokali gastronomicznych (analogicznie – sklepów) nie ma bezpośredniego wpływu na poziom konsumpcji alkoholu (por. też M.Matczak, *Ustawa o wychowaniu w trzeźwości...*, który przypomina, że w czasie sejmowych prac nad projektem nowelizacji podkreślano, że ma ona obciążać „sprzedaż usług reklamowych” świadczonych przez „producentów reklam”, czyli **podmioty wyspecjalizowane w prowadzeniu działalności reklamowej**).
- 2.26. Również zgodnie z treścią uzasadnienia projektu nowelizacji z 2001 r. (wprowadzającej Opłatę), przedmiotowa zmiana przepisów służyła przede wszystkim ograniczeniu ekspozycji znaków towarowych napojów alkoholowych na bilbordach czy w mediach (np. w prasie, telewizji). Ponadto podkreślano, że prezentowanie takich oznaczeń w lokalach gastronomicznych nie powinno mieć wpływu na wzrost spożywania napojów alkoholowych (por. też M.Matczak, A.Hlebicka-Józefowicz, *Właściciel baru...*).

**[Argumenty wynikające z konstytucyjnej zasady proporcjonalności]**

- 2.27. Przy uwzględnieniu przywołanego celu wprowadzenia Opłaty, obciążanie prowadzących lokale tą daniną, czyli obowiązkiem uiszczenia Opłaty adresowanej do podmiotów profesjonalnie świadczących usługi reklamy alkoholi, wykracza poza standard wynikający z konstytucyjnej zasady proporcjonalności odnoszącej się do ograniczania praw i wolności. Wniosek ten potwierdza analiza stenogramów z prac nadzwyczajnej podkomisji ds. rozpatrywania projektu nowelizacji, gdzie z wypowiedzi członków podkomisji wynika, że Opłata miała obciążać „sprzedaż usług reklamowych” świadczonych przez

podmioty profesjonalne. **Opłata powinna zatem, naszym zdaniem, dotyczyć usług podmiotów świadczących usługi reklamowe** (np. usługę organizacji działań reklamowych, sprzedaż powierzchni reklamowej). **Nie jest natomiast zasadnym rozciąganie tego obowiązku na podmioty prowadzące lokale gastronomiczne** (tak też M.Matczak, A.Hlebicka-Józefowicz, *Właściciel baru...*). **Ekstensywna wykładnia zakresu Opłaty nie służy, naszym zdaniem, ochronie zdrowia, życia, porządku publicznego (a zatem celom przyświecającym regulacjom UWT), lecz jest podyktowana interesem fiskalnym państwa.** (tak też wspomniani M.Matczak, A.Hlebicka-Józefowicz, *Właściciel baru...*).

- 2.28. Kluczowa, w płaszczyźnie konstytucyjnej, kwestia proporcjonalności regulacji ustanawiających zakazy czy ograniczenia reklamowe, była wielokrotnie analizowana przez Trybunał Konstytucyjny (por. zwłaszcza Wyrok z 4.11.2015. dotyczący otwartych funduszy emerytalnych, gdzie TK uznał prawo do reklamy za przejaw realizacji konstytucyjnej wolności wypowiedzi zaznaczając, że ograniczenia nie mogą wykraczać ponadto co konieczne dla skutecznej realizacji celów regulacji (por. M.Matczak, A.Hlebicka-Józefowicz, *Właściciel baru...*). M.Matczak zdaje się zatem przychylić do stanowiska, że **interpretacja zakładająca obciążenie Opłatą przedsiębiorców prowadzących lokale gastronomiczne, gdzie prezentowane są oznaczenia podawanych alkoholi, może zostać oceniona jako nieproporcjonalne, a w efekcie – niekonstytucyjne ograniczenie swobody wypowiedzi komercyjnej (uprawnienia do korzystania z tych oznaczeń).**

#### [Zakres podmiotowy Opłaty]

- 2.29. W świetle przepisu art. 13<sup>2</sup> UWT zobowiązane do uiszczania Opłaty są wyłącznie **podmioty świadczące usługi będące reklamą napojów alkoholowych.**
- 2.30. Z przepisów ustawy UWT wynika, że **Opłata obciąża podmioty świadczące usługi będące reklamą napojów alkoholowych, a zatem reklamą piwa, o której mowa w art. 13<sup>1</sup> ust. 1 UWT.** Reklama piwa jest bowiem w Polsce ogólnie (choć warunkowo) dozwolona. Opłata nie należy się natomiast w przypadku działań reklamowych objętych wyjątkiem z art. 13<sup>1</sup> ust. 9 UWT, których nie obejmują zakazy reklamowe z art. 13[1] ust. 1-8 UWT. Jak już wcześniej nadmieniono, takie stanowisko, **wyrażane w piśmiennictwie, jest w naszej ocenie prawidłowe** (por. wspomniane wcześniej, analogiczne stanowisko Z.Okonia, *Napoje alkoholowe...*, s. 165; oraz pogląd M.Matczaka, *Ustawa o wychowaniu w trzeźwości...*).
- 2.31. Obowiązek wniesienia Opłaty spoczywa na osobie, która takie usługi świadczy, a nie na tym, kto je zleca.
- 2.32. Kontrowersyjna jest kwestia, czy obowiązek ten powinien obciążać jedynie podmioty, których przedmiotem działalności jest profesjonalne świadczenie usług reklamowych - prowadzenie reklamy na zlecenie innego podmiotu. **Opowiadamy się za stanowiskiem, że obowiązek ten spoczywa jedynie na podmiotach profesjonalnych, świadczących usługi reklamowe. Za takim rozumieniem regulacji Opłaty przemawiają też względy wykładni historycznej i celowościowej.**
- 2.33. Według jednego z poglądów M.Matczaka (por. M.Matczak, *Ustawa o wychowaniu w trzeźwości...*), obowiązek wniesienia Opłaty nie został ograniczony podmiotowo, co według tego autora znaczy, że każdy, kto świadczy usługi będące reklamą napojów alkoholowych, podlega Opłacie, niezależnie od głównego przedmiotu prowadzonej przez niego działalności. Jeśli więc działanie jakiegoś podmiotu



– w tym właściciela lokalu lub sklepu – spełnia ustawowe przesłanki reklamy, to powinien on uiścić opłatę (por. M.Matczak, *Ustawa o wychowaniu w trzeźwości...*). Jednakże wspomniany autor podkreśla: „W mojej ocenie opłata nie powinna być naliczana, jeśli prezentowanie oznaczeń służy wyłącznie wskazaniu na możliwość nabycia napoju w danym miejscu (np. oznaczenie marki piwa na nalewaku), identyfikacji danego napoju alkoholowego spośród innych oferowanych produktów albo przekazywaniu konsumentom informacji o produkcie w miejscu jego sprzedaży (np. cennik, opis piwa, itp.)” (por. M.Matczak, *Ustawa o wychowaniu w trzeźwości...*). Przedmiotowy pogląd należy podzielić w całej rozciągłości.

- 2.34. Zważyć należy, że w przepisach UWT mowa jest o **świadczeniu usługi reklamy, a nie o prowadzeniu reklamy**. Przyjąć zatem należy naszym zdaniem, że **chodzi o przypadki profesjonalnego podejmowania działań reklamowych na zlecenie innego podmiotu (zwłaszcza producenta, czy dystrybutora napojów alkoholowych) np. przez media, agencje reklamowe. Nie chodzi tutaj natomiast o działania informacyjne własnej inicjatywy takich podmiotów jako lokale gastronomiczne czy sklepy, zwłaszcza informowanie o cenie czy dostępności. W naszej ocenie obowiązek zapłaty Opłaty jest też wyłączony w przypadku prowadzenia działalności marketingowej (zakwalifikowanej jako reklama alkoholu, a nie np. informacja) przez punkt sprzedaży (lokal, sklep), na zlecenie innego podmiotu (np. producenta lub dystrybutora), gdyż: nie są to podmioty profesjonalnie świadczące usługi reklamowe (jak np. media); Opłatę wyłącza wyjątek z art. 13<sup>1</sup> ust. 9 UWT.**
- 2.35. W PKD taka działalność gospodarcza jest nazywana „działalnością agencji reklamowych” (kod: PKD 73.11.Z). Sekcja ta obejmuje: - działalność profesjonalną, naukową i techniczną wymagającą wiedzy specjalistycznej (m.in.: działalność fotograficzna (PKD 74.20.Z); działalność portali internetowych (PKD 63.12.Z); zarządzanie stronami internetowymi (PKD 63.11.Z); pośrednictwo w sprzedaży miejsca na cele reklamowe ( PKD 73.12.C); działalność usługowa związana z przygotowaniem do druku (PKD 74.10.Z).
- 2.36. Jak wynika z art. 2<sup>1</sup> ust. 1 pkt 3) UWT, reklamą napoju alkoholowego jest publiczne rozpowszechnianie znaku towarowego (etc.) napoju alkoholowego służące jego popularyzowaniu. Określenie „rozpowszechnianie” – oznacza (intencjonalne) działanie ukierunkowane na jak najszersze upowszechnienie/spowodowanie dostępności przekazu. Reklamą napojów alkoholowych nie jest więc prezentowanie oznaczeń alkoholi, które nie stanowi ich publicznego rozpowszechniania. Reklama napoju alkoholowego ma bowiem charakter publiczny. Natomiast o publicznym charakterze komunikatu decyduje sposób jej prowadzenia oraz zasięg.
- 2.37. W świetle orzecznictwa sądów administracyjnych: „Słowo "rozpowszechniać" w ujęciu słownikowym oznacza "uczynić coś ogólnie znanym", zaś "popularyzować" to rozpowszechnianie "nauki, sztuki lub wiedzy o czymś wśród szerokich kręgów społeczeństwa" (Słownik języka polskiego pod red. W. Doroszewskiego, sjp.pwn.pl). (por. przykładowo: Wyrok WSA w Łodzi z dnia 17.08.2022 r., I SA/Łd 359/22, LEX nr 3399324).
- 2.38. Świadczeniem usług w zakresie reklamy - rozpowszechniania znaków towarowych napojów alkoholowych, mogą zajmować się zatem *de facto* wyłącznie podmioty dysponujące odpowiednimi sposobami, nośnikami, środkami technicznymi komunikacji, za pomocą których mogą kształtować istotną dostępność danego przekazu, a więc go we właściwy i efektywny sposób rozpowszechnić (uczynić publicznie dostępnym), ewentualnie za pomocą innych podmiotów.

- 2.39. Zgodzić się należy ze stanowiskiem, że taki cel (czyli obciążenie Opłatą podmiotów zajmujących się profesjonalnie prowadzeniem na zlecenie reklamy, a zwłaszcza agencji reklamowych, agencji marketingowych, czy mediów) przyświecał prawodawcy przy wprowadzaniu przedmiotowej Opłaty. Jednoznaczne wskazanie na takie właśnie profesjonalne podmioty znalazło się we wspomnianym już uzasadnieniu projektu nowelizacji ustawy, na mocy której do ustawy wprowadzono analizowany przepis - art. 13<sup>2</sup> (por. drugi akapit uzasadnienia, w druku sejmowym Komisji Kultury Fizycznej i Sportu nr KFS-020-1-2002 z dnia 27 maja 2002 r.).
- 2.40. **Wydaje się zatem, że celem ustawodawcy było, aby art. 13<sup>2</sup> UWT, w tym w szczególności obowiązek uiszczenia Opłaty, przewidziany w ust. 1, dotyczył podmiotów (przedsiębiorców), których zasadniczym przedmiotem działalności jest (profesjonalne – na zlecenie) świadczenie usług reklamy alkoholu - poprzez publiczne rozpowszechnianie znaków towarowych czy innych symboli alkoholi (obejmuje to zwłaszcza agencje reklamowe, stacje radiowe i telewizyjne – co potwierdzają pisma Organów). Nie miał się natomiast odnosić do podmiotów, które jedynie prezentują znaki towarowe w celach informacyjnych (czy też związanych z promocją). W szczególności nie obejmuje postępowania się znakiem towarowym napojów alkoholowych w ramach podstawowej jego funkcji jaką jest oznaczanie towarów i usług, czy formułowania oferty sprzedaży, a zatem zwłaszcza nie dotyczy podmiotów prowadzących lokale gastronomiczne, czy sklepy.**
- 2.41. Powyższa ocena wynika z faktu, że **w punktach sprzedaży napojów alkoholowych prezentowanie znaków towarowych czy symboli alkoholi ma zwykle cel wyłącznie sprzedażowy i służy prezentowaniu ich oferty (zwłaszcza cenowej) lub prowadzeniu promocji (np. loteria promocyjna piwa). Nie ma na celu rozpowszechniania i popularyzowania znaków towarowych (czemu służy reklama alkoholu w rozumieniu UWT).**
- 2.42. W tym kontekście zgodzić się należy ze stanowiskiem orzecznictwa sądowego, w tym wyrokiem WSA w Krakowie z dnia 19 czerwca 2013 r. I SA/Kr 431/13, w którym przyjęto, że: "z literalnej wykładni art. 13(2) ust. 1 ustawy z 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi wynika, że obowiązek uiszczania opłat dotyczy tych podmiotów, które reklamę rozpowszechniają nie zaś wykonują same prace pomocnicze towarzyszące procesowi reklamy".
- 2.43. Organy (kompetentne w świetle aktualnej regulacji) często jednak błędnie, w sposób rozszerzający (ekstensywny) interpretują analizowaną Opłatę m.in. w płaszczyźnie podmiotowej. Organy wadliwie uznają za podmioty obowiązane do uiszczania Opłaty nie tylko agencje reklamowe, media (radio, TV), czy np. podmioty reklamujące alkohole w Internecie, na zlecenie; ale też przedsiębiorców prowadzących puby czy restauracje, w których podaje się napoje alkoholowe. **Błędnie uznaje się za reklamę prezentowanie oznaczeń napojów alkoholowych np. na szklankach czy podstawkach, nalewkach etc., podczas gdy czynności te wiążą się ze sprzedażą produktu, informowaniem o ich dostępności, czasem promocją (np. loteria promocyjna). Nie stanowią one natomiast świadczenia usługi reklamy napojów alkoholowych.** Analogicznie traktować należy działania przedsiębiorców prowadzących punkty sprzedaży w postaci sklepów, gdzie zamieszczone są np. lodówki czy banery opatrzone markami napojów alkoholowych. **Rozróżnić bowiem kategorycznie należy własne działania związane z informowaniem o ofercie (sprzedażą), czy promocją, przez sklepy czy lokale gastronomiczne, od prowadzenia na zlecenie działań reklamowych przez podmiot trudniący się świadczeniem usług reklamowych na zlecenie. Tylko ta ostatnia kategoria podmiotów zobligowana została do uiszczania Opłaty. Należą do tej kategorii zwłaszcza media (prasa, radio, TV), agencje reklamowe etc.**

- 2.44. W świetle zasługującego na aprobatę orzecznictwa sądów administracyjnych, nie jest np. podmiotem świadczącym ww. usługę reklamową podmiot, który prowadzi loterię promocyjną piwa i podejmuje związane z tym czynności marketingowe, pełniąc rolę technicznego organizatora loterii promocyjnej (przykładowo: zob. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 17.08.2022 r., I SA/Łd 359/22, LEX nr 3399324).
- 2.45. Przypomnieć też należy, że: *Aby można mówić o opodatkowanej VAT usłudze reklamowej, musi istnieć jej skonkretyzowany odbiorca, który zapłaci za to, co dostaje od usługodawcy. Jeśli więc pub wystawia parasol ogrodowy z logo np. browaru, ale nie jest to powiązane z jakimkolwiek wynagrodzeniem od firmy z branży alkoholowej, nie trzeba płacić tzw. podatku piwnego <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8555233,fiskus-podatki-kontrola-oplaty-od-reklamy-alkoholu.html>. Oznacza to zatem, że **musi występować element wynagrodzenia pomiędzy usługodawcą (zwykle producentem, dystrybutorem), a świadczącym usługę, by powstał obowiązek uiszczenia Opłaty (oczywiście obok spełnienia pozostałych warunków).***

#### [Przedmiotowy zakres Opłaty]

- 2.46. Organy właściwe w sprawie Opłaty często błędnie, tj. w sposób rozszerzający (ekstensywny) interpretują przepisy o Opłacie również w płaszczyźnie przedmiotowej. Pojawiają się jednak także przykłady prawidłowej wykładni. Przykładem takim jest Postanowienie SR w Kartuzach z 14.03.2007 r. (dotyczące neonu piwa Tyskie, który dostarczył PH w celu umieszczenia w sklepie). Organy postawiły przedsiębiorcy w tej sprawie zarzut reklamy piwa wbrew warunkom, poprzez zlecenie umieszczenia neonu, powołując się na wynikający z UWT zakaz reklamy na stałych i ruchomych powierzchniach, wykorzystywanych do reklamy. Zdaniem prawidłowym Sądu, zakaz dotyczy tylko powierzchni, które ze swego przeznaczenia służą reklamie, np. tablice ogłoszeniowe, bilbordy. Według Sądu kwestionowany **kaseton służył wyłącznie celom informacyjnym, wskazując na możliwość zakupu produktu w sklepie; nie była to powierzchnia stała wykorzystywana do reklamy.** W świetle tej oceny, sklep nie dopuszczał się świadczenia reklamy piwa.
- 2.47. Zaznaczyć należy, że **ustawowe pojęcie reklamy alkoholu odbiega od powszechnego rozumienia reklamy jako działań o charakterze perswazyjnym, nakierowanych na zwiększenie popytu na reklamowane dobro. Stwarza to ryzyko pochopnego obciążania Opłatą za reklamę takich działań, które reklamą alkoholu w rozumieniu UWT w istocie nie są (por. M.Matczak, *Ustawa o wychowaniu w trzeźwości...*).**
- 2.48. **Przedmiotem Opłaty jest usługa reklamowa alkoholu, a podstawą jej naliczenia jest wartość usługi stanowiącej reklamę napojów alkoholowych.** Zatem w przypadku świadczenia usług reklamowych Opłata obliczana jest od wartości usługi będącej reklamą napojów alkoholowych (tj. od podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług wynikającej z faktury dokumentującej usługę). Organ każdorazowo, na tle stanu faktycznego, powinien ustalić, czy dany podmiot świadczy usługi reklamowe oraz jaka jest ich wartość. Przy czym **wykonywanie tzw. usług marketingowych (i wystawianie z tego tytułu faktur) nie oznacza automatycznie świadczenia usług reklamowych alkoholu w rozumieniu UWT.** Na usługi marketingowe składają się (mogą się składać) różnorakie usługi, np. usługi reklamowe w rozumieniu UWT, usługi promocyjne oraz usługi rozpowszechniania informacji o sponsorowaniu bądź zupełnie inne np. ekspozycja produktów. **Organ każdorazowo zobligowany jest zatem ustalić, czy w zakres tzw. usług marketingowych wchodziło także świadczenie usługi będącej reklamą napojów**

**alkoholowych (polegające na rozpowszechnianiu, publicznej prezentacji znaku czy symbolu alkoholu, w celu jego popularyzacji).**

- 2.49. **Opłata nie może być zatem, zgodnie z prawem ustalana od świadczenia usług innych niż reklamowe, przy czym chodzi tutaj o definicję reklamy użytą w UWT.** Oczywiście brak jest też podstaw prawnych, aby ustalać Opłatę 10 % od wartości innych usług, choćby związanych z marketingiem napojów alkoholowych, np. w ramach promocji napojów alkoholowych czy prowadzenia informacji o sponsorowaniu. Tym bardziej brak jest podstaw dla pobierania Opłaty od wartości usług ekspozycji towarów, czy prowadzenia informacji handlowej związanej ze sprzedażą alkoholu. Jak nadmieniono, faktyczna wysokość Opłaty powinna być określona wyłącznie od wartości świadczonych usług reklamowych.
- 2.50. W praktyce rozliczenie usług promocji czy prowadzenia informacji o sponsorowaniu następuje na podstawie faktury opisanej zwykle jako usługa marketingowa (jest to prawidłowe z perspektywy wymogów prawa podatkowego). W naszej ocenie przede wszystkim treść rozpowszechnianego materiału marketingowego, powinna być decydująca dla właściwej kwalifikacji danej usługi w rozumieniu UWT. Zawarte w ustawie definicje legalne (reklama napojów alkoholowych/promocja napojów alkoholowych/informacja o sponsorowaniu etc.) mają charakter odrębny i rozłączny (przy założeniu rozsądnego prawodawcy).
- 2.51. **Opłata nie obejmuje zatem usług promocji napojów alkoholowych, ani informowania o sponsorowaniu** (por. M.Matczak, *Ustawa o wychowaniu w trzeźwości...*). Jeśli celem prezentacji znaku towarowego nie jest jego popularyzacja, ale np. informowanie klientów o oferowanych towarach albo o ich cenie, to nie mamy do czynienia z reklamą napojów alkoholowych, zatem prezentacja taka nie podlega Opłacie.
- 2.52. **Charakter danej prezentacji powinno się oczywiście ustalać każdorazowo na gruncie konkretnego przypadku. Do działań informacyjnych zalicza się zwłaszcza przekazywanie konsumentom informacji dotyczących nabywanego produktu (np. informacji o jego cenie lub producencie) oraz prezentowanie oznaczeń umożliwiających wyróżnienie napoju alkoholowego spośród innych podobnych produktów, a także wskazujących na możliwość nabycia tak oznaczonych napojów w danym punkcie sprzedaży.**
- 2.53. W świetle orzecznictwa, o publicznym charakterze reklamy decyduje jej treść, zasięg oraz sposób jej prowadzenia (charakter komunikatu). Reklamowy charakter reklamy alkoholu uzasadniać może prezentowanie komunikatu w miejscu ogólnodostępnym oraz skierowanie reklamy do nieograniczonego kręgu osób. Naszym zdaniem w przypadku prezentowania oznaczeń alkoholi w lokalu gastronomicznym, nie należy automatycznie kwalifikować takiej komunikacji jako reklamowej (por. *ibidem*).
- 2.54. W pewnych sytuacjach nawet publiczne prezentowanie oznaczeń alkoholi nie podlega Opłacie. Dotyczy to przypadków, gdy prezentowanie oznaczeń alkoholi powinno być kwalifikowane jako odmienna od reklamy forma marketingu (promocja, informowanie o sponsorowaniu), od której nie pobiera się Opłaty (tak też M.Matczak, A.Hlebicka-Józefowicz, *Właściciel baru...*).
- 2.55. Przedstawiciele branży zasadnie wskazują, że przedmiotem Opłaty może być jedynie świadczenie odpłatne (por. M.Szulc, *Dziennik Gazeta Prawna* z 26.09.2022., „Fiskus szuka pieniędzy. Sprawdza opłaty od reklamy alkoholu”, dalej: M.Szulc, *Fiskus szuka...*, który cytuje S.Grzyba: „Uważamy, że opłata z tytułu świadczenia usług reklamowych powinna być odprowadzana wyłącznie przez podmioty, które

otrzymują za to wynagrodzenie” (cyt. S.Grzyb, sekretarz generalny IGGP). Zdaniem Izby, stanowisko organów fiskalnych jest błędne i opiera się na nadinterpretacji przepisów.

#### [Aktywności nie podlegające co do zasady Opłacie]

- 2.56. Organy właściwe wykazują w ostatnim czasie tendencję do rozszerzającego interpretowania regulacji dotyczących Opłaty. **Nie może być ona jednak prawidłowo naliczana od działań marketingowych stanowiących:**
- a) promocję napojów alkoholowych w rozumieniu UWT;
  - b) informowanie o sponsorowaniu w rozumieniu UWT
  - c) informację handlową związaną ze sprzedażą towarów - napojów alkoholowych (np. cenników);
  - d) komunikację niepubliczną (zamknięty krąg odbiorców), która jest poza zakresem definicji reklamy w rozumieniu UWT;
- jako **niestanowiących reklamy napojów alkoholowych.**
- 2.57. Co prawda w przypadku działań marketingowych takich jak promocja napojów alkoholowych czy informacja o sponsorowaniu, podobnie jak w przypadku reklamy, można mieć do czynienia z publiczną prezentacją znaków towarowych alkoholi, jednakże ustawa UWT wyraźnie odróżnia te dwie kategorie działań marketingowych od reklamy napojów alkoholowych. Jak nadmieniono, dla kwalifikacji komunikatu, **decydujące znaczenie ma treść i charakter prezentowanego materiału, w tym jego sposób prezentacji, a także cel jego rozpowszechniania.**
- 2.58. Za niespełniające przesłanek świadczenia usługi reklamowania napojów alkoholowych, z którą wiązać się może obowiązek uiszczenia Opłaty, nawet w przypadku prezentowania znaków/symboli alkoholi, uznać należy aktywności wskazane poniżej. Są to m.in. związane z prezentowaniem znaków/symboli alkoholi, w celu informacyjnym czy promocyjnym:
- Elementy wyposażenia, jak zwłaszcza lodówki na produkt (w sklepach, lokalach – objętych ponadto wyjątkiem z art. 13<sup>1</sup> ust. 9 UWT));
  - Materiały POSM w punktach sprzedaży, zwłaszcza przy półkach z produktem, w tym informujące o cenie (tzw. cenówki) – stanowiące formę informacji handlowej;
  - Materiały związane z przeprowadzanymi promocjami w lokalach gastronomicznych, punktach sprzedaży (np. loterii promocyjnej piwa);
  - Umieszczanie znaków/symboli alkoholi w miejscach sprzedaży, w celach informacyjnych (informacja handlowa), w szczególności na elementach wyposażenia, np.: neonach świetlnych, kasetonach; na lodówkach z produktem czy innych meblach; na nalewakach (produkt „lany” np. w barach); szklankach, kuflach, innych naczyniach do podawania oraz podkładkach do nich; listwach, cennikach przy półkach.
- 2.59. **Wymienione powyżej przykładowo działania marketingowe służą zwiększeniu sprzedaży napojów alkoholowych (działania prosprzedażowe), czy udzieleniu klientom informacji o produkcie (jego dostępności, cenie, charakterystyce), nie zmierzą natomiast *per se* do popularyzacji „marek”**



**napojów alkoholowych, stanowiącej istotę reklamy alkoholu w rozumieniu UWT.** Celem umieszczenia znaków towarowych alkoholi w miejscach sprzedaży/podawania jest zwłaszcza wskazanie na możliwość nabycia tych towarów w danym punkcie oraz przekazanie informacji dotyczącej oferowanego towaru w postaci napojów alkoholowych.

- 2.60. Abstrahując od innych, wskazanych warunków, **Opłata może być nakładana jedynie w związku z usługami reklamy napojów alkoholowych, a więc działaniami prowadzonymi publicznie (publiczne rozpowszechnianie znaków towarowych lub symboli alkoholi), w celu popularyzowania tych oznaczeń (marek alkoholi).** Natomiast działania niepubliczne lub nie służące popularyzacji marek napojów alkoholowych (lecz np. przekazaniu informacji handlowej, informacji o prowadzonej promocji) nie stanowią reklamy napoju alkoholowego, z którą wiązać się może obowiązek uiszczenia Opłaty.

#### **[Przykłady z orzecznictwa]**

- 2.61. Jak już zasygnalizowano, Opłata budzi pewne wątpliwości w orzecznictwie Organów i Sądów administracyjnych. Niektóre rozstrzygnięcia Sądów (przywołane powyżej) ocenić należy jako prawidłowe (za prezentujące wykładnię podzielną stanowisko wyrażone w niniejszej Opinii uznać należy m.in. następujące orzeczenia: Wyrok WSA w Łodzi z 17 sierpnia 2022 roku, I SA/Łd 359/22; Wyrok NSA z 20.09.2018 r., I FSK 1029/18, LEX nr 2571221).
- 2.62. Jak słusznie wskazuje się w rozstrzygnięciach organów skarbowych oraz orzecznictwie sądowym, dla uznania usługi za odpłatną, musi istnieć możliwość identyfikacji bezpośredniej korzyści usługodawcy, bez względu na postać korzyści (tak np. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 lutego 2020 r., sygn. akt I SA/Wr 694/19, LEX nr 2945339). W odniesieniu do świadczeń nieodpłatnych w orzecznictwie sądów administracyjnych zaprezentowano pogląd, że nie są one u świadczącego usługę nieodpłatnie dokumentowane fakturą (tak np. wspomniany Wyrok NSA z 20.09.2018 r., I FSK 1029/18, LEX nr 2571221); nie powinny one podlegać Opłacie (jako nieodpłatne).
- 2.63. Natomiast część z orzeczeń, wspierająca rozstrzygnięcia Organów, opiera się na rozszerzającej wykładni przepisów dotyczących Opłaty (niezgodnej z definicją reklamy alkoholu z UWT) oraz podziela profiskalną tendencję Organów.
- 2.64. Orzecznictwo Sądów administracyjnych w sprawie Opłaty często przychyliło się do stanowiska Organów w tym zakresie. Ocenić jednak należy, że **orzecznictwo to ma w istotnym zakresie charakter ekstensywny, abstrahujący od definicji legalnej reklamy napojów alkoholowych, nie uwzględniający zasad wykładni przepisów fiskalnych etc., co jest podyktowane interesem finansowym państwa.**
- 2.65. Do budzących wątpliwości wyroków i innych orzeczeń można zaliczyć: szeroko komentowany Wyrok NSA z dnia 31 marca 2015 r. (sygn. II FSK 707/13, LEX nr 1659199; por. np. M.Matczak (por. *Ustawa o wychowaniu w trzeźwości...*); M.Matczaka, A.Hlebickiej-Józefowicz (por. *Właściciel baru...*): „Za rozszerzaniem na właścicieli lokali gastronomicznych opłaty za reklamę napojów alkoholowych wydaje się stać dbałość o zabezpieczenie interesów fiskalnych państwa”; Wyrok NSA z dnia 24 lipca 2018 r. (sygn. II FSK 38/18, LEX nr 2564692); Wyrok WSA w Łodzi z 18.11.2015 r., I SA/Łd 862/15, LEX nr 1944757; Wyrok WSA w Krakowie z 29.08.2017 r., I SA/Kr 532/17, LEX nr 2378049; Wyrok NSA z 11.01.2013 r., II FSK 988/11, LEX nr 1361298.



### 3. Wnioski

- 3.1 Regulacja art. 13<sup>2</sup> UWT wiąże obowiązek poniesienia Opłaty **wyłącznie z sytuacją świadczenia usługi spełniającej definicję reklamy alkoholu** na gruncie przepisów ww. ustawy.
- 3.2 Jeśli działalność marketingowa spełnia definicję legalną promocji albo informowania o sponsorowaniu, powinna być kwalifikowana jako takie działanie, **nawet jeśli wiąże się z rozpowszechnianiem oznaczeń** (znaków towarowych lub symboli graficznych) napojów alkoholowych. W konsekwencji taka działalność nie powinna zostać obciążona Opłatą.
- 3.3 Działalność marketingowa prowadzona w lokalach gastronomicznych czy sklepach, gdzie podaje się/sprzedaje napoje alkoholowe, może być obciążona Opłatą tylko:
- a) w przypadku, gdy spełnia przesłanki definicji legalnej pojęcia „reklama napojów alkoholowych” w rozumieniu UWT (por. art. 2<sup>1</sup> ust. 1 pkt 3) UWT),
  - b) gdy nie stanowi promocji napojów alkoholowych w rozumieniu UWT (por. art. 2<sup>1</sup> ust. 1 pkt 2) UWT), bądź informowania o sponsorowaniu w rozumieniu UWT (por. art. 2<sup>1</sup> ust. 1 pkt 5) UWT),
  - c) w naszej ocenie – tylko gdy usługę świadczy podmiot profesjonalny (agencja reklamowa etc.).
- 3.4 Wykładnia celowościowa uzasadnia przekonanie, że zamiarem prawodawcy było „obciążenie” Opłatą podmiotów - przedsiębiorców, którzy czerpią zyski ze świadczenia usług reklamowych dotyczących napojów alkoholowych (a nie np. producentów/dystrybutorów alkoholi, którzy samodzielnie prowadzą ich dozwoloną reklamę, czy podmiotów prowadzących sklepy czy lokale ze sprzedażą napojów alkoholowych). Za wyłączeniem tych punktów przemawia także objęcie ich wyjątkiem z art. 13<sup>1</sup> ust. 9 UWT).
- 3.5 W sytuacji, gdy treść komunikatów marketingowych przemawiać może za przypisaniem akcji do kategorii reklamy (działalność stanowiąca reklamę napojów alkoholowych), weryfikacji poddać należy, czy prowadzona jest ona przez podmiot profesjonalny w wykonaniu zobowiązania na rzecz osoby trzeciej (usług) i czy wiąże się z korzyścią majątkową po stronie usługodawcy (podmiotu świadczącego usługę reklamową). W braku takiej korzyści dla świadczącego usługę, naszym zdaniem nie powstanie obowiązek uiszczenia Opłaty. Jak nadmieniono- naszym zdaniem Opłata może obciążać tylko podmioty profesjonalnie świadczące usługę reklamy (media, agencje reklamowe etc.).
- 3.6 Za przyjęciem przedstawionego w Opinii zakresu obowiązku uiszczenia Opłaty (w aspekcie podmiotowo-przedmiotowym) przemawiają liczne względy różnej natury: (i) systemowe – konieczność posłużenia się definicjami legalnymi zawartymi w UWT i uwzględnienia przy tym Zasad techniki prawodawczej; (ii) celowościowe (funkcjonalne) i historyczne, wskazujące na założony cel prawodawcy, leżący u podstaw regulacji Opłaty; (iii) względ na konstytucyjną zasadę proporcjonalności w zakresie ograniczeń i zakazów reklamowych.
- 3.7 Za rygorystycznym/wąskim rozumieniem zakresu obowiązku uiszczenia Opłaty przemawia też zasada *in dubio pro tributario* nakazującą rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika, w odniesieniu do regulacji nakładających obciążenia fiskalne (podatki, quasi-podatki – jak Opłata).
- 3.8 Ekstensywnej wykładni regulacji dotyczącej Opłaty (przez właściwe Organy, Sądy) nie powinien uzasadniać względ na interes fiskalny państwa (nie takim bowiem celom służą regulacje UWT).

3.9 Opłatą nie powinny być obciążone własne koszty (wydatki) właścicieli punktów sprzedaży (brak usługi reklamowania przez inny podmiot).

Zastrzec należy, że przedstawione powyżej stanowisko nie zawsze odpowiada poglądom Sądów i Organów. Naszym zdaniem istnieją jednak istotne argumenty pozwalające na gruncie prawnym polemizować z nazbyt profiskalnym podejściem ww. podmiotów do kwestii zakresu Opłaty.

***Konfederacja Lewiatan, KL/404/187/PP/2023***