

Warszawa, dnia 16 lutego 2016 r.

OPINIA PRAWNA
w sprawie oceny projektu ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej,
w brzmieniu z dnia 2 lutego 2016 r.

Projekt ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej, w brzmieniu z dnia 2 lutego 2016 r., został poddany analizie pod względem jego zgodności z: Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, prawodawstwem unijnym oraz innymi regulacjami krajowymi. Opinia uwzględnia także postulaty, uzasadnione zdaniem autora, podnoszone przez przedsiębiorców oraz organizacje branżowe.

I. Naruszenie przepisów Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej:

1. **Art. 217 Konstytucji RP** wskazuje, iż 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. Idąc w ślad za orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, nakaz określenia w ustawie tych elementów obowiązku podatkowego, należy rozumieć także jako **obowiązek zachowania szczególnej precyzji przy określaniu podmiotów podlegających opodatkowaniu, przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych**. Przepis zawiera w sobie zasadę określoności przepisów prawa, stanowiącą część zasady budowania zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa (tak np. w wyrokach Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. akt: SK 39/06 oraz z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt: K 4/03).

Przyjęte przez projektodawcę brzmienie projektu ustawy utrudnia, a nawet uniemożliwia w niektórych przypadkach, jednoznaczne określenie podmiotów opodatkowanych, przedmiotu opodatkowania czy stawek podatkowych. W konsekwencji **uchwalenie ustawy w aktualnym brzmieniu byłoby dokonane z naruszeniem art. 217 Konstytucji RP**.

W powyższym kontekście szczególnie istotne wydają się następujące zarzuty:

a. odniesienie projektu do „sieci handlowych” i „franczyzodawców”;

Projekt rozumie przez sieci handlowe grupy handlowe, w skład których wchodzi franczyzodawca i sprzedawcy detaliczni, upoważnieni lub zobowiązani przez franczyzodawcę do korzystania z marki handlowej. Co prawda praktyka obrotu handlowego doprowadziła do wypracowania standardów umowy franczyzowej, pozostaje ona jednak nadal umową nienazwaną, która nie została do tej pory uregulowana w powszechnie obowiązujących przepisach rangi ustawowej. Projekt ustawy tworzy natomiast definicję pojęć związanych z umową franczyzową, nie uwzględniając jednak specyfiki tej umowy, jako bazującej na współpracy i wymianie know-how, informacji oraz doświadczenia. Sprowadzenie jej wyłącznie do zwykłego uregulowania korzystania ze znaku handlowego jest zbyt uproszczeniem. Obecne brzmienie mogłoby wskazywać, że umowa franczyzowa ogranicza się do umowy licencyjnej, bazującej na znaku towarowym – stanowiącym niezbędny element marki handlowej. Konsekwencją takiego ujęcia jest **niebezpieczeństwo, iż relacje bazujące na znaku handlowym, w oparciu o ustawę o prawie autorskim i prawach**

pokrewnych, a całkowicie niezależne od umowy franczyzy, również zostaną objęte tym podatkiem.

b. opodatkowanie przychodu, według wskazań kas fiskalnych;

Zgodnie z proponowanym art. 7 ust. 3 i 4 ustawy – za przychód, stanowiący podstawę wyliczenia kwoty podatku, przyjmuje się wskazania kas rejestrujących za dany okres rozliczeniowy. Wszystkie transakcje, także te niebędące sprzedażą detaliczną (świadczenie usług) czy działalnością niewykonywaną w ramach franczyzy, zostałyby objęte podatkiem. Podkreślenia wymaga bowiem fakt, iż kasa fiskalna nie daje możliwości wydzielenia sprzedaży francyzowej od niefrancyzowej, jak też nie posiada rozbicia na działalność sprzedaży detalicznej, oddzielnej od działalności, związanej ze świadczeniem usług. Projekt ustawy nie rozstrzyga także jak należałoby określić wartość przychodu w razie zwolnienia danego podmiotu lub rodzaju działalności z obowiązku rejestrowania czynności przedsiębiorcy przy użyciu kasy (np. sprzedaż wysyłkowa). W tym kontekście może pojawić się **dodatkowa niezgodność projektu z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.**

c. podwójne opodatkowanie należności przyszłych;

Nie sposób także zgodzić się z zaproponowanym brzmieniem art. 7 ust. 2 w związku z art. 7 ust. 3 projektu ustawy – które do opodatkowanych przychodów zaliczają także należności, jakie podatnik ma otrzymać w przyszłości, a zatem kwoty, które nie zostaną zarejestrowane w kasie rejestrującej przed ich otrzymaniem. Kwoty te zostaną więc zarejestrowane w kasie dopiero po ich wpłaceniu do przedsiębiorcy. **Konsekwencją będzie opodatkowanie tych przychodów w momencie ich powstania oraz ponownie w momencie ich wpływu do przedsiębiorcy, raz jako „zapłata, którą podatnik ma otrzymać” i raz jako przychód wykazany w ramach wydruku kasy rejestrującej.**

d. podatnikiem także inny uprawniony do znaku towarowego;

Brzmienie projektowanego art. 10 ust. 2 ustawy wskazuje, jako podmiot obowiązany do obliczenia i zapłaty podatku należnego od sieci handlowej, „współuprawnionego do marki handlowej”. Może to obejmować także te podmioty, które nie zostały pozbawione prawa korzystania ze znaku towarowego na zasadzie art. 156 ust. 1 pkt 3 ustawy - Prawo własności przemysłowej. Przepis ten odnosi się do prawa przedsiębiorcy do wykorzystywania znaku towarowego, w zakresie niezbędnym do oznaczenia przeznaczenia towaru, zwłaszcza części zamiennych, akcesoriów lub usług. W tym układzie **obciążenia podatkowe dotkną nie tylko faktycznego organizatora sieci ale również sprzedawcę detalicznego, który według innych postanowień projektu miał być odpowiedzialny za podatek jedynie na zasadach solidarności.**

e. obliczanie kwoty podatku na podstawie nierzetelnych lub brakujących danych;

W myśl art. 10 ust. 4 projektu ustawy franczyzodawca miałby obliczać podatek na podstawie danych, przekazanych mu przez uczestnika sieci, odnośnie zrealizowanej przez tego uczestnika sprzedaży. Obowiązek ten uczestnik musi zrealizować do dnia 20 dnia miesiąca, następującego po miesiącu rozliczeniowym. Na tej podstawie organizator sieci musi wyliczyć i rozliczyć podatek za całą sieć handlową. **Nie istnieją jednak regulacje chroniące franczyzodawcę przed nierzetelnymi danymi.** Przekazanie zestawienia przez uczestnika sieci także do naczelnika urzędu skarbowego nie chroni przed informacjami, niezgodnymi ze stanem faktycznym. Jeszcze istotniejsze jest to, iż analizowany **przepis nie odnosi się do sytuacji, w których uczestnik sieci w ogóle nie przekaze franczyzodawcy stosownych danych.**

W tym kontekście pojawia się dalszy problem, związany z propozycją brzmienia art. 10 ust. 3, wskazującą na **odpowiedzialność uczestników sieci, którzy nie wiedząc czy franczyzodawca przekroczył ustawowy próg zwolnienia będą musieli wejść w jego pozycję, wyliczyć oraz rozliczyć podatek.**

Należy także zauważyć, iż zaistnienia solidarnej odpowiedzialności nie upatruje się w niezapłaceniu przez franczyzodawcę podatku, lecz jedynie w niepoinformowaniu uczestnika sieci, iż tego dokonał oraz w jakiej wysokości. Sprzedawca, nie posiadając więc wiedzy o przychodach całej sieci handlowej, będzie jednak musiał wyliczyć podatek i go zapłacić. **Wydaje się to być nadmierną sankcją, w szczególności jeżeli w danym miesiącu podatek okazałby się w ostatecznym rozrachunku nienależny** (projektowany art. 10 ust. 8).

Na domiar złego, przepisy art. 12 w związku z art. 10 ust. 3, 5 i 8 projektu ustawy mogą nie dawać sprzedawcy detalicznemu możliwości zwolnienia się z zobowiązania przez zapłatę przypadającej na niego części podatku. Wystarczy że franczyzodawca nie przekaze mu lub przekaze nierzetelne dane, to zabieg ten nie przyniesie oczekiwanego skutku. Podatek należny jest bowiem obliczany przez franczyzodawcę, który jako jedyny wie ile faktycznie tego podatku należy zapłacić i jaki jest w tym udział franczyzobiorcy (przy uwzględnieniu stopy wolnej od podatku i sprzedaży realizowanej w danych dniach i według określonych progów podatkowych). Byłoby to szczególnie trudne w relacjach z franczyzodawcami, posiadającymi siedzibę poza terytorium Polski. Mogą oni bowiem zasłaniać się tajemnicą przedsiębiorstwa, przekazanie tych danych może bowiem stanowić podstawę do wyliczenia danych chronionych przed dane przedsiębiorstwo.

f. brak jednoznaczności odnośnie możliwości przeniesienia obciążenia z franczyzodawcy na uczestnika sieci;

Projekt ustawy wskazuje wprowadzić w projektowanym art. 10 ust. 9, iż franczyzodawcy nie przysługuje wynagrodzenie z tytułu obliczenia oraz rozliczenia podatku, to jednak nie precyzuje czy może on wartości zapłaconego podatku domagać

się od uczestników sieci. Możliwość przerzucenia obciążenia na podmiot faktycznie generujący przychód i obowiązek podatkowy wydaje się być oczywistym elementem konstrukcji płatnika podatku. **W projekcie nie ma jednak jednoznacznego określenia francyzodawcy jako płatnika podatku, co skutkuje niepewnością, czy pod terminem „wynagrodzenie” kryje się wyłącznie marża za wykonaną usługę obliczenia i zapłaty podatku czy też również sama wartość zapłaconego podatku.**

g. wątpliwości przy naliczaniu podatku przez przewoźnika, dostarczającego towary sprzedawcy zagranicznego;

Projektowany art. 11 ustawy odwołuje się do instytucji „ryczałtowego” poboru podatku przez przewoźnika, dostarczającego towar od sprzedawcy zagranicznego. Podatek, co do zasady naliczany ma być przy zaistnieniu określonych okoliczności. Złożenie lub niezłożenie niedookreślonego oświadczenia o uiszczeniu podatku wydaje się być niewystarczające. Ponadto powstaje wątpliwość, czy podatek od sprzedaży detalicznej i podatek opisany w oświadczeniu odnoszą się do tego samego okresu i tych samych transakcji. Podatek będzie bowiem płacony od konkretnej transakcji, mimo iż oświadczenie powinno odnosić się do całego miesiąca rozliczeniowego. **Pobrany w ten sposób podatek, w miejsce pierwotnie, zobowiązanego powinien pomniejszać zobowiązanie tego drugiego, o czym projekt ustawy milczy. W tym kontekście możliwe naruszenie art. 59 § 1 pkt 2 ustawy – Ordynacja podatkowa.**

Ustawa nie wyjaśnia ponadto, który z przewoźników powinien spełnić obowiązek podatkowy (problem dotyczy sytuacji współpracy wielu niezależnych przewoźników lub przewoźników działających w ramach jednej grupy). Co ciekawe, nie wiadomo też jaką stawkę naliczyć w razie przesyłki z zadeklarowaną wartością. Stawki, określone w art. 8 projektu ustawy, są bowiem ściśle powiązane z wysokością przychodu sprzedawcy, a przy tym są zróżnicowane w zależności od dnia jego uzyskania – i tym samym ustala się je w oparciu o wielkości nieznane przewoźnikowi.

Zapisy projektu, odnoszące się do poboru podatku przez przewoźnika, odbiegają od zasad ogólnych także w zakresie, w jakim pobór podatku ma nastąpić jeszcze przed dostarczeniem towaru konsumentowi. Z art. 3 pkt 8 i art. 6 projektu ustawy wynika natomiast, że będącą przedmiotem opodatkowania podatkiem sprzedaż detaliczną uważa się za dokonaną dopiero po wydaniu towaru nabywcy. **Stanowi to wewnętrzną sprzeczność projektu ustawy.**

2. Przepis art. 84 Konstytucji RP wskazuje, iż każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Upatruje się w nim ustanowienia zasady równości podatkowej i powszechności opodatkowania, nakazując tym samym równe traktowanie wszystkich podmiotów, charakteryzujących się w równym

stopniu daną cechą istotną (tak np. w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 października 1998 r., sygn. akt: K 7/98).

Wiele z projektowanych regulacji nie może być w tym kontekście oceniona pozytywnie. Wskazać w szczególności należy:

- a. **obciążanie podatkiem podmiotu niegenerującego przychodu** - cała konstrukcja projektu w zakresie opodatkowania sieci handlowych bazuje na obciążeniu podatkiem tylko jednego podmiotu, mimo iż to nie on generuje przychód, a więc nie on powinien być odpowiedzialny za realizację obowiązków podatkowych;
- b. **wyłączenie spółdzielni**, zrzeszonych w związku rewizyjnym, lecz funkcjonujących w oparciu o obowiązek lub prawo korzystania ze znaku handlowego w ramach sieci handlowych (art. 4 ust. 4 projektu ustawy), co stanowi ewidentne różnicowanie podmiotów, wyłącznie ze względu na ich prawną formę organizacyjną;
- c. **obciążenie sieci, do której sprzedawca przystąpił najwcześniej** (projektowany art. 7 ust. 7 ustawy);

W myśl tego przepisu sieć handlowa, do której sprzedawca przystąpił najwcześniej, będzie podatnikiem także w zakresie podatku od transakcji wykonanych przez sprzedawcę w związku z jego udziałem w innych sieciach handlowych. Przerzucenie tego obowiązku z jednego zobowiązanego na innego (mimo iż nie są w jakikolwiek sposób ze sobą powiązani) nie ma jakiegokolwiek uzasadnienia. Może to być porównane tylko do zapłaty podatku dochodowego przez sąsiada z tych tylko względów, iż mieszkają w tej samej klatce w bloku.

- d. **obowiązek przekazywania danych o przychodach, zrealizowanych przez innego franczyzodawcę jest ewidentnym naruszenie tajemnicy przedsiębiorstwa, co z kolei narusza może przepisy ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji oraz ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów;**
- e. **nieuzasadnione opodatkowanie wyłącznie z tytułu przystąpienia do sieci handlowej** - co wynika wprost z art. 12 ust. 1 projektu ustawy;

Ten sam przedsiębiorca będzie bowiem uwzględniany na potrzeby projektowanego podatku jeśli będzie w sieci, ale może być zwolniony jeśli będzie działał samodzielnie. Podmioty o tym samym profilu działalności i tych samych przychodach (np. dwie sąsiadujące stacje paliw) mogą być także odmiennie traktowane tylko z przyczyn uczestnictwa lub nie w sieci handlowej. Obowiązek sprzedawców działających w sieci nie został co prawda określony wprost, jednakże zasady solidarnej odpowiedzialności nie pozostawiają wątpliwości, co do ryzyka opodatkowania.

- f. **obłożenie istniejących podatków innym podatkiem** – istniejące obciążenia w postaci danin publicznoprawnych już w obecnym kształcie sięgają na niektórych produktach nawet 70%; tak więc największy przychód (dla przykładu w paliwach ciekłych) generują przepisy podatkowe, których beneficjentem jest Skarb Państwa; nowy podatek ma zaś również te 70% obciążyć kolejnym podatkiem; **w efekcie stworzony zostanie nowy podatek od podatku;**
- g. dostawy realizowane przez przewoźnika działającego w sieci zostały wyłączone spod ogólnych zasad funkcjonowania podatku. **Tworzy to nierówne traktowanie podmiotów funkcjonujących w ramach sieci, co stanowi ewidentne naruszenie konstytucyjnej zasady równości wobec prawa.**

3. **Przepis art. 18 ustawy** w obecnym brzmieniu daje możliwość wejścia ustawy w życie także z zastosowaniem jedynie 14-dniowego *vacatio legis*. Powołując się na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, przepisy prawa podatkowego powinny wchodzić w życie z zachowaniem odpowiedniego terminu. Odpowiedni zaś to taki, który umożliwia zapoznanie się ze zmianami oraz dostosowanie do ich obowiązywania (tak np. w wyroku z dnia 15 lutego 2005 r., sygn. akt: K 48/04). Termin 14-dniowy jest niewystarczający, w szczególności jeżeli niezbędne będzie przeprowadzenie zmian w systemach informatycznych. Nadmienić należy, iż francyzodawcy zapewniono jedynie 5 dni na obliczenie i rozliczenie podatku od momentu uzyskania informacji od francyzobiorców.

II. Naruszenie prawa Unii Europejskiej

1. Niedozwolona pomoc publiczna - naruszenie art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej

Przepis wskazuje, iż „wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi”.

Naruszenie tego przepisu polega na nierównym obciążeniu podmiotów gospodarczych, nawet na tym samym poziomie rozwoju oraz zorganizowanych w zbliżony sposób. Jedynie Państwo Polskie będzie mogło sterować nowym podatkiem, zwalniając niektórych z obowiązku, nakładając go na innych. Miałoby także swobodę określania stawek podatkowych czy zwolnień. Tym samym określony zostanie krąg beneficjentów, czyli podmiotów nieobjętych tym podatkiem, naruszając istniejący stan konkurencji. Podkreślenia wymaga

także selektywny charakter opodatkowania, który nie znajduje żadnego uzasadnienia prawnego czy ekonomicznego.

Bazując na wstępnej ocenie Komisji zawartej w decyzjach otwierających postępowanie w sprawie węgierskiego podatku obrotowego czy podatku od reklam, można spodziewać się powtórzenia niektórych argumentów w sprawie polskiego podatku, w tym:

- a. charakter progresywny podatku może doprowadzić do zapewnienia selektywnej korzyści niektórym podmiotom, podmioty o niższym przychodzie podlegają bowiem niższej stawce lub też są całkowicie zwolnione,
- b. stromy i gwałtowny charakter progresji, choć nie aż tak jak w przypadkach węgierskich, może wskazywać, iż jedynym celem takiego zabiegu było zróżnicowanie podmiotów ze względu na ich wielkość,
- c. gwałtowana progresja może być dopuszczalna tylko w uzasadnionych przypadkach, a sam cel fiskalny nie spełnia tego wymogu.

W powyższym kontekście ponownie pojawiają się wątpliwości odnośnie wyłącznie spod podatku spółdzielni czy aptek. Nie zostało także uzasadnione w sposób wyczerpujący dlaczego niektóre produkty lub usługi zostały wyłączone spod definicji towarów.

Jako że uzasadnienie projektu ustawy jest bardzo skąpe, to nie sposób wywieść z niego uzasadnienia dla wskazanych powyżej odstępstw od zasad określonych w art. 107 TFUE. Wydaje się też mało prawdopodobne, aby takie uzasadnienie faktycznie istniało lub mogło powstać, a jednocześnie aby było ono przekonujące. W efekcie należy uznać projekt za sprzeczny w wielu punktach z art. 107 TFUE.

2. Naruszenie swobody przedsiębiorczości i zakazu dyskryminacji – art. 49 i art. 54 TFUE

Zaproponowany w projekcie podatek obrotowy faworyzuje niektóre podmioty, w szczególności najmniejsze podmioty krajowe, które nie przekroczą progu 1.500.000 zł przychodu miesięcznie oraz nie uczestniczą w sieciach handlowych. Jako że podmiotom z pozostałych krajów członkowskich opłaca się inwestować za granicą (w tym przypadku w Polsce) dopiero po przekroczeniu określonego progu, to można pokusić się o stwierdzenie, iż są to podmioty o większych przychodach, które zapewne będą zobligowane do zapłaty nowego podatku. Taki też był pierwotny cel nowej regulacji, a mianowicie stworzenie podatku od wielkopowierzchniowych zagranicznych sieci handlowych. Inna konstrukcja podatku, zaproponowana w ramach analizowanego projektu, stanowi jedynie próbę obejścia tego zakazu i zawołowanie rzeczywistego celu, nakierowanego na podmioty zagraniczne w tym podmioty, z innych państw członkowskich.

W tym kontekście istotne jest także to, iż podatek będzie musiał zostać zapłacony przez zagranicznego organizatora sieci, podczas gdy polski przedsiębiorca – uczestnik sieci, już tego podatku nie zapłaci. Ponadto podmioty, które mają większą liczbę powiązań w ramach wewnętrznej struktury grupy będą gorzej traktowane niż podmioty o prostej np. jednoosobowej strukturze własności. Im większy podmiot tym bardziej rygorystyczne warunki podatkowe zostaną mu narzucone. Analogiczna dyskryminacja dotknie te grupy,

które posiadają w swojej strukturze podmioty z siedzibę w Polsce i jednocześnie w innym kraju członkowskim.

Oprócz przepisów unijnych zakaz dyskryminacji wynika także z zasad obowiązujących członków Światowej Organizacji Handlu, której Polska jest członkiem-założycielem od 1995 r. Można nawet pokusić się o stwierdzenie, iż sprzedaż np. za pośrednictwem internetu z innego kraju członkowskiego, obłożona podatkiem, byłaby zbliżona do obłożenia obciążeniem na kształt cła. To znowuż przekreśla swobodny przepływ towarów.

3. Zasadnicza niedopuszczalność podatku pośredniego od innych podatków pośrednich

Na wstępie należy podkreślić, iż zarówno podatek akcyzowy jak i podatek od towarów i usług (inaczej podatek od wartości dodanej) są podatkami pośrednimi. Nowy podatek od sprzedaży detalicznej również należy zaliczyć do podatku pośrednich, jako że nie jest on faktycznie ponoszony przez podatnika i będzie przerzucany na kolejne ogniwa w łańcuchu dostaw, ostatecznie na konsumenta.

Analiza konstrukcji projektowanego podatku wskazuje, iż nowa ustawa powinna podlegać dyrektywie Rady z 28 listopada 2006 r. (2006/112/WE) w sprawie wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej. Podkreślenia wymaga także fakt, iż paliwa są wyrobami akcyzowymi, a więc podlegają niezależnie od podatku od towarów i usług również opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Zgodnie z Dyrektywą Rady z dnia 16 grudnia 2008 r. (2008/118/WE) w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, dla szczególnych celów, **wyroby akcyzowe mogą podlegać innym podatkom pośrednim, w takich jednakże przypadkach państwa członkowskie powinny jednak stosować się do głównych elementów przepisów wspólnotowych, dotyczących podatków pośrednich, aby nie zagrozić pozytywnemu wpływowi takich przepisów. Muszą być więc zachowane zasady obowiązujące w UE dla podatku VAT oraz podatku akcyzowego.** Nałożenie podatku pośredniego od innego podatku pośredniego nie może być uzasadniane wyłącznie celem fiskalnym, jak to ma miejsce w analizowanym projekcie, i z tego tylko względu projekt jest sprzeczny z obiema dyrektywami horyzontalnymi.

Błędne jest więc twierdzenie projektodawcy, iż ustawa nie podlega przepisom prawa unijnego. Wręcz przeciwnie podlega i musi spełniać wszelkie warunki stawiane przez regulacje unijne.

Przyjmując wskazane założenia projektu uprawnione jest twierdzenie, że podatek od sprzedaży nie odpowiada generalnym zasadom opodatkowania podatkiem akcyzowym, jak i podatkiem od towarów i usług. W tym miejscu wskazujemy, iż w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej zakwestionowana może być zasadność nałożenia dodatkowego podatku, bowiem upatruje się, iż szczególnym celem określonym w przepisach dyrektywy nie może być wyłącznie cel budżetowy.

III. Pozostałe argumenty przemawiające przeciwko wprowadzeniu ustawy

Sprzedaż paliw płynnych w Polsce, podobnie jak w całej Unii Europejskiej, obciążona jest bardzo wysokimi podatkami. W Polsce podatek od towarów i usług, akcyza, opłata paliwowa, koszty realizacji Narodowego Celu Wskaźnikowego oraz tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych stanowią około 60% ceny brutto dla oleju napędowego i około 65% ceny brutto dla benzyny bezołowiowej.¹

Nie są to jednak wszystkie obciążenia przedsiębiorców, znajdujące odzwierciedlenie w każdym litrze tankowanego paliwa. Inne bezpośrednie opłaty i podatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą m. in. opłaty koncesyjne, opłaty za korzystanie ze środowiska, opłaty za dozór techniczny skutkują, iż wartość obciążeń stanowi ponad 70% ceny końcowej 1 litra paliwa.²

Podkreślenia wymaga, iż marża na paliwa ciekłe utrzymuje się w ostatnich latach w przedziale 2-5%³, według innych wyliczeń średnioroczna marża nie przekracza 2.6%⁴. Z marży tej należy pokryć między innymi koszty stałe, pracownicze, inwestycyjne oraz bieżącego koszty funkcjonowania przedsiębiorstwa. Wyda się więc bardziej niż prawdopodobne, że przedsiębiorcy, realizując kilkuprocentową marżę, będą zmuszeni w dużym stopniu przerzucić nowy podatek na konsumentów, co spowoduje wzrost cen na stacjach paliw. Problem ten będzie wspólny dla wszystkich branż o wysokich przychodach lecz bazujących na niskich marżach.

Mówiąc wprost, branże niskomarżowe, w tym branża paliw ciekłych, nie jest w stanie udźwignąć nowego obciążenia podatkowego.

Znamienne przy tym wszystkim jest to, że obrót paliwami płynnymi, ze względu na poziom cen wraz z wysokim popytem na produkty naftowe, generuje miesięcznie kilkumilionowe przychody, nawet przez małe przedsiębiorstwa. Nie oznacza to jednak, że uzyskany w ten sposób dochód może pokryć dodatkowe obciążenie, wyliczane od przychodu. W sektorze paliwowym operuje kilkanaście tysięcy małych i średnich przedsiębiorstw. Już dziś dochody budżetowe z podatku VAT i akcyzy zawartej w paliwach ciekłych dają 50 mld zł rocznie wpływów do Skarbu Państwa. Dodatkowe obciążenie w tej branży wydaje się niecelowe.

W obecnym stanie prawnym i przy istniejącej skali „szarej strefy” uniemożliwiającej podjęcie zdrowej konkurencji, rzetelne przedsiębiorstwa paliwowe działają na granicy rentowności. Dzieje się tak ponieważ uczciwi przedsiębiorcy płacą wysokie podatki i opłacają wszystkie obciążenia publicznoprawne związane z prowadzoną działalnością, gdzie ich konkurencja –

¹ Źródło: Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego.

² Źródło: Polska Izba Paliw Płynnych.

³ Źródło: Polska Izba Paliw Płynnych.

⁴ Źródło: Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego.

działająca w „szarej strefie” – już tego nie robi. Podkreślenia wymaga, że **udział w runku „szarej strefy” w paliwach szacowany jest aktualnie na ponad 25%**⁵. Nowy podatek również nie zostanie zapłacony przez te podmioty. **Zamiast więc uzdrowić istniejący system i określić ramy dla lepszej ściągalności podatku VAT projektodawca skupił się na prostszym rozwiązaniu. Zamiast namierzyć i wyeliminować przestępców łatwiej jest obciążyć tych, którzy są na rynku i działają jawnie. Łatwiej jest przecież do nich dotrzeć, niż znaleźć przestępców, którzy od lat unikają odpowiedzialności, działając przeciwko organom ścigania, urzędnikom ministerialnym oraz kolejnym ministrom odpowiedzialnym za podatek VAT. Nowy podatek dodatkowo pogorszy więc i tak już zachwianą konkurencyjność na tym rynku.**

Podkreślić należy także, że większość stacji w Polsce jest stacjami prowadzonymi przez małe lub średnie przedsiębiorstwa, nierzadko o charakterze rodzinnym. Co ciekawe, podatek jest procedowany przez Zespół Parlamentarny ds. Wsparcia Przedsiębiorczości i Patriotyzmy Ekonomicznego, mimo że nie wspiera przedsiębiorczości i polskich przedsiębiorstw.

W tym kontekście całkowicie niezrozumiałe staje się skupienie na sieciach franczyzowych, gdzie najwięcej organizatorów sieci jest rodzimymi przedsiębiorcami. Dla przykładu ponad 50% stacji paliw działających w Polsce w sieciach franczyzowych pracuje w barwach polskich sieci tj. Orlen, Bliska, Lotos, Optima, Moya i Huzar. Objęcie tych sieci podatkiem spowoduje odejście rodzimych przedsiębiorców od polskich sieci franczyzowych wywołując poważne kłopoty finansowe tych franczyzodawców.

Podsumowanie najważniejszych zastrzeżeń do projektu ustawy:

I. naruszenie przepisów Konstytucji RP:

- a. naruszenie art. 217 Konstytucji RP ze względu na niedostateczne określenie przedmiotu oraz podmiotu opodatkowania, lakoniczne uzasadnienie oraz brak precyzji w proponowanych zapisach,
- b. naruszenie art. 84 Konstytucji RP poprzez wybiórcze traktowanie podatników oraz podmioty zwolnione,
- c. za krótkie *vacatio legis*,

II. naruszenie przepisów Unii Europejskiej:

- a. naruszenie art. 107 TFUE – poprzez przyznanie niektórym podmiotom niedozwolonej pomocy publicznej; sposób wybierania tych podmiotów jest wybiórczy oraz nie znajduje jakiegokolwiek racjonalnego uzasadnienia,
- b. naruszenie art. 49 i art. 54 TFUE – poprzez dyskryminację jednych podmiotów, względem drugich, także tych pochodzących z innych państw członkowskich,
- c. niespójność projektu ustawy z dyrektywami horyzontalnymi dotyczącymi wspólnych zasad dla podatku VAT (2006/112/WE) oraz akcyzy (2008/118/WE)

⁵ Źródło: Polska Izba Paliw Płynnych.

poprzez przyjęcie konstrukcji podatku pośredniego, nakładanego na inne podatki pośrednie,

III. pozostałe argumenty:

- a. nieuwzględnienie specyfiki umów franczyzowych, funkcjonujących na polskim rynku,
- b. obciążenie najwyższym podatkiem produktów, objętych najniższą marżą detaliczną,
- c. stworzenie zachęty dla rozwoju „szarej strefy”,
- d. znaczne obciążenie dla rodzimych małych i średnich przedsiębiorstw.

Sporządził:

Adw. Maksymilian Graś

Adw. Bartosz Graś