



KANCELARIA SENATU

BIURO LEGISLACYJNE

Warszawa, dnia 18 lipca 2016 r.

Opinia
do ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej

(druk nr 231)

I. Cel i przedmiot ustawy

Ustawa wprowadza do polskiego systemu podatkowego nową daninę publiczną – podatek od sprzedaży detalicznej.

Jak wskazuje uzasadnienie do projektu ustawy jej głównym celem jest zwiększenie dochodów budżetu państwa przeznaczonych na finansowanie wydatków wynikających z realizacji programu pomocy państwa w wychowywaniu dzieci „Rodzina 500 plus”, jako stanowiących jedno ze źródeł jego finansowania, oraz uzyskanie dodatkowych dochodów w celu wyrównania uszczerbku budżetowego, który powstaje w wyniku stosowania praktyk optymalizacyjnych dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych.

Podatnikami podatku są sprzedawcy detaliczni, czyli podmioty dokonujące, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, odpłatnego zbycia towarów konsumentom.

Przedmiotem opodatkowania jest przychód ze sprzedaży.

Podstawę opodatkowania stanowi osiągnięta w danym miesiącu nadwyżka ze sprzedaży ponad kwotę 17 mln zł.

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą osiągnięcia przychodu przekraczającego 17 mln zł i dotyczy przychodu powyżej tej kwoty osiągniętego od tej chwili do końca miesiąca.

Stawki podatku wynoszą:

- 1) 0,8% podstawy opodatkowania – w części, w jakiej podstawa opodatkowania nie przekracza kwoty 170 mln zł;
- 2) 1,4% nadwyżki podstawy opodatkowania ponad kwotę 170 mln zł – w części, w jakiej podstawa opodatkowania przekracza kwotę 170 mln zł.

Pobór podatku oparty jest na zasadzie samoobliczenia przez podatników, w miesięcznych okresach rozliczeniowych, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, którego podatek dotyczy.

Ustawa przewiduje wyłączenia z opodatkowania wskazane w art. 7 (z opodatkowania wyłączono m. in. sprzedaż detaliczną gazu ziemnego, węgla kamiennego, używanych do celów opałowych węglowodorów gazowych, leków, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego, wyrobów medycznych refundowanych ze środków publicznych).

Podatek będzie stanowił koszt uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w podatku dochodowym od osób prawnych.

Termin wejścia w życie ustawy został określony na dzień 1 września 2016 r.

II. Przebieg prac legislacyjnych

Sejm uchwalił ustawę na 22. posiedzeniu w dniu 6 lipca 2016 r. w oparciu o przedłożenie rządowe (druk sejmowy nr 615).

Projekt stanowił przedmiot prac sejmowej Komisji Finansów Publicznych. Komisja wprowadziła do projektu poprawki mieszczące się w zakresie przedłożenia rządowego, w większości o charakterze techniczno-legislacyjnym. Poprawki Komisji m. in. zmieniły datę wejścia w życie ustawy oraz skreśliły przepis stanowiący o wyłączeniu z podstawy opodatkowania sprzedaży towarów zbywanych w ramach świadczenia usług gastronomicznych. Ustawa została uchwalona w brzmieniu projektu rządowego, ze zmianami wprowadzonymi przez Komisję. Poprawki zgłoszone przez mniejszość Komisji oraz poprawki zgłoszone na etapie drugiego czytania (na posiedzeniu Sejmu) zostały odrzucone w trzecim czytaniu.

Do projektu ustawy dołączono m. in. opinię Ministra Spraw Zagranicznych o zgodności projektu z prawem Unii Europejskiej, która sygnalizowała możliwość sporu z Komisją Europejską co do zgodności przedłożenia rządowego z przepisami o pomocy publicznej

(w zakresie stawek progresywnych i kwoty wolnej), a także z zasadą swobody przedsiębiorczości oraz z dyrektywą Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego (w zakresie objęcia podatkiem wyrobów akcyzowych).

III. Uwagi szczegółowe

1) art. 3 pkt 4 ustawy.

Podatnikiem podatku od sprzedaży detalicznej ma być m. in. jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej. Powyższe zakłada art. 4 w zw. z art. 3 pkt 4 ustawy.

Przepis art. 3 pkt 4 nie precyzuje, czy pod pojęciem jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej mieszczą się wszystkie jednostki wyodrębnione pod względem organizacyjno-majątkowym (np. sklep), czy tylko te jednostki organizacyjno-prawne, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną (z zasadzie osobowe spółki prawa handlowego). Poprawne sformułowanie przepisu powinno zawierać stosowne doprecyzowanie.

Pomimo, że brak postulowanego doprecyzowania jest częstą praktyką ustawodawczą i co do zasady jest odczytywany zgodnie z intencją ustawodawcy, to pamiętać należy, że przepisy prawa podatkowego w szczególności powinny realizować zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa i wynikającą z niej zasadę dostatecznej określoności przepisów.

W przedstawionym kontekście w szczególności można zadać pytanie, czy zgodnie z art. 3 pkt 4 ustawy podatnikiem ma być oddział przedsiębiorcy zagranicznego, czy sam przedsiębiorca zagraniczny działający w Polsce poprzez wyodrębniony organizacyjnie oddział. Zaznaczyć należy, że oddział posiadający siedzibę w Polsce, pomimo odrębności majątkowo-organizacyjnej, nie jest odrębnym bytem prawnym, od jednostki macierzystej. Nie posiada osobowości prawnej ani zdolności prawnej. Te posiada bowiem jedynie przedsiębiorca zagraniczny, który oddział utworzył.

Wydaje się, że intencją ustawodawcy było, aby podatnikami podatku (obok prowadzących działalność gospodarczą osób fizycznych) były osoby prawne i jednostki organizacyjne, którym na mocy przepisów odrębnych przyznano zdolność prawną. Tym samym aby podatnikiem był przedsiębiorca zagraniczny tworzący oddział w Polsce (a nie

oddział samodzielnie). Powyższe można by wyinterpretować z brzmienia przepisów uchwalonych przez Sejm (możliwym jest dokonanie odpłatnego zbycia towarów jedynie jeśli ma się zdolność prawną; ustawa wyraźnie, a nie dorozumianie przyznaje podmiotowość podatkową – niemającej osobowości prawnej – spółce cywilnej). Aby uniknąć ewentualnych wątpliwości interpretacyjnych zasadną może być jednak poprawka wskazująca wprost, że podatnikiem jest nie każda jednostka organizacyjna, a tylko jednostka wyposażona w zdolność prawną.

Propozycja poprawki:

– w art. 3 w pkt 4 po wyrazach „jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej” dodaje się wyrazy „której ustawa przyznaje zdolność prawną”;

2) art. 3 pkt 3 i 5 ustawy.

Zgodnie z art. 3 pkt 3 i 5 sprzedażą detaliczną jest odpłatne zbywanie towarów osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej oraz osobom fizycznym prowadzącym taką działalność, jedynie w zakresie w jakim nabywają towary bez związku z prowadzoną działalnością.

Jeśli przedmiotem opodatkowania podatkiem jest przychód ze sprzedaży detalicznej, to można zadać pytanie o możliwość ustalenia przez podatników, kiedy dokonano sprzedaży w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą osoby fizycznej, a kiedy bez takiego związku. Innymi słowy kiedy przychód ze sprzedaży nie podlega, a kiedy podlega opodatkowaniu. Wykazanie, czy kupującym towar była osoba fizyczna, która nabyła towar w związku z prowadzoną działalnością (lub bez takiego związku) może być utrudnione.

Uzasadnienie do projektu ustawy „zapowiada”, że za osobę fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą i dokonującą nabyć w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą będzie uznana osoba, dla której sprzedaż będzie dokumentowana fakturą VAT wystawioną na rzecz podatnika posługującego się numerem NIP.

Nawet jeśli przyjąć, że powyższe rozwiązanie będzie stosowane w praktyce, to w dalszym ciągu w powszechnie obowiązujących przepisach brak będzie domniemania, że każdy, kto posługuje się numerem NIP i zażąda faktury VAT dokonuje nabycia towaru „w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą”. Faktura VAT stanowić może bowiem

dowód na to, że dokonano sprzedaży na rzecz przedsiębiorcy, a nie że dokonano sprzedaży, w związku z prowadzoną przez przedsiębiorcę działalnością gospodarczą.

Nie każdy też, kto posiada numer NIP jest przedsiębiorcą (obowiązek posiadania numeru NIP ciąży np. na pracodawcy, który nie musi być jednocześnie przedsiębiorcą).

Wreszcie przepisy ustawy VAT nie nakładają obowiązku wystawienia faktury w przypadku sprzedaży zwolnionej z podatku, a sam podatnik będący nabywcą towarów, których dostawa jest zwolniona z podatku, może zażądać faktury w terminie trzech miesięcy od końca miesiąca w którym dostarczono towar (tymczasem z końcem pierwszego miesiąca rozpozna to nabycie jako na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej).

Powyższe ustalenia skłaniają do przyjęcia wniosku, że przepisy ustawy wskazujące na sprzedaż detaliczną jako sprzedaż na rzecz przedsiębiorcy nabywającego towary bez związku z prowadzoną przez siebie działalnością, mogą powodować trudności w prawidłowym ustaleniu podstawy opodatkowania.

3) art. 3 pkt 5 ustawy.

Zgodnie z art. 3 pkt 5 przez sprzedaż detaliczną rozumie się odpłatne zbycie towarów (konsumentom, w ramach działalności gospodarczej zbywcy). Nie może budzić wątpliwości, iż odpłatne zbycie obejmuje przeniesienie własności i wykracza (jak wskazuje uzasadnienie do projektu ustawy) poza samo pojęcie sprzedaży (formą odpłatnego zbycia będzie np. zamiana). Bez wątplenia też można stwierdzić, iż podatnikami podatku będą ci przedsiębiorcy, którzy dokonują odpłatnego zbycia w swoim imieniu i na swoją rzecz.

Wątpliwość budzić może natomiast, czy w zakresie przepisu, mieści się pośrednictwo handlowe.

Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy pod pojęciem odpłatnego zbycia należy rozumieć wszelkie postaci przeniesienia własności towarów, dokonane zarówno w swoim imieniu i na swoją rzecz, jak i na rzecz osób trzecich (w tym dokonywane na podstawie umowy komisji lub umowy agencyjnej), za wynagrodzeniem.

Powyższe nie wynika jednak jednoznacznie z przepisów ustawy.

Źródłem powszechnie obowiązujących norm prawnych musi być przepis prawny (w przypadku prawa podatkowego w zasadzie jedynie przepis rangi ustawowej). Źródłem prawa nie może być natomiast uzasadnienie przepisów. Stąd nie ma gwarancji, iż właśnie w ten sposób, jak chce uzasadnienie do projektu ustawy, rozumiane będzie odpłatne zbywanie towarów.

Należy zwrócić uwagę, że szeroko pojęte pośrednictwo handlowe obejmuje te sytuacje, w których podmiotem pośredniczącym w zbyciu towarów jest podmiot niebędący ich właścicielem. W przypadku umowy komisji komisant działa we własnym imieniu, lecz na rzecz dającego zlecenie (komitenta). Stroną umowy zbycia będzie więc komisant (choć w istocie skutek prawnorzeczowy w postaci przeniesienia własności rzeczy nastąpi pomiędzy komitentem a kupującym). W tym przypadku wydaje się więc, że można przyjąć, że będzie on podatnikiem podatku od sprzedaży detalicznej. Więcej wątpliwości budzi przypadek umowy agencyjnej, gdzie agent będzie działał na rzecz dającego zlecenie i w imieniu dającego zlecenie (o ile jest do tego umocowany).

Wskazać też można cały szereg innych nienazwanych umów opartych na zasadzie pełnomocnictwa, co do których przepis art. 3 pkt 5 może budzić wątpliwości, np. umowy o dystrybucję towarów czy też umowy o akwizycję.

Należy pamiętać, że dostateczna określoność przepisów podatkowych i wysokie wymagania względem ustawodawcy, co do precyzji i jednoznaczności takich przepisów to jedna z zasad poprawnej legislacji mająca swe źródło w zasadzie zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, szczególnie istotna wszędzie tam, gdzie przewiduje się samodzielne obliczenie podatku przez podatnika. Stąd uzasadnionym wydaje się doprecyzowanie art. 3 pkt 5 ustawy, tak aby fraza „odpłatne zbywanie towarów” nie budziła wątpliwości, co do jednoznacznego określenia kręgu podmiotów objętych obowiązkiem podatkowym w podatku od sprzedaży detalicznej.

4) art. 3 pkt 5 ustawy.

Zgodnie z art. 3 pkt 5 sprzedażą detaliczną jest zbycie towarów na podstawie umowy zawartej w lokalu przedsiębiorstwa lub poza lokalem przedsiębiorstwa w rozumieniu ustawy z dnia 30 maja 2014r. o prawach konsumenta. Taka redakcja przepisu powoduje, że podatkiem od sprzedaży detalicznej nie będzie objęta sprzedaż na odległość (poprzez Internet).

Uzasadnienie do projektu ustawy nie podaje argumentów za takim wyłączeniem. Stąd niemożliwym jest dokonanie jednoznacznej oceny zgodności takiego rozwiązania z art. 84 oraz art. 32 ust. 1 w zw. z art. 84 Konstytucji, które statuują zasady powszechności i równości opodatkowania. W szczególności przytoczyć należy, wywodzony z art. 32 ust. 1 nakaz jednakowego traktowania podmiotów prawa w obrębie określonej kategorii. Oznacza to, że wszystkie podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane przez ustawodawcę jednakowo.

5) art. 7 ustawy.

Przepis art. 7 zawiera katalog wyłączeń spod opodatkowania podatkiem określonych sprzedaży detalicznych. Brak uzasadnienia w projekcie ustawy wskazującego na zasadność takiego wyłączenia (wykazania okoliczności usprawiedliwiających zróżnicowanie) nie pozwala dokonać jednoznacznej oceny co zgodności tego rozwiązania z zasadami powszechności i równości opodatkowania, a także z warunkami dopuszczalności pomocy publicznej wynikającymi z prawa Unii Europejskiej.

6) art. 8 ustawy.

Wskazane jest doprecyzowanie i ujednolicenie przepisów ustawy. Skoro przedmiotem opodatkowania jest przychód ze sprzedaży detalicznej (art. 5), a podstawę opodatkowania stanowi nadwyżka przychodów ze sprzedaży detalicznej (art. 6), to obowiązek podatkowy powinien powstać z chwilą osiągnięcia danego progu przychodu ze sprzedaży detalicznej, a nie jak chce art. 8 ustawy, z chwilą osiągnięcia (każdego) przychodu.

Propozycja poprawki:

– w art. 8 po wyrazach „w danym miesiącu przychodu” dodaje się wyrazy „ze sprzedaży detalicznej”;

7) art. 12 ustawy.

Termin wejścia w życie opiniowanej ustawy został określony na 1 września 2016 r. Ostatnie posiedzenie Sejmu, przed tą datą, planowane jest na dni 19–22 lipca 2016 r. Stąd aby zachować odpowiedni standard *vacatio legis* wprowadzanych rozwiązań, to rozpatrzenie

ewentualnych poprawek Senatu do ustawy musiałyby nastąpić na wskazanym posiedzeniu Sejmu lub jedna z przyjętych przez Senat poprawek musiałyby zmienić *vacatio legis* ustawy.

Szymon Giderewicz

Główny legislator