

Henryk Dzwonkowski

Opinia prawna w sprawie zgodności z przepisami Konstytucji RP proponowanego podatku obrotowego (lub innego podatku dopuszczonego przez polski system prawny) obciążającego sklepy wielkopowierzchniowe¹

Legal Opinion on the compliance of the proposed sales tax (or other tax authorized by the Polish legal system) borne by the supermarkets, with the provisions of the Constitution of the Republic of Poland: Article 1, Article 2 and Article 84 of the Constitution of the Republic of Poland state that there is no obstacle to the placing of sales tax charged only to certain categories of taxpayers, as long as its main objectives will be sufficiently justified by the protection of particular constitutional values. The introduction of sales tax charged only on the supermarkets may be also considered compatible with the provisions of Article 32 of the Constitution provided that it protects constitutional values. From a subjective point of view, large-format stores category does not appear to satisfy the condition required for tax generality by definition. At the moment there isn't any legal possibility of introducing to the Polish tax system of a turnover tax or any other tax borne solely by supermarkets.

Keywords: sales tax | supermarkets | Constitution

Słowa kluczowe: podatek obrotowy | supermarkety | Konstytucja

Profesor doktor habilitowany nauk prawnych, Uniwersytet Łódzki; hdzwonkowski@poltax.pl.

Przedmiot opinii

Przedmiotem opinii jest ekspertyza prawna, której celem jest odpowiedź na pytanie: czy wprowadzenie podatku obrotowego (lub innego podatku dopuszczonego przez polski system prawny) wobec sklepów wielkopowierzchniowych byłoby zgodne z przepisami Konstytucji RP oraz czy połowa otrzymanego w ten sposób podatku mogłaby być przekazywana gminom.

¹ Opinia sporządzona 15 marca 2012 r. na zlecenie Klubu Parlamentarnego Prawo i Sprawiedliwość.

Podstawy prawne opinii

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78 poz. 483 ze zm.).

Traktat o Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 83/13 z 30 marca 2010 r.; dalej: TUE).

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 83/47 z 30 marca 2010 r.; dalej: TFUE).

Układ Europejski ustanawiający stowarzyszenie między Rzeczpospolitą Polską, z jednej strony, a Wspólnotami Europejskimi i ich państwami członkowskimi, z drugiej strony, z 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. z 1994 r. nr 11, poz. 38).

Traktat o przystąpieniu Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej (Dz. Urz. L 236 z 23 września 2003 r.; dalej: traktat akcesyjny).

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, 11 grudnia 2006 r.).

Analiza prawna zagadnienia

Ocena prawna przedstawionego do zaopiniowania zagadnienia związanego z możliwością wprowadzenia do polskiego systemu prawnego podatku obrotowego (lub innego podatku) przez pryzmat postanowień Konstytucji RP wymaga przede wszystkim odwołania się do tych przepisów Konstytucji, które dotyczą bezpośrednio szeroko pojmowanych obowiązków podatkowych. Stosownie do art. 84 Konstytucji każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Przepis ten wyraża m.in. powszechny wymiar obowiązku podatkowego. Trybunał Konstytucyjny w swym dotychczasowym orzecznictwie wielokrotnie akcentował, że władza ustawodawcza dysponuje daleko idącą swobodą w kształtowaniu systemu podatkowego, w ramach której mieści się możliwość wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych. Jeszcze swobodniej ustawodawca może decydować o ulgach i zwolnieniach. O ich przedmiocie oraz zakresie rozstrzygają bowiem uwarunkowania społeczne i ekonomiczne, a nie wyłącznie względy prawne. Niemniej ustanawianie odstępstw od zasady powszechności opodatkowania musi być usprawiedliwione celami społeczno-gospodarczymi, odzwierciedlonymi w systemie konstytucyjnie chronionych wartości².

Jednocześnie warto podkreślić, że system podatkowy powinien realizować zasadę sprawiedliwości podatkowej, wywodzoną z art. 2 Konstytucji, której treścią jest – z jednej strony – wspomniana już powszechność, wyrażająca się

² Zob. m.in. wyrok z 9 maja 2005 r., sygn. akt SK 14/04, OTK-A ZU 2005, nr 5, poz. 47, pkt 1II i cytowane tam orzecznictwo.

w obowiązku przyczyniania się do pokrywania wspólnych potrzeb w miarę możliwości przez wszystkich. Z drugiej natomiast strony przejawem sprawiedliwości jest równość, która oznacza właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego, proporcjonalnie do zdolności płatniczej podatnika³.

Wybór przez ustawodawcę kryteriów, dzięki którym będzie realizowana zasada sprawiedliwości podatkowej, nie może być zatem oderwany od innych wartości konstytucyjnych wyznaczających obiektywną hierarchię wartości szczególnie intensywnie przez prawodawcę chronionych.

W rezultacie z art. 84 Konstytucji wynika powszechny obowiązek płacenia podatków, natomiast podleganie temu obowiązkowi jest również refleksem zasady sprawiedliwości podatkowej wywiedzionej z art. 2 Konstytucji oraz troski o dobro wspólne (art. 1 Konstytucji), w myśl których każdy powinien przyczynić się do realizacji wspólnych zadań państwa według własnych możliwości.

Zatem z punktu widzenia postanowień art. 1, art. 2 oraz art. 84 Konstytucji nie ma przeszkód do wprowadzenia do systemu prawnego podatku obrotowego obciążającego jedynie niektóre kategorie podatników, o ile jego główne założenia oraz konstrukcja będą dostatecznie usprawiedliwione ochroną konkretnych konstytucyjnych wartości.

Pewne zastrzeżenia budzić może w świetle art. 84 i art. 217 Konstytucji wąski zakres podmiotowy proponowanego podatku. W świetle powszechnie akceptowanej definicji podatek powinien mieć charakter generalny. Powinien być zatem skierowany do ogólnej, a nie jednostkowej kategorii adresatów. Powstaje pytanie, czy sklepy wielkopowierzchniowe nie stanowią z tego punktu widzenia kategorii zbyt zawężonej. Wydaje się, że w świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego nie znajdziemy na to pytanie ostatecznej odpowiedzi. Można się jednak obawiać, że ze względu na bardzo skonkretyzowany i liczbowo relatywnie mały zakres podmiotowy, jaki stanowią sklepy wielkopowierzchniowe w ogólnej liczbie podmiotów handlowych, może to budzić istotne zastrzeżenia. Gdyby bowiem sklepom tego rodzaju przyznać ulgi podatkowe, nie mielibyśmy wątpliwości, że taka regulacja Konstytucję narusza. Dodatkowy podatek obrotowy dla tych sklepów to działanie o kierunku przeciwnym, bo to podwyżka ciężaru podatkowego, ale co do zakresu takie samo. Kategoria podatników nadal jest wąska, jest to wyjątek. Wywołuje to uzasadnione wątpliwości co do konstytucyjności takiego rozwiązania.

Propozycja wprowadzenia podatku obrotowego (lub innego podatku o podobnej konstrukcji) obciążającego jedynie wybraną grupę podatników (pro-

³ Zob. R. Mastalski, *Konstytucyjne granice opodatkowania* [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, M. Zubik (red.), Warszawa 2006, s. 560; Por. również wyroki TK w tym zakresie z: 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98, OTK ZU 1999, nr 5, poz. 95, pkt 1V.3, oraz 4 maja 2004 r., sygn. akt K 8/03, OTK-A ZU 2004, nr 5, poz. 37, pkt 1II.2.4.

wadzących działalność z wykorzystaniem sklepów wielkopowierzchniowych) powinna zostać oceniona również z punktu widzenia postanowień art. 32 Konstytucji, wyrażającego zasadę równości wobec prawa oraz równości w prawie. Zgodnie z nim wszyscy są wobec prawa równi oraz wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalił się pogląd, że konstytucyjna zasada równości polega na równym traktowaniu wszystkich podmiotów (adresatów norm prawnych) charakteryzujących się jednakową cechą wspólną, bez różnicowań dyskryminujących i faworyzujących. Równość oznacza też, że dopuszczalne jest odmienne traktowanie przez prawo różnych podmiotów (adresatów norm prawnych), które owej cechy wspólnej nie mają. Zasada ta nie oznacza „identyczności (tożsamości) praw wszystkich jednostek”⁴. Powyższe rozumienie zasady równości znajduje również swoje uzasadnienie w zasadzie sprawiedliwości społecznej⁵.

Ocena proponowanego unormowania z punktu widzenia zasady równości musi być poprzedzona dokładnym zbadaniem sytuacji prawnej podmiotów (adresatów norm) i przeprowadzeniem analizy, jeśli chodzi o ich cechy wspólne i cechy różniące⁶. Zatem, dokonując oceny danej regulacji przez pryzmat zasady równości, powinno się najpierw ustalić, w sytuacji stwierdzenia faktycznych nierówności wynikających z treści lub stosowania przepisu, czy w ogóle mamy do czynienia z podmiotami tożsamymi. Następnie na podstawie jakiej cechy dokonano różnicowania sytuacji prawnej adresatów danej normy i wreszcie – rozważyć, czy różnicowanie to było uzasadnione⁷.

Jak wynika z powyższego, zasada równości z art. 32 ust. 1 Konstytucji nie stanowi nieprzezwycięzalnej przeszkody do wprowadzenia różnicowania w zakresie opodatkowania sklepów (wielkopowierzchniowych oraz pozostałych), w wypadku gdy uznamy, że sytuacja, w której funkcjonują te kategorie sklepów, nie jest porównywalna⁸.

Przy formułowaniu oceny regulacji pod kątem zasady równości wobec prawa powstaje kluczowe pytanie o to, czy porównywane kategorie podmiotów, tj. sklepy wielkopowierzchniowe oraz pozostałe sklepy, są podmiotami podobnymi. Innymi słowy, wskazać należy, czy istnieje taka cecha różnicująca obie te kategorie podmiotów, która uzasadniałaby nierówne traktowanie tych

⁴ Zob. postanowienie TK z 24 października 2001 r., sygn. akt SK 10/01, OTK ZU 2001, nr 7, poz. 225, pkt II.2.

⁵ Zob. orzeczenie TK z 29 września 1997 r., sygn. akt K 15/97, OTK ZU 1997, nr 3–4, poz. 37, pkt IV.1.

⁶ Por. wyrok TK z 28 maja 2002 r., sygn. akt P 10/01.

⁷ Zob. wyrok TK z 16 grudnia 1997 r., sygn. akt K 8/97, OTK ZU 1997, nr 5–6, poz. 70, pkt III.2.

⁸ Patrz również wyroki TK z: 5 października 2010 r., sygn. akt K 16/08, oraz 13 grudnia 2007 r., sygn. akt SK 37/06.

podmiotów pod względem obciążeń podatkowych. Cechą taką może być np. nieporównywalna wielkość powierzchni handlowej lub nieporównywalna skala obrotów generowanych przez obie kategorie podmiotów.

Równość wobec prawa oznacza konieczność równego traktowania podmiotów mających jednakową cechę relewantną (wspólną). Natomiast w przypadku, gdy porównywane podmioty cechuje istotne zróżnicowanie, m.in. w zakresie rozmiaru prowadzonej działalności, to regulacja zakładająca wprowadzenie podatku obrotowego obciążającego wyłącznie sklepy wielkopowierzchniowe (generujące najwyższe obroty) może być uznana za zgodną z postanowieniami art. 32 Konstytucji (oczywiście pod warunkiem, że uzasadnieniem dla wprowadzanej regulacji będzie ochrona wartości chronionych konstytucyjnie).

Przyjęcie, że wprowadzenie do systemu prawnego podatku obrotowego obciążającego podmioty prowadzące sklepy wielkopowierzchniowe pod pewnymi warunkami może zostać uznane za zgodne z art. 1, art. 2, art. 84 oraz art. 32 Konstytucji nie wyczerpuje jednak problematyki związanej z „konstytucyjnością” proponowanej przez zleceniodawcę regulacji.

Konstrukcja selektywnego podatku obrotowego (lub innego analogicznego podatku obciążającego wyłącznie podmioty prowadzące sklepy wielkopowierzchniowe) wymaga również oceny pod kątem zgodności z unormowaniami art. 91 ust. 2 i 3 Konstytucji.

Jak stanowi art. 91 ust. 2 Konstytucji, umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową. Jednocześnie na podstawie art. 91 ust. 3, jeżeli wynika to z ratyfikowanej przez RP umowy konstytuującej organizację międzynarodową, prawo przez nią stanowione jest stosowane bezpośrednio, mając pierwszeństwo w razie kolizji z ustawami.

Stosownie do art. 4 ust. 3 TUE państwa członkowskie podejmują wszelkie środki ogólne lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z traktatów lub aktów instytucji Unii. Państwa członkowskie ułatwiają wypełnianie przez UE jej zadań i powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii. Przepis ten formułuje zasadę lojalności państw członkowskich, która oznacza przyjęcie na siebie przez państwa obowiązku działania w zgodzie z przyjętymi zobowiązaniami traktatowymi oraz powstrzymywania się od podejmowania działań sprzecznych z prawem Unii Europejskiej. Jej rozwinięciem jest powszechnie przyjmowana zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego (zasada nadrzędności, ang. *the principle of the precedence of Community Law*). Zgodnie z tą zasadą w przypadku kolizji pomiędzy przepisem krajowym a wspólnotowym pierwszeństwo ma przepis wspólnotowy. Wskazuje ona na obowiązek państwa członkowskiego do niestosowania przepisu krajowego, jeśli miałoby to skutkować naruszeniem prawa wspólnotowego. Należy podkreślić, że zobowiązanie państwa członkowskiego wynikające z prawa wspólnotowego dotyczy wszystkich jego organów. To państwo jako

całość zobowiązane jest do działania w zgodzie z prawem wspólnotowym (w tym zwłaszcza w zakresie stanowionego przez siebie prawa) lub powstrzymywania się od działania, jeśli miałyby to prowadzić do jego naruszenia.

Odnosząc powyższe twierdzenia do postanowień dotyczących podatków obrotowych (czy też szerzej podatków pośrednich), warto zauważyć, że są one przedmiotem harmonizacji w ramach całej Unii Europejskiej. Przepisy Traktatu o Unii Europejskiej zakładają przyjęcie na szczeblu wspólnotowym regulacji niezbędnych do harmonizacji przepisów w zakresie podatków obrotowych, akcyzowych i innych form pośredniego opodatkowania w stopniu, w jakim jest to konieczne do ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego.

Idea stworzenia rynku wewnętrznego, czyli wspólnego obszaru państw członkowskich Unii Europejskiej, pozbawionego wewnętrznym granic, na którym transakcje między poszczególnymi państwami byłyby realizowane na takich samych zasadach jak transakcje krajowe, jest bezpośrednim odzwierciedleniem dwóch spośród czterech podstawowych wolności traktatowych, tj. swobodnego przepływu towarów i usług. Osiągnięcie tego celu wymaga zapewnienia, że w ramach rynku wewnętrznego towary i usługi będą opodatkowane w każdym kraju w sposób wykluczający nierówną konkurencję, przypadki podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania. Konieczność spełnienia tych warunków była główną przyczyną nadania przez prawo Unii Europejskiej szczególnej wagi harmonizacji przepisów dotyczących podatków pośrednich (w tym zwłaszcza obrotowych). Ujednolicenie legislacji odnoszących się do podatków pośrednich jest niezbędne z uwagi na to, że ewentualne różnice w zasadach opodatkowania takimi podatkami między poszczególnymi państwami mogłyby wywoływać sytuacje, w których podmioty gospodarcze podejmowałyby decyzje ekonomiczne co do miejsca wykonania lub zakupu danego świadczenia na podstawie porównania zasad podatkowych w danych krajach, co z kolei mogłoby negatywnie wpłynąć na funkcjonowanie wspólnego rynku opartego na zasadach wolnej i niezakłóconej konkurencji.

Dlatego też art. 113 TFUE wprowadził ogólną kompetencję Rady w zakresie wdrożenia harmonizacji ustawodawstw krajowych odnoszących się do podatków pośrednich. Zgodnie z nim Rada, stanowiąc jednomyślnie zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą i po konsultacji z Parlamentem Europejskim oraz Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, uchwała przepisy dotyczące harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz uniknięcia zakłóceń konkurencji.

Wskazane powyżej regulacje prawa pierwotnego (tzw. traktatowego) stanowią zatem podstawę do wydawania aktów prawa wtórnego. Istotną rolę odgrywa w tej kwestii przede wszystkim art. 288 TFUE, który wskazuje, że w celu wykonania kompetencji Unii Europejskiej instytucje przyjmują rozporządze-

nia, dyrektywy, decyzje, zalecenia i opinie. Zgodnie z tą samą regulacją dyrektywa wiąże każde państwo członkowskie, do którego jest kierowana, co do celu, natomiast pozostawia organom krajowym swobodę wyboru form i środków.

W rezultacie przepisy traktatów stały się bezpośrednią podstawą wydania dyrektyw dotyczących harmonizacji przepisów państw członkowskich w zakresie podatków obrotowych, jak i kolejnych dyrektyw regulujących to zagadnienie. Dyrektywy nie wiążą bezpośrednio obywateli. Jednakże zgodnie z zasadą prymatu prawa wspólnotowego w sytuacji, gdy prawo krajowe jest niezgodne z regulacjami dyrektyw, nie może być ono stosowane. Jeśli regulacje dyrektyw są szczególne, bezwarunkowe i jednoznaczne, to mogą znajdować zastosowanie zamiast niezgodnych z nimi przepisów krajowych (tzw. zasada skutku bezpośredniego). Możliwość powołania się na regulacje dyrektyw Rady UE jest powszechnie akceptowana. Może to dotyczyć w szczególności dwóch sytuacji: gdy brak jest regulacji prawnej w prawie krajowym kwestii, która znajduje swoją regulację prawną w przepisach dyrektyw, oraz w sytuacji, gdy przepisy prawa krajowego nie zapewniają osiągnięcia celu wyznaczonego w dyrektywie (zawierają regulacje z nią sprzeczne). Wówczas zarówno podatnik, organy podatkowe, jak i sądy administracyjne mogą się bezpośrednio powoływać na regulacje dyrektyw VAT i przy ich zastosowaniu rozstrzygać konkretne sytuacje faktyczne. Przykładowo w sprawach 9/70 (*Franz Grad v. Finanzamt Traunstein*), 20/70 (*Transports Lesage & Cie S.A. v. Hauptzollamt Freiburg*) oraz 23/70 (*Erich Haselhorst v. Finanzamt Düsseldorf-Altstadt*) Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej jednoznacznie wskazywał, że przepisy dyrektyw mogą powodować bezpośrednie konsekwencje w stosunkach prawnych oraz kreują prawo do powoływania się na ich regulacje przed sądami.

Odnosząc powyższe twierdzenia do przedmiotu niniejszej opinii, należy wyraźnie podkreślić, że wszelkie krajowe regulacje dotyczące podatków pośrednich (w tym w zakresie podatku obrotowego) mocą art. 91 Konstytucji w związku z treścią Traktatu o Unii Europejskiej i Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej oraz zgodnie z zasadą prymatu prawa unijnego (którą potwierdza Konstytucja RP) muszą pozostawać w zgodzie ze zharmonizowanymi przepisami wspólnotowymi. Innymi słowy, wszelkie wewnętrzne regulacje w zakresie podatków obrotowych muszą mieć swoje umocowanie w przepisach unijnych.

Dnia 1 maja 2004 r. Rzeczpospolita Polska stała się członkiem Unii Europejskiej. Artykuł 2 traktatu akcesyjnego przewiduje, że od dnia przystąpienia nowe państwa członkowskie są związane postanowieniami traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez instytucje wspólnot i Europejski Bank Centralny przed dniem przystąpienia; postanowienia te są stosowane w nowych państwach członkowskich zgodnie z warunkami określonymi w tych traktatach i w niniejszym akcie.

W związku z powyższym polskie przepisy dotyczące podatków pośrednich (w tym zwłaszcza VAT i akcyzy, ale i innych podatków pośrednich) musiały zostać dostosowane do unijnych regulacji. Na marginesie warto również za-

uważyć, że już mocą Układu europejskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Rzeczpospolitą Polską, z jednej strony, a Wspólnotami Europejskimi i ich państwami członkowskimi, z drugiej strony, z 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. z 1994 r. nr 11, poz. 38; dalej: układ) Polska zobowiązała się do dostosowania swojego porządku prawnego, w tym przepisów dotyczących podatków pośrednich, do wymogów wspólnotowych (art. 68 i 69 układu).

W rezultacie w chwili obecnej prawo Unii Europejskiej jest elementem systemu prawnego każdego państwa członkowskiego. Jest źródłem uprawnień dla podmiotów z państw członkowskich, a jednocześnie ma pierwszeństwo w przypadku sprzeczności z prawem krajowym. Ucieleśnieniem tego jest m.in. prawo do domagania się bezpośredniego stosowania przepisów wspólnotowych.

W związku z powyższym powstaje pytanie, czy obecne unormowania prawa unijnego pozwalają państwom członkowskim na wprowadzanie do systemu prawnego dodatkowego selektywnego podatku pośredniego (obrotowego lub innego) obciążającego wybraną kategorię podatników.

Odpowiedź na to pytanie wymaga sięgnięcia do właściwych postanowień dyrektyw harmonizujących przepisy podatkowe. Do końca 2007 r. podstawowe znaczenie w zakresie ujednoczenia podatków obrotowych wewnątrz Unii miała przede wszystkim VI dyrektywa Rady UE 77/388/EWG z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (tzw. dyrektywa VAT). Z uwagi na to, że dyrektywy Rady UE są wiążące wobec państw członkowskich co do osiągnięcia celów w nich wyznaczonych, w sposób oczywisty polskie przepisy musiały opierać się na regulacjach VI dyrektywy VAT.

W dniu 1 stycznia 2007 r. weszła w życie dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Jest ona obecnie podstawowym aktem prawa wspólnotowego dotyczącym podatku od wartości dodanej. Nie zagłębiając się w szczegółowe unormowania omawianej dyrektywy, należy zwrócić uwagę na fakt, że wyznacza ona pewne cele czy też wymogi w odniesieniu do systemu podatku pośredniego, które muszą być respektowane przez krajowego prawodawcę tworzącego wewnętrzne regulacje podatkowe.

W wypadku podatku obrotowego (podatku od wartości dodanej) musi on charakteryzować się takimi cechami, jak:

- 1) neutralność,
- 2) powszechność i równość opodatkowania,
- 3) unikanie podwójnego opodatkowania, a także niezamierzonego braku opodatkowania,
- 4) zachowanie warunków konkurencji⁹.

⁹ VI dyrektywa VAT. Komentarz, K. Sachs (red.), Warszawa 2004.

Podstawową cechą podatku pośredniego ma być jego neutralność. Niekiedy w powiązaniu z zasadą neutralności podatku wskazuje się na wynikającą z niej zasadę faktycznego opodatkowania konsumpcji. Zgodnie z powyższymi cechami podatek powinien obciążać jedynie konsumpcję, nie powinien natomiast być faktycznym ciężarem dla tych podatników, którzy nabywają towary i usługi nie w celu konsumpcji, lecz w celu dalszej odprzedaży, przerobu, wykorzystania na potrzeby działalności itp. Powinien być zatem neutralny dla przedsiębiorców, obciążać zaś wyłącznie konsumentów. Jest on jednocześnie podatkiem wielofazowym (naliczanym w każdej fazie obrotu) i naliczanym od całości obrotu, co spełnia kryterium powszechności opodatkowania. Ma ona stanowić gwarancję, że każda transakcja wykonywana w ramach działalności gospodarczej będzie opodatkowana. Wszelkie odstępstwa od zasady powszechności opodatkowania mogą być stosowane jedynie wyjątkowo i w sytuacjach wyraźnie i jednoznacznie przewidzianych w przepisach prawa.

W przypadku podatku obrotowego – podobnie jak przy każdym innym podatku – istotne jest unikanie podwójnego opodatkowania. Powyższa zasada ma szerszy wymiar. Zgodnie z nią dana czynność powinna być opodatkowana tylko raz. Wykluczone jest więc nie tylko podwójne opodatkowanie, ale także niezamierzony brak opodatkowania (*unintentional non-taxation*).

Niezwykle istotną cechą podatku obrotowego jest postrzeganie go jako narzędzia, które ma zapobiegać zakłóceniom konkurencji. Zgodnie z tą zasadą podatek powinien zapewniać równe warunki opodatkowania dla wszystkich uczestników obrotu gospodarczego. Powyższa zasada powiązana jest z zasadą powszechności opodatkowania VAT. Ale także powszechności powiązanej z równością opodatkowania. Jeśli podatki nie mają powszechnego charakteru w takim sensie, że jeden z podatków dotyczy tylko wybranej grupy podmiotów i podwyższa sumaryczny ciężar opodatkowania daną kategorią podatków, to mamy do czynienia z nierównością opodatkowania.

Odnosząc powyższe wymogi, wynikające z regulacji unijnych, do propozycji wprowadzenia podatku obrotowego (lub podobnego), warto zauważyć, że podatek taki nie charakteryzowałby się występowaniem jakichkolwiek cech wymaganych przez prawo unijne. Nie obciążałby konsumpcji (ostatecznych nabywców), nie miałby powszechnego charakteru (opodatkowanie selektywne), doprowadziłby do podwójnego opodatkowania tych samych transakcji (podatkiem obrotowym i powszechnym podatkiem VAT) oraz wpłynąłby na warunki konkurencji.

W konsekwencji należałoby uznać, że na gruncie obowiązujących obecnie regulacji nie ma jakiegokolwiek prawnej możliwości wprowadzenia do polskiego systemu podatkowego ani podatku obrotowego, ani żadnego innego podatku obciążającego wyłącznie podmioty prowadzące sklepy wielkopowierzchniowe.

Odpowiadając na pytanie, czy połowa otrzymanego ewentualnie podatku obrotowego mogłaby być przekazywana gminom, należy stwierdzić, że w polskim systemie podatkowym dochody podatkowe stanowić mogą bądź dochody budżetu państwa,

bądź dochody budżetów jednostek samorządu terytorialnego, tj. gmin, powiatów lub województw samorządowych. Ustawodawca ma pełną swobodę w zakresie ustanawiania reguł podziału i przyznawania środków pochodzących z podatków.

Kończąc rozważania na temat funkcjonowania w Polsce sklepów wielkopowierzchniowych w aspekcie prawnopodatkowym, należy zwrócić uwagę, że stosunkowo niski poziom wykazywanych przez te przedsiębiorstwa zysków podlegających w Polsce opodatkowaniu¹⁰ jest skutkiem m.in. stosowania odbywającej się w ramach obowiązujących regulacji prawnych optymalizacji podatkowej (m.in. w drodze kształtowania wysokości kosztów uzyskania przychodów), niedostępnej z uwagi na wysokie koszty dla wszystkich przedsiębiorców. Niski poziom dochodów, a tym samym podatków uzyskanych w związku z funkcjonowaniem sieci sklepów wielkopowierzchniowych może być również efektem „przerzucania” dochodu do kraju macierzystego (np. w formie sztucznego zawyżania płatności za dostarczane *know-how* wprowadzanego przez firmy macierzyste do spółek córek w Polsce, czy różnego rodzaju wyposażenia sprowadzanego ze spółek matek do spółek córek).

Należy zwrócić uwagę, że polski system prawny zawiera przepisy zapobiegające temu negatywnemu zjawisku. Są to regulacje dotyczące tzw. cen transferowych, a więc przede wszystkim:

- art. 11 ustawy o CIT umożliwiający kontrolę i ocenę transakcji zawieranych między podmiotami krajowymi a podmiotami zagranicznymi,
- rozporządzenie Ministra Finansów z 10 września 2009 r. w sprawie podmiotów powiązanych, którego zapisy pozwalają oszacować dochody w przypadku stwierdzenia ich przerzucania.

Wskazane powyżej unormowania stanowią prawidłowy instrument prawny przeciwdziałający nieuprawnionemu zaniżaniu zysków przedsiębiorstw zagranicznych osiąganych w Polsce z tytułu prowadzenia sklepów wielkopowierzchniowych, który nie jest dokonywany z powodów *stricte* gospodarczych. Niestety jego praktyczna skuteczność jest niewystarczająca z uwagi na brak kompleksowego przygotowania polskich władz skarbowych w zakresie oceny spraw dotyczących cen transferowych.

Reasumując, uznać należy, że obowiązujące obecnie unormowania zawierają narzędzia prawne służące eliminowaniu zaniżania poziomu dochodów wykazywanych do opodatkowania. Problemem może być natomiast niesatysfakcjonująca skuteczność we wdrażaniu owych regulacji przez organy podatkowe (organy prowadzące kontrolę podatkową) w odniesieniu do największych przedsiębiorstw handlowych.

¹⁰ M.in. „Rzeczpospolita” z dn. 7–8 stycznia 2012 r. poinformowała, że 20 największych firm handlowych w Polsce, z których znaczna większość to firmy z przewagą kapitału zagranicznego, osiągając w roku 2010 obroty na poziomie 120 mld zł, zapłaciły tylko 607 mln zł podatku dochodowego.