ZAŁĄCZNIK: UWAGI SZCZEGÓŁOWE FORUM PRZEWOŹNIKÓW EKSPRESOWYCH DO PROJEKTU USTAWY O PODATKU OD SPRZEDAŻY DETALICZNEJ

W związku z toczącymi się pracami legislacyjnymi nad ustawą o podatku od sprzedaży detalicznej (dalej „**Ustawa**") pragniemy zwrócić uwagę na istotne wątpliwości dotyczące obowiązków nałożonych na przewoźników artykułem 11 tego projektu (wersja ustawy z dnia 2 lutego 2016 r. dostępna na stronach Rządowego Centrum Legislacji[1]).

1. Wstęp – nowe obowiązki przewoźników

Zgodnie z proponowaną ustawą obowiązki i odpowiedzialność przewoźników zostaną istotnie poszerzone o rolę płatnika podatku od sprzedaży detalicznej w przypadkach, gdy w ramach świadczonej przez danego przewoźnika usługi, towar przekracza polską granicę i jest dostarczany przez przewoźnika bezpośrednio do konsumenta towaru.

W myśl art. 11, w przypadku towaru dostarczanego za pośrednictwem przewoźnika od sprzedawcy detalicznego z siedzibą poza terytorium RP, do nabywcy w Polsce będącego konsumentem, przewoźnik będzie miał następujące nowe obowiązki:

- przewoźnik będzie zobowiązany do uzyskania od wysyłającego oświadczenia:
  - o uiszczeniu podatku, lub
  - o podleganiu zwolnieniu z podatku, lub
  - oświadczenia, że przesłanie przesyłki nie jest związane z dokonaniem sprzedaży detalicznej przesyłanych przedmiotów na rzecz konsumenta – co może mieć miejsce w czterech podstawowych przypadkach:
    - przesyłka jest dokonywana pomiędzy podmiotami gospodarczymi,
    - przesyłka jest dokonywana pod tytułem darmym (np. prezent), lub
    - sprzedaż nie jest dokonywana przez podmiot komercyjny, lub
    - osoba fizyczna nabywająca towar od przedsiębiorcy, nabywa go w celach nie związanych z jej działalnością gospodarczą lub zawodową,
- jeżeli przewoźnik nie uzyska wskazanego powyżej oświadczenia, przewoźnik ten jest obowiązany jako płatnik podatku, do obliczenia i pobrania podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu; w celu obliczenia wysokości podatku przewoźnik będzie musiał ustalić:
  - stawkę podatku, na którą wpływ mają następujące czynniki:
    - wysokość rocznego przychodu sprzedawcy z tytułu sprzedaży detalicznej, oraz

[1] http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12281601/katalog/12334997#12334997

- dzień, w którym ten przychód został osiągnięty – należy podkreślić, że w przypadku podatku pobieranego przez przewoźników, nie będzie miało zastosowania zwolnienie z podatku z uwagi na niski poziom obrotów miesięcznych;

– wartość towarów podlegających opodatkowaniu zawartych wewnątrz przesyłki,

- jeżeli sprzedawca nie zadeklaruje wartości przesyłki (i przewoźnik nie uzyska oświadczenia), wówczas przewoźnik będzie musiał pobrać podatek w ryczałtowej wysokości 40 zł od takiej przesyłki,
- przewoźnik będzie zobowiązany do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, którego podatek dotyczy, do wpłaty pobranego podatku, na rachunek właściwego urzędu skarbowego, a także złożyć właściwemu dla podatnika naczelnikowi urzędu skarbowemu deklarację o wysokości podatku pobranego przez płatnika, sporządzoną według ustalonego wzoru,
- zgodnie z art. 12 ust. 1 zd 2 Ustawy, jeżeli przewoźnik nie uzyska od sprzedawcy oświadczenia o podleganiu przez sprzedawcę zwolnieniu z podatku, wówczas przewoźnik będzie musiał obliczyć i pobrać podatek bez możliwości zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 12 ust. 1 (zwolnienie z uwagi na poziom przychód poniżej 1,5 mln miesięcznie).

Zwracamy uwagę, że powyższe obowiązki stosowane są względem poszczególnych elementów przesyłki, to znaczy, jeżeli w przesyłce zawarte są różne towary, wówczas należy ustalić spełnienie powyższych przesłanek opodatkowania względem każdego towaru z osobna, bowiem w jednej przesyłce może być zawarty towary podlegający, jak i nie podlegający opodatkowaniu (przykład: konsument otrzymuje w jednej przesyłce, nadanej z zagranicy przez internetowy sklep, literaturę fachową, związaną z jej działalnością gospodarczą oraz inną literaturę dla celów prywatnych).

Poniżej przedstawiamy analizę, która wykazuje, że powyższe nowe obowiązki przewoźników są sprzeczne z przepisami prawa krajowego i unijnego, a także są niemożliwe do rzetelnego spełnienia w praktyce.

2. *Wadliwie zastosowana instytucja płatnika podatku*

Zgodnie z art. 8 Ordynacji podatkowej[2], „*Płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.*”

Odpowiedzialność podatkową płatnika reguluje art. 30 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym: „*§ 1. Płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za*

[2] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

podatek niepobrany lub podatek pobrany a niewpłacony. (...) § 3. Płatnik lub inkasent odpowiada za należności wymienione w § 1 lub 2 całym swoim majątkiem."

Jeżeli więc płatnik nie pobierze podatku lub pobierze go w niewłaściwej wysokości, płatnik odpowiada wobec fiskusa, całym swoim majątkiem. W zakresie, w jakim za niewłaściwe obliczenie podatku winę ponosi podatnik, płatnik zgodnie z art. 30 § 5 Ordynacji podatkowej, jest teoretycznie zwolniony z odpowiedzialności za nienależyte wykonanie swoich obowiązków. Jednakże taka ochrona przewoźników w praktyce może być niewystarczająca.

Można bowiem spodziewać się, że:

- niektórzy sprzedawcy zagraniczni będą przekazywać przewoźnikom fałszywe oświadczenia, zamierzając uniknąć opodatkowania,
- przewoźnicy będą uzyskiwali oświadczenia od podmiotów, które nie są sprzedawcami (podatnikami podatku), czego przewoźnicy nie będą mogli w żaden sposób weryfikować.

Co więcej, przewoźnik będzie musiał ustalać zakres swoich obowiązków dotyczących konieczności pobrania podatku w odpowiedniej wysokości, na podstawie danych dotyczących nabywcy, których nie jest w stanie zweryfikować. Wskazać należy, że przewoźnik często nawet nie będzie w stanie ustalić, czy odbiorca przesyłki faktycznie jest nabywcą przesyłki, przykładowo w sytuacji, gdy pracownik zamawia towar dla siebie, ale w celu ułatwienia odbioru podając dane firmy, w której pracuje, jako adresata przesyłki. Oznacza to, że przewoźnik, w celu prawidłowego wykonania swoich obowiązków płatnika, powinien uzyskiwać symetrycznie oświadczenia zarówno od sprzedawcy, jak i od nabywcy (co prowadziłoby do zwielokrotnienia obowiązków formalnych związanych z przywozem towarów z zagranicy, w skutek czego Ustawa byłaby tym bardziej sprzeczna z regulacjami unijnymi).

Należy przy tym pamiętać, że płatnicy podlegają odpowiedzialność karnej skarbowej za prawidłową realizację swoich obowiązków. Zgodnie z art. 78 Kodeksu karnego skarbowego, płatnik, który nie pobiera podatku albo pobiera go w kwocie niższej od należnej, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych, a w skrajnych przypadkach nawet karze pozbawienia wolności do lat 2.

Obowiązki płatnika są charakterystyczne i możliwe do spełnienia w przypadku bliskiej relacji płatnik – podatnik; na przykład, gdy pracodawca znający formę zatrudnienia oraz wartość wypłaconego pracownikowi wynagrodzenia występuje w roli płatnika PIT zatrudnionego podatnika.

W przypadku relacji:

sprzedawca (podatnik) → nadawca → przewoźnik (płatnik) → odbiorca → konsument

przewoźnik nie jest wyposażony w weryfikowalne informacje potrzebne do ustalenia zobowiązania podatkowego. Przewoźnik nie zna statusu sprzedawcy, nie zna wartości przesyłki, ani też nie zna celu w jakim odbiorca przyjmuje przesyłkę. Zwracamy uwagę, że wszystkie te zmienne determinują czy i w jakiej wysokości podatek jest należny (tylko

komercyjny charakter transakcji po stronie sprzedawcy i niekomercyjne przeznaczenie przesyłanego towaru po stronie konsumenta podlega opodatkowaniu). W wielu przypadkach przewoźnik nie będzie nawet miał bezpośredniej relacji (kontaktu) ze sprzedawcą, czyli podatnikiem za którego jako płatnik będzie zobowiązany przed fiskusem. To samo dotyczy relacji przewoźnika z konsumentem, w sytuacji np. gdy przesyłka jest zostawiana na recepcji w firmie, w której konsument pracuje.

Tym samym, obarczanie przewoźników odpowiedzialną rolą płatników podatku przy jednoczesnym braku jakichkolwiek wiarygodnych instrumentów do realizacji tego obowiązku jest sprzeczne z konstrukcją instytucji „płatnika" w Ordynacji podatkowej.

3. Ograniczenia regulacji Unii Europejskiej (UE)

3.1 Uwagi wstępne

Państwa członkowskie Unii Europejskiej mają możliwość wprowadzania własnych podatków obrotowych, innych niż VAT i akcyza.

Jednakże, te krajowe podatki muszą być zgodne z podstawowymi regulacjami unijnymi dotyczącymi przepływu towarów między państwami Unii Europejskiej, które zabraniają nakładania podatków (ceł i opłat o skutku równoważnym) w sposób:

- zakładający zróżnicowanie traktowania towarów przywożonych z innych państw UE względem towarów sprzedawanych w kraju, oraz
- wprowadzający dodatkowe formalności związane z przekraczaniem granic.

Należy uznać, że przepisy Ustawy, w szczególności art. 11 Ustawy, są niezgodne z powyżej wskazanymi założeniami, ponieważ prowadzą do zróżnicowania traktowania towarów przywożonych oraz nakładają dodatkowe formalności związane z przekraczaniem granic.

Ponadto, przepisy te wprowadzają dodatkowe, nieprzewidziane w regulacjach celnych, obciążenia związane z wwożeniem towarów na terytorium Polski, co również stanowi naruszenie traktatowych zobowiązań Polski dotyczących wspólnej polityki celnej.

3.2 Zróżnicowanie traktowania towarów przywożonych

Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (dalej: TFUE) zawiera fundamentalne regulacje kształtujące tzw. unię celną, umożliwiające realizację jednego z głównych celów powstania Unii Europejskiej, czyli swobody przepływu towarów.

Zgodnie z tymi regulacjami, wyrażonymi obecnie w art. 30 TFUE, „*Cła przywozowe i wywozowe lub opłaty o skutku równoważnym są zakazane między Państwami Członkowskimi. Zakaz ten stosuje się również do ceł o charakterze fiskalnym*." Opłaty celne zostały zdefiniowane przez TSUE w sprawie C-2/69 *Sociaal Fonds v. Chougal Diament,* jako jakiekolwiek obciążenie finansowe nałożone na towar z powodu faktu przekroczenia granicy.

Według tego przepisu, państwa członkowskie nie mogą zatem ustanawiać żadnych podatków, opłat, ceł, jakkolwiek nazwanych, które byłyby związane z przekraczaniem przez towary granic państw członkowskich UE.

Przepis ten był przedmiotem licznych wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE), który wypracował w tym zakresie jednolite orzecznictwo (zob. orzeczenia: w sprawach połączonych C-290/05 i C-333/05 ÁkosNádasdi, Ilona Németh; C-375/95 Commission v Greece, C-213/96 Outokumpu, C-393/98 Gomes Valente), zgodnie z którym:

> „*naruszenie art. 90 akapit pierwszy WE* [obecnie zastąpionym przez art. 30 TFUE – przyp. autora] *ma miejsce, gdy podatek nakładany na produkty przywożone z zagranicy i podatek nakładany na podobne produkty krajowe są obliczane w różny sposób i często na innych zasadach, co prowadzi* – ***choćby tylko w niektórych przypadkach – do wyższego opodatkowania towaru przywiezionego*** *z zagranicy (...). Jednakże nawet jeśli przesłanki tego rodzaju dyskryminacji bezpośredniej nie są spełnione, opłata ta może być* ***pośrednio dyskryminująca ze względu na jej skutki***."

Należy uznać, że art. 11 Ustawy przewiduje rozwiązania, które prowadzą do zróżnicowania sytuacji podatkowej towarów sprowadzanych z innych państw UE do Polski, względem towarów sprzedawanych w polskich sklepach.

Zróżnicowanie to będzie przejawiać się w:

a) nałożeniu na przewoźników obowiązków, których niespełnienie prowadzi do konieczności pobrania podatku przez przewoźnika, w przypadku towaru dostarczanego za pośrednictwem przewoźnika od sprzedawcy detalicznego z siedzibą poza terytorium RP, obowiązków dokumentacyjnych oraz informacyjnych – te rozwiązanie dotyczy wyłącznie sytuacji, gdy towar jest przywożony do Polski, analogiczne regulacje nie dotyczą sprzedaży krajowej;

b) możliwości objęcia towaru sprowadzonego z zagranicy zryczałtowanym podatkiem w wysokości 40 zł. Płatnikiem tego podatku ma być przewoźnik.

<u>Już samo to zróżnicowanie,</u> które tylko potencjalnie może prowadzić do wyższego opodatkowania lub dyskryminacji towarów sprowadzanych, <u>wskazuje na naruszenie zakazu wynikającego z art. 30 TFUE</u>.

<u>Naruszenie to jest tym wyraźniejsze</u>, że odmienne regulacje faktycznie (a nie tylko potencjalnie) <u>prowadzić będą w wielu sytuacjach do wyższego opodatkowania towarów sprowadzanych</u>. Wskazuje na to prosta kalkulacja: zakładając najwyższą stawkę projektowanego podatku (1,9%) oraz możliwość przerzucenia przez sprzedawcę całego ciężaru tego podatku na konsumenta (a więc uwzględniając skrajnie niekorzystne dla konsumenta warunki), nabyty przez konsumenta towar musiałby kosztować w granicach 2 100 zł, żeby projektowany podatek wyniósł 40 zł. Tymczasem, dla towarów przywożonych z zagranicy, podatek w wysokości 40 zł może być pobrany już od zamówienia wartego 1 zł. i to niezależnie

od tego, czy dany sprzedawca detaliczny jest zwolniony z podatku, jakie obroty ze sprzedaży osiąga i czy sprzedaż jest dokonywana w dni powszednie.

3.3 Wprowadzenie dodatkowych formalności przy przekraczaniu granic

Niezależnie od tego, czy towary objęte podatkami są wyrobami akcyzowymi, czy nie akcyzowymi, nałożenie na te towary dodatkowych podatków krajowych jest możliwe tylko w zgodzie z założeniami określonymi w dyrektywie akcyzowej oraz dyrektywie VAT.

Zgodnie z art. 1 ust. 3 Dyrektywy Rady z dnia 16 grudnia 2008 r.w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG 2008/118/WE (dyrektywa akcyzowa):

> *„Państwa członkowskie mogą nakładać podatki na:*
>
> *a) produkty inne niż wyroby akcyzowe;*
>
> *b) świadczenie usług, w tym związanych z wyrobami akcyzowymi, które to podatki nie mają charakteru podatków obrotowych.*
>
> *Nakładanie takich podatków nie może jednak powodować **zwiększenia formalności przy przekraczaniu granic** w handlu pomiędzy państwami członkowskimi.*"

Podobne regulacje zawarte są w art. 401 Dyrektywy z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej 2006/112/WE (dyrektywa VAT):

> *„Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego, niniejsza dyrektywa nie uniemożliwia żadnemu państwu członkowskiemu utrzymywania lub wprowadzania podatków od umów ubezpieczeniowych, podatków od gier i zakładów, podatków akcyzowych, opłat skarbowych lub, w ujęciu bardziej ogólnym, wszelkich podatków, ceł i należności, które nie mają charakteru podatków obrotowych, pod warunkiem że pobór tych podatków, ceł i należności **nie wiąże się** w wymianie handlowej między państwami członkowskimi **z formalnościami przy przekraczaniu granic**.*"

Przepis art. 11 Ustawy będzie naruszał zarówno regulacje przewidziane w dyrektywie akcyzowej oraz dyrektywie VAT. Przepis ten wprowadza bowiem dodatkowe formalności, dotyczące przekraczania granic (wwożenia towarów do Polski), nieprzewidziane ani w dyrektywie akcyzowej ani w dyrektywie VAT.

Tymi dodatkowymi formalnościami będzie w szczególności obowiązek:

a) oceny przez sprzedawcę detalicznego z siedzibą poza terytorium Polski, czy jego sprzedaż do Polski będzie podlegała opodatkowaniu projektowanym podatkiem i według jakiej stawki; należy przy tym zaznaczyć, że Ustawa wskazuje, iż przychód stanowiący podstawę opodatkowania określa się według obrotu zaewidencjonowanego na kasach fiskalnych sprzedawcy, co w praktyce uniemożliwia lub znacząco utrudnia

prawidłowe określenie przychodu przez tych zagranicznych sprzedawców, którzy nie podlegają polskim przepisom dotyczącym stosowania kas fiskalnych,

b) oceny statusu nabywcy towaru, bowiem podatek nakładany jest wyłącznie na sprzedaż na rzecz konsumentów; oznacza to, że sprzedawcy będą musieli badać nie tylko cechy indywidualne nabywcy, ale również zamiar, w jakim nabywca nabywa towary (więcej o praktycznych oraz prawnych aspektach tego problemu w dalszej części pisma),

c) zadeklarowania wartości przesyłki,

d) przedstawienia przewoźnikowi oświadczenia o uiszczeniu podatku, o podleganiu zwolnieniu z podatku albo oświadczenia, że przesłanie przesyłki nie jest związane z dokonaniem sprzedaży detalicznej przesyłanych przedmiotów.

e) przedstawienia oświadczenia, o którym mowa w lit. d) powyżej, przez przewoźnika, który zleca transport i tym samym sam uzyskuje status wysyłającego, kolejnemu przewoźnikowi; oznacza to, że wraz ze wzrostem skomplikowania łańcucha logistycznego, proporcjonalnie wzrasta ilość niezbędnych formalności.

Powyżej wskazane formalności będą związane tylko i wyłącznie z przekraczaniem granic, ponieważ dotyczyć będą wyłącznie towaru dostarczanego za pośrednictwem przewoźnika od nadawcy z siedzibą poza terytorium RP, do nabywcy znajdującego się na terytorium RP.

3.4 Dodatkowe obciążenia związane z przywozem towaru spoza UE

Konstrukcja art. 11 Ustawy zakłada, że towary przywożone do Polski z państw trzecich mogą być obłożone dodatkowymi obciążeniami, związanymi z przekroczeniem granicy Polski, które nie są przewidziane we Wspólnej Taryfie Celnej.

Co więcej, art. 11 Ustawy przewiduje sytuację, w której towar przywożony do Polski nie podlega opodatkowaniu cłem ani VAT od importu, natomiast podlega opodatkowaniu projektowanym podatkiem. Zgodnie z unijnymi regulacjami, zwalnia się z cła przesyłki o wartości rzeczywistej do 150 euro (art. 24 Rozporządzenia Rady (WE) Nr 1186/2009 z dnia 16 listopada 2009 r. ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień celnych). Z kolei, z VAT zwolniony jest import towarów o wartości do 22 euro (art. 51 ust. 1 ustawy o VAT).

Jeżeli więc towar sprowadzany np. z Chin będzie oznaczony jako „*gift*", czyli sprzedawca nie zadeklaruje wartości tego towaru, wówczas towar ten nie będzie podlegał opodatkowaniu VAT, nie będzie obciążony cłem, będzie natomiast podlegał opodatkowaniu projektowanym podatkiem w wysokości 40 zł.

Taka sytuacja będzie sprzeczna z podstawowymi założeniami TFUE, dotyczącymi wspólnej polityki celnej państw członkowskich Unii Europejskiej, zgodnie z którymi taryfa celna jest ustalana przez Radę Unii Europejskiej, w formie rozporządzenia, bezpośrednio stosowanego przez każde państwo członkowskie Unii Europejskiej (Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej). Wskazać należy, że wszystkie europejskie taryfy celne i środki

w zakresie gospodarki rolnej i handlu, które stosowane są do produktów przywożonych do Unii i wywożonych z niej uwzględniane są w Zintegrowanej Taryfie Unii Europejskiej (*Taric*), zarządzanej Komisję Europejską, która publikuje zaktualizowaną dzienną wersję na oficjalnym serwisie internetowym Taric.

Projektowany podatek nie jest przewidziany przez Taric, co oznacza, że należy go uznać za sprzeczny z bezpośrednio obowiązującą w Polsce Wspólną Taryfą Celną.

4. Wady w zakresie regulacji Ustawy

Wskazać należy, że przepisy Ustawy zawierają wady powodujące, że stosowanie w praktyce przepisów Ustawy będzie niemożliwe.

4.1 Obrót ewidencjonowany za pomocą kasy fiskalnej

Zgodnie z art. 7 ust. 3 Ustawy, „*Przychód ze sprzedaży detalicznej w przypadku sprzedawcy detalicznego określa się w oparciu o wielkość obrotu zaewidencjonowanego przy pomocy kas rejestrujących i pomniejsza o dokonane w danym okresie zwroty towarów*."

Należy wskazać, że projektodawca Ustawy nie uwzględnił dwóch, istotnych faktów. Po pierwsze, zagraniczni sprzedawcy nie są w ogóle objęci regulacjami polskiej ustawy o VAT, zatem nie mają obowiązku posiadania kas rejestrujących. Po drugie, nawet niektórzy krajowi sprzedawcy internetowi nie mają obowiązku stosowania kas rejestrujących. Zgodnie z pkt 37 załącznika do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących:

> „*Dostawa towarów w systemie wysyłkowym (pocztą lub przesyłkami kurierskimi), jeżeli dostawca towaru <u>otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku</u> lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła i na czyją rzecz została dokonana (dane nabywcy, w tym jego adres)*"

Oznacza to, że istotna grupa podatników, do których adresowane są przepisy Ustawy, nie będzie w stanie określać podstawy opodatkowania, z uwagi na brak stosowania kas rejestrujących.

4.2 Dostawa towarów z magazynu w Polsce, sprzedaż z zagranicy

Zgodnie z art. 3 pkt 8 Ustawy, opodatkowaniu podlegać będzie sprzedaż detaliczna „*o ile nabywca jest konsumentem, a wydanie towaru nabywcy nastąpiło na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; w przypadku dostarczania towaru przez przewoźnika za miejsce wydania towaru uznaje się miejsce wydania przez przewoźnika towaru nabywcy;*".

Dostrzegamy taki schemat transakcji i dostaw towarów, który będzie w łatwy sposób obchodził regulacje Ustawy. Mianowicie, może zdarzać się, że towar będzie sprzedawany konsumentowi przez zagranicznego sprzedawcę, jednakże jego transport będzie odbywał się najpierw do jego magazynu w Polsce, a następnie z magazynu w Polsce do nabywcy, gdzie wydającym towar w transporcie krajowym będzie podmiot zarządzający tym magazynem i dostawami do polskich klientów. W efekcie, transport towaru do magazynu nie będzie podlegał opodatkowaniu projektowanym podatkiem, ponieważ będzie to czynności komercyjna, niebędąca sprzedażą detaliczną. A następnie dostarczenie towaru z magazynu krajowego do klienta w Polsce również nie będzie podlegać opodatkowaniu, ponieważ nie będzie wiązało się z przekroczeniem granicy, zatem przewoźnik nie wystąpi w roli płatnika.

Ustawa nie zawiera analogicznych do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych rozwiązań „zakładu", pozwalających na opodatkowanie w Polsce dochodów osiąganych przez przedsiębiorców zagranicznych działających w Polsce.

5. Uwagi cywilistyczne

5.1 Adresat przepisów („przewoźnik")

Literalna treść przepisów art. 11 Ustawy wskazuje, iż ich adresatem jest „przewoźnik". To do przewoźnika kierowanych jest szereg obowiązków wynikających z tych przepisów, z których niedopełnieniem wiąże się w konsekwencji ryzyko ponoszenia (jako płatnik podatku) odpowiedzialności za jego wpłacenia organowi podatkowemu (vide art. 30 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa[3]).

Pojęcie „przewoźnik" nie zostało zdefiniowane w Ustawie. Niemniej jednak jest to termin, którym ustawodawca posługuje się w szeregu aktów rangi ustawowej w odniesieniu do podmiotu realizującego transport rzeczy. Zatem mając na względzie reguły wykładni systemowej, właśnie przez pryzmat tych aktów należy odczytywać pojęcie „przewoźnika" użyte w Ustawie. Już (regulujący w sposób ogólny umowę przewozu) przepis art. 774 KC wskazuje, iż status przewoźnika może posiadać jedynie podmiot kwalifikowany, tj. przedsiębiorca świadczący usługi przewozowe w ramach swojego przedsiębiorstwa. Wymagania, od których spełnienia ustawodawca uzależnia uzyskanie statusu przewoźnika, określa szereg przepisów (ustaw) szczególnych regulujących różne gałęzie transportu (w aktach tych ustawodawca posługuje się właśnie konsekwentnie pojęciem „przewoźnika"). W szczególności są to ustawa o transporcie drogowym[4], ustawa o transporcie kolejowym[5], ustawa – Prawo lotnicze[6], ustawa o żegludze śródlądowej[7], czy Kodeks morski[8].W doktrynie powszechnie (i trafnie) wskazuje się przy tym, że jakkolwiek bez znaczenia pozostaje forma organizacyjna, w jakiej przedsiębiorca ubiegający się o zezwolenia, licencje czy certyfikaty na wykonywanie świadczeń przewozowych

[3] T.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm.
[4] T.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 1313 z późn. zm.
[5] T.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 1297 z późn. zm.
[6] T.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 1393 z późn. zm.
[7] T.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 1458 z późn. zm.
[8] T.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 66 z późn. zm.

prowadzi działalność gospodarczą, to jednak w każdym przypadku działalność transportowa musi być prowadzona w zakresie działalności przedsiębiorstwa przewoźnika. Przewoźnikiem nie może zatem być podmiot wykonujący przewóz jedynie faktycznie choćby nawet w ramach prowadzonej działalności gospodarczej lub podzlecający przewóz innemu przewoźnikowi.[9]

Odnosząc powyższe uwagi dotyczące pojęcia „przewoźnika" na grunt Ustawy, należy dojść do wniosku, iż obowiązki wynikające z przepisów art. 11 Ustawy ciążyć będą wyłącznie na podmiotach posiadających status przewoźnika na gruncie ww. aktów prawnych. Oznacza to, że podmioty nie spełniające (z różnych względów) wymogów uzyskania statusu przewoźnika na gruncie tych aktów, nie będące podmiotami kwalifikowanymi jako „przewoźnik", ale jednak faktycznie wykonujące przewozy (choćby nawet w ramach swojego przedsiębiorstwa) nie będą adresatami przepisów art. 11 Ustawy. Prowadzi to do wniosku, iż na gruncie Ustawy będziemy mieli do czynienia z zaskakującym i bliżej nieuzasadnionym różnicowaniem podmiotów prawa przez Ustawodawcę. W świetle przepisów art. 11 Ustawy, szereg obowiązków i poważnych konsekwencji związanych z ich niewykonaniem ciążyć będzie jedynie na kwalifikowanych przewoźnikach (tj. podmiotach spełniających zdecydowanie wyższe wymagania chociażby w zakresie bezpieczeństwa danej gałęzi transport), nie dotycząc podmiotów nie posiadających statusu przewoźnika, lecz faktycznie wykonujących przewóz. Podejście takie należy uznać za nieracjonalne, wręcz dyskryminujące (kwalifikowanych) przewoźników.

Poważne wątpliwości budzi również możliwość zakwalifikowania operatora pocztowego (w rozumieniu ustawy – Prawo pocztowe[10]) jako przewoźnika na gruncie Ustawy, choć podmiot taki faktycznie dokonuje odpłatnego przemieszczania rzeczy. Prawo pocztowe nie posługuje się pojęciem „przewoźnika". Usługą pocztową nie jest też przewóz rzeczy innych niż korespondencja, wykonywany na podstawie odrębnych przepisów. Wydaje się zatem co najmniej wątpliwe, czy na gruncie Ustawy można by zakwalifikować operatora pocztowego, wykonującego usługę pocztową jako przewoźnika, a tym samym żądać od niego realizacji obowiązków określonych w art. 11 Ustawy. Teza ta wydaje się tym bardziej zasadna w kontekście przepisów obowiązujących w RP aktów prawnych regulujących różne formy przewozu (realizowanych przez przewoźników), np. przepisów Prawa przewozowego czy Konwencji Montrealskiej[11], wskazujących, że ich przepisy nie znajdują zastosowania do przewozu przesyłek pocztowych. W praktyce więc przepisy art. 11 Ustawy mogłyby nie znaleźć zastosowania do ogromnej rzeszy przesyłek, które (przede wszystkim ze względu na wymiary i podmiot dokonujących i przemieszczenia – operator pocztowy) udałoby się zakwalifikować jako przedmiot usługi pocztowej. Co przy tym warte podkreślenia, w obrocie dość powszechnie te same podmioty świadczą zarówno usługi pocztowe (jako operatorzy pocztowi) oraz przewóz (jako przewoźnicy).Obecna redakcja przepisów art. 11 Ustawy skutkowałaby zatem również w tym kontekście rzeczywistymi, bardzo poważnymi trudnościami natury operacyjnej u tego typu podmiotów, generującymi znacząco wyższe koszty jej działalności, które finalnie musiałyby

[9] Por. m.in. Z. Gawlik [w:] praca pod red. A. Kidyby, *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania - część szczególna*, kom. do art. 774 KC.
[10] Dz.U. z 2012 r., poz. 1529 z późn. zm.
[11] Dz.U. z 2007 r., Nr 37, poz. 235 z późn. zm.

znaleźć odzwierciedlenie w kosztach usług świadczonych klientom, w szczególności konsumentom.

Uwagi wskazane powyżej prowadzą także do ogólnego wniosku, iż znaczącemu pogorszeniu ulegnie pozycja „klasycznych" przewoźników względem operatorów pocztowych, mogących uniknąć obowiązków zakreślonych przez przepisy art. 11 Ustawy. Wydaje się zwłaszcza, że wyjątkowo uprzywilejowana może być w takiej sytuacji zwłaszcza pozycja operatora wyznaczonego (aktualnie Poczta Polska S.A.), co można by nawet starać się interpretować jako swoistą formę ukrytej pomocy publicznej dla tego podmiotu ze strony Państwa.

5.2 Pozostali uczestnicy przewozu

Przepisy art. 11 Ustawy nakładają na przewoźnika szereg obowiązków, jeżeli towar jest dostarczany: (i) od sprzedawcy detalicznego (ii) do nabywcy będącego konsumentem. Wydaje się, iż w przeważającej większości przypadków przesądzenie przez przewoźnika, czy ma do czynienia właśnie z takim rodzajem podmiotów, będzie zwyczajnie niemożliwe. Przewoźnik, jako podmiot nie będący stroną umowy sprzedaży, nie ma pojęcia czy przedmiot przesyłki sprzedaje sprzedawca detaliczny czy hurtowy, a nawet nie wie, czy siedziba sprzedawcy faktyczne znajduje się poza terytorium RP (por. art. 3 pkt 8) w zw. z art. 11 ust. 1 Ustawy). Co więcej, przewoźnik (nie będąc stroną stosunku prawnego innego niż przewóz) nie wie i nie ma realnych narzędzi umożliwiających mu dowiedzenie się, czy przedmiot przesyłki był/jest przedmiotem odpłatnego, czy może jednak nieodpłatnego zbycia, a co jest kluczowe w kontekście oceny zastosowania do przewoźnika przepisów art. 11 Ustawy.

Z podobnych jak wyżej względów (pkt 2.2) przewoźnik nie ma realnych możliwości przesądzenia, czy przesyłka jest kierowana do konsumenta, tym bardziej, że ten sam podmiot (osoba fizyczna) może mieć w różnych okolicznościach status przedsiębiorcy albo konsumenta (może nabywać rzeczy w związku z- albo bez związku z prowadzoną działalnością gospodarczą lub zawodową). Co więcej, nawet w tych samych okolicznościach ta sama osoba fizyczna może mieć w związku z nabyciem określonych przedmiotów wchodzącego w skład tej samej przesyłki (przemieszczanych wspólnie) zarówno status przedsiębiorcy jak i konsumenta (np. gdy tą samą przesyłka transportowana jest książka nabyta przez osobę fizyczną w związku z jej działalnością gospodarczą lub zawodową, oraz książka niezwiązana z taką działalnością). Przewoźnik nie posiada żadnych instrumentów prawnych ani faktycznych pozwalających mu na przesądzenie charakteru prawnego obiorcy przedmiotu danej przesyłki. Aktualna redakcja przepisu art. 11 ust. 1 Ustawy sugeruje jakoby jedynym kryterium przesądzającym o statusie konsumenta było to, czy odbiorca przesyłki jest osobą fizyczną czy też nie, a co jednak pozostaje w sprzeczności z przepisem art. 22^1 KC w zw. z art. 3 pkt 4) Ustawy.

W art. 11 ust. 1 Ustawy pojawia się również pojęcie „wysyłającego", jako podmiotu, od którego przewoźnik miałby uzyskać wskazane w tym przepisie oświadczenia. Pojęcie to nie zostało zdefiniowane w Ustawie, przy czym nie ulega wątpliwości, iż jest ono zdecydowanie szersze od pojęcia sprzedawcy detalicznego i może obejmować np. spedytora albo nawet załadowcę. W tym kontekście również pojawia się pytanie jak przewoźnik miałby uzyskać od wysyłającego wymagane oświadczenie skoro również i ten podmiot nie musi być (i zazwyczaj nie będzie)

stroną stosunku prawnego odpłatnego zbycia towaru pomiędzy sprzedawcą detalicznym a konsumentem (abstrahując w tym miejscu od tego, iż na etapie, o którym mowa w omawianym przepisie, nie będzie zwyczajnie możliwe uzyskanie oświadczenia o uiszczeniu podatku, gdyż uiszczenie podatku jest etapem późniejszym)? Nawet abstrahując od wiedzy wysyłającego w powyższym zakresie, przewoźnik również w stosunku o tego podmiotu nie będzie miał realnych narzędzi pozwalających na uzyskanie wymaganych oświadczeń.

5.3 Sytuacja przewoźnika

Powyższe uwagi prowadzą do wniosku, iż zwłaszcza przepis art. 11 ust. 1 Ustawy nakłada na przewoźnika obowiązki w praktyce niewykonalne. Teza ta jest tym bardziej zasadna, jeżeli weźmie się pod uwagę charakter usług z jakimi te obowiązki miałyby być związane, a mianowicie masowe przewozy ogromnych ilości przesyłek w bardzo krótkim czasowe. Nawet próby (z góry skazane na porażkę z ww. względów) uczynienia zadość tym wymogom będą stały w całkowitej sprzeczności z cechami tych usług (stosunkowo krótki czas przewozu oraz relatywnie niewielka cena).

W przypadku niespełnienia owych nierealnych obowiązków (pozyskanie oświadczeń, o których mowa w art. 11 ust. 1 Ustawy) przewoźnik zobligowany będzie (jako płatnik) do pobrania podatku od wysyłającego, nie posiadając przy tym żadnych realnych instrumentów prawnych i faktycznych pozwalających na pobranie tego podatku. Podatek ów miałby zostać pobrany od zadeklarowanej wartości przesyłki, przy czym – co warte podkreślenia – w praktyce przesyłki o zadeklarowanej wartości stanowią znikomą ilość wolumenu przewożonych przesyłek w obrocie kurierskim. Zatem w takiej sytuacji przewoźnik, do którego nie znajdywały by zastosowania ograniczenia z art. 12 ust. 1 zd. 1 Ustawy, zobligowany byłby do pobrania podatku w ryczałtowej wysokości 40 zł od przesyłki, tj. w kwocie wyższej niż wysokość wynagrodzenia przewoźnika za przewóz większości drobnych przesyłek (dostarczanych przez kurierów). Przewoźnik, jako płatnik odpowiada przy tym całym swoim majątkiem za zapłatę takiego podatku, którego w praktyce nie jest w stanie pobrać od wysyłającego.

Konsekwencją wejścia w życie Ustawy zawierającej przepisy art. 11 w aktualnym brzmieniu, może być zatem masowe ograniczenie działalności firm kurierskich w Polsce albo drastyczne podniesienie kosztów działalności tych firm kurierskich, co w jednym i drugim przypadku z pewnością znajdzie potężne i negatywne odzwierciedlenie nie tylko w branży przewozów kurierskich, ale również w szeroko pojętym handlu, zwłaszcza za pośrednictwem Internetu, a w konsekwencji także i w poziomie dochodów budżetu Państwa.