

# RAPORT

NIEJEDNOZNACZNIE UREGULOWANE  
STAWKI VAT  
A ZASADA BEZPIECZEŃSTWA PRAWNEGO



Związek Przedsiębiorców i Pracodawców  
[www.zpp.net.pl](http://www.zpp.net.pl)

WARSZAWA, MAJ 2019

## SPIS TREŚCI

SPIS TREŚCI .....	2
SYNTEZA.....	3
REKOMENDACJE.....	5
1. WPROWADZENIE – VAT JAKO NAJBARDZIEJ SKOMPLIKOWANY PODATEK W POLSCE .....	6
2. AKTUALNA MATRYCA STAWEK VAT I JEJ ABSURDY W KONTEKŚCIE ZASADY BEZPIECZEŃSTWA PRAWNEGO .....	11
3. OSTATNIA AKTYWNOŚĆ PRAWODAWCY – KONSTYTUCJA DLA BIZNESU, 100 ZMIAN DLA FIRM .....	17
4. RZECZYWISTY PROBLEM Z VAT – PRZEDSIĘBIORCY Z BRANŻY FAST FOOD .....	21
5. KLUCZOWE POSTULATY W ZAKRESIE UREGULOWANIA STAWEK PODATKU VAT ORAZ POLITYKI FISKALNEJ PAŃSTWA.....	29
6. PODSUMOWANIE.....	31

## SYNTEZA

Obowiązek państwa, aby zapewnić funkcjonującym w nim podmiotom poczucie bezpieczeństwa prawnego, wynika wprost z jednej z najszerzej interpretowanych klauzul generalnych, zawartych w polskim systemie prawnym, tj. artykułu 2 konstytucji, w którym stwierdzono, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym. Zasada bezpieczeństwa prawnego bezpośrednio powiązana jest z szeregiem innych zasad (m.in. praworządności, przyzwoitej legislacji etc.), w każdym jednak razie składa się na taki zespół okoliczności, w których podmiot, zapoznając się z treścią aktu prawnego, jest w stanie na tej podstawie zaplanować swoją aktywność i przewidzieć jej konsekwencje. Wiąże się z tym system dyrektyw dotyczących aktów prawnych – chodzi m.in. o to, by były one precyzyjne, jasne, jednoznaczne i dookreślone.

Jednocześnie, jak powszechnie wiadomo, polski system podatkowy należy do najbardziej skomplikowanych w Europie. Na taki stan rzeczy mają wpływ nie tylko czynniki ilościowe, tj. liczba nowelizacji, kolejnych poprawek, nowych ustaw, rozporządzeń itd., ale także jakościowe, odnoszące się do merytorycznej zawartości aktów prawa podatkowego. W zasadzie wszystkie z nich są zbudowane w sposób niezrozumiały dla przeciętnego odbiorcy, trudny do rozkodowania, obarczone są dodatkowo hermetycznością języka prawnego, służącego do opisywania poszczególnych elementów zobowiązania podatkowego. Bodaj najbardziej skomplikowanym podatkiem – o czym świadczą choćby statystyki dotyczące liczby wniosków o wydanie interpretacji podatkowych – jest podatek od towarów i usług. Już sam w sobie, VAT jest daniną skomplikowaną konstrukcyjnie. Ustawodawca dołożył jednak do tego szereg dodatkowych regulacji, niejednokrotnie służących do „łatania” dziur w systemie, wynikających często z niedostatków wpisanych w istotę podatku VAT. Jednocześnie, nawet w zakresie sprawy tak podstawowej, jak stawki, przyjęto system szalenie skomplikowany – zdecydowano się bowiem na wprowadzenie, poza stawką podstawową, dwóch stawek obniżonych (plus stawka 0 proc. oraz zwolnienie). W samej ustawie możemy ponadto znaleźć jeszcze więcej stawek niż te, które obowiązują w tej chwili (mają one bowiem – teoretycznie – charakter przejściowy), a także choćby ryczałtowy VAT dla taksówkarzy o osobnej stawce. Dodatkowo sama matryca, której zadaniem jest przyporządkowanie określonych kategorii produktów i usług do konkretnych stawek, pełna jest kazuistyki i szczegółowych rozróżnień de facto analogicznych produktów, wynikających (co więcej – w sposób często niekonsekwentny) z chęci osiągnięcia za jej pomocą celów pozafiskalnych (vide choćby wyższa stawka na żywność przetworzoną). W rezultacie doprowadza ona do absurdów, chaosu, a niejednokrotnie również wynikłych na ich gruncie sporów sądowych.

Z takim przypadkiem mają do czynienia przedsiębiorcy z branży fast food, którzy od lat opodatkowują swoją działalność stawką 5 proc., odpowiednią dla dostawy gotowych dań i posiłków. Uprawnienie do stosowania obniżonej stawki było potwierdzane licznymi interpretacjami indywidualnymi, a także oparte na prawie unijnym i orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, zgodnie z którymi dla klasyfikacji danej transakcji (w przypadku dylematu między uznaniem jej za dostawę towarów, a świadczenie usługi)

kluczowy jest jej rzeczywisty charakter oraz okoliczności. Tym samym, jeśli dana sytuacja pozbawiona jest cech charakterystycznych dla świadczenia usługi restauracyjnej (takich jak obsługa kelnerska, przyniesienie karty menu do stolika, zastawa wielokrotnego użytku itd.), mamy do czynienia z dostawą towarów. Niestety w 2016 roku, wbrew zapowiedziom rządu o zakończeniu praktyki polegającej na nagłej zmianie interpretacji bez zmiany prawa, a zarazem wbrew dotychczasowej ugruntowanej praktyce, wydano interpretację ogólną, zgodnie z którą transakcje zawierane przez podmioty z branży fast food powinny być opodatkowane 8 proc. stawką VAT, odpowiednią dla usług restauracyjnych. W rezultacie szereg interpretacji indywidualnych został podważony, a wielu przedsiębiorców, wskutek ponownego zbadania ich rozliczeń przez fiskusa i ustalenia nowej wysokości zobowiązania podatkowego, musiało zapłacić domiar, mimo że stosowało się do uzyskanych uprzednio interpretacji.

Taki stan rzeczy nie może być kontynuowany. Rozwiązaniem wydaje się być radykalne uproszczenie matrycy stawek VAT (jest to kierunek, w którym podąża projekt zaprezentowany przez Ministerstwo Finansów), powstrzymanie się od podejmowania prób osiągania za pomocą systemu podatkowego jakichkolwiek celów, poza fiskalnym, a także faktyczna realizacja koncepcji klauzuli pewności prawa oraz bieżące stosowanie zasad zawartych w Konstytucji dla biznesu.

## REKOMENDACJE

- Należy możliwie maksymalnie uprościć matrycę stawek VAT.
- Trzeba koniecznie zrezygnować z koncepcji realizowania za pomocą VAT celów innych, niż fiskalne. Podatki, co do zasady, służą zapewnianiu wpływów budżetowych, które są konieczne do realizowania podstawowych funkcji państwa.
- Zasady określone w Prawie przedsiębiorców, a także innych aktach, w tym m.in. in dubio pro tributario, czy klauzula pewności prawa, powinny być realizowane na każdym etapie postępowania przed organami państwowymi.

## 1. WPROWADZENIE – VAT JAKO NAJBARDZIEJ SKOMPLIKOWANY PODATEK W POLSCE

Polski system podatkowy jest bardzo skomplikowany – to chyba najczęściej powtarzające się zdanie w jakichkolwiek opracowaniach dotyczących danin publicznych w naszym państwie. Według Davida Ulpha, profesora ekonomii z University of St Andrews, na ogólny poziom „skomplikowania systemu podatkowego” składają się dwa osobne czynniki<sup>1</sup>. Pierwszym jest coś, co Ulph nazywa „design complexity” i definiuje w bardzo uproszczony sposób, jako miernik uwzględniający liczbę opodatkowanych dóbr i liczbę stawek podatkowych. Jest to ściśle ekonomiczne podejście do kwestii systemu podatkowego – z prawniczego i rachunkowego punktu widzenia należałoby wymienić jeszcze szereg zagadnień składających się na tę ogólną kategorię, odnoszącą się tak naprawdę do poziomu skomplikowania materialnego prawa podatkowego – mowa tu m.in. o zwolnieniach, parametrach obowiązku podatkowego (takich jak choćby moment jego powstania) czy też innych charakterystycznych elementach dla poszczególnych podatków, również konstrukcyjnych. Drugim zaś jest „operational complexity”, czyli wskaźnik odnoszący się do tego ile kosztuje i jak trudne jest dla uczciwego podatnika wywiązywanie się ze wszystkich ciążących na nim obowiązków formalnych.

Jeśli chodzi o pierwszy miernik, nie dysponujemy w tej chwili wiarygodnym międzynarodowym zestawieniem, pozwalającym porównać poziom skomplikowania polskiego materialnego prawa podatkowego do innych państw. Możemy opierać się natomiast na badaniach przeprowadzonych na reprezentatywnej grupie przedsiębiorców przez prof. Dominikę Maison, na zlecenie Związku Przedsiębiorców i Pracodawców<sup>2</sup>. Wynika z nich, że 90 proc. polskich przedsiębiorców uważa nasz system podatkowy za nieprzyjazny i skomplikowany, 86 proc. za niesprawiedliwy, a 82 proc. niezrozumiały. Tym samym, jako że grupa respondentów oceniających system właśnie w taki sposób jest przytłaczająco duża, zyskujemy pewien rzeczywisty ogląd na temat tego, jaka jest jakość prawa podatkowego w Polsce – zgodnie z opinią tych, którzy stosują je na co dzień.

Co do poziomu skomplikowania „operacyjnego”, najlepszym benchmarkiem jest znane większości osób zainteresowanych ekonomią badanie Paying Taxes, przeprowadzane co roku przez PwC wraz z Bankiem Światowym. W edycji na rok 2018, Polska zajęła 51 miejsce, plasując się za Kosowem, Ukrainą, Azerbejdżanem czy Mołdawią<sup>3</sup>. Jesteśmy jednocześnie w grupie państw, w których wypełnienie formalności podatkowych trwa najdłużej – analitycy obliczyli, że 260 godzin rocznie. Jest to 16 najdłuższy czas w całym zestawieniu, a warto zaznaczyć, że ujęto w nim 189 państw.

<sup>1</sup> [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/193497/ots\\_david\\_ulph\\_measuring\\_tax\\_complexity.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/193497/ots_david_ulph_measuring_tax_complexity.pdf)

<sup>2</sup> [http://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2017/11/or9wcq\\_17.05.2017Przedsiębiorcyopodatkachbadanieprof.D.Maison.pdf](http://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2017/11/or9wcq_17.05.2017Przedsiębiorcyopodatkachbadanieprof.D.Maison.pdf)

<sup>3</sup> <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2018/overall-ranking-and-data-tables.html>

Można zatem zdecydowanie stwierdzić, że poziom skomplikowania polskiego systemu podatkowego jest w obu analizowanych kategoriach wysoki. Skutki takiego stanu rzeczy dla funkcjonowania przedsiębiorców są oczywiste – większe wydatki na usługi doradztwa podatkowego i księgowości, więcej czasu poświęconego na spełnianie biurokratycznych obowiązków.

Wydaje się jednocześnie, że obu wspomnianych mierników można używać nie tylko do oceny porównawczej całego systemu podatkowego, ale również w odniesieniu do poszczególnych podatków.

W ramach polskiego systemu funkcjonują bowiem podatki o skrajnie różnym stopniu skomplikowania. Mamy podatki stosunkowo, jak na nasze realia, proste, takie jak np. podatek rolny uregulowany ustawą z 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym. Ustawa liczy sobie – wyłączwszy przepisy przejściowe i zmieniające inne ustawy – siedemnaście artykułów, a kwotę podatku oblicza się mnożąc liczbę hektarów przeliczeniowych przez stawkę. Można oczywiście zwracać uwagę, że posługiwanie się taką miarą, jak „równowartość pieniężna kwintali żyta” przy określaniu wysokości podatku jest archaiczne, a podział na klasy użytków rolnych i okręgi podatkowe wprowadza pewne zamieszanie, ale na tle innych polskich podatków, ten sprawia wrażenie stosunkowo nieźle zaprojektowanego. Oczywiście i w jego przypadku do podstawy opodatkowania i stawki dochodzi szereg dodatkowych elementów, takich jak zwolnienia i ulgi, ale wystarczy porównać objętość tego aktu z innymi ustawami podatkowymi, żeby dostrzec, że mamy do czynienia z relatywnie prostą daniną. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych liczy sobie 267 stron (ustawa o podatku rolnym zaledwie 15). 223 strony były potrzebne prawodawcy, by uregulować podatek dochodowy od osób prawnych.

Prawdziwym negatywnym fenomenem jest jednak ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług, mieszcząca się na blisko 350 stronach tekstu. Niestety, ogromna objętość aktu wiąże się dodatkowo z potwornym poziomem skomplikowania konstrukcji samego podatku.

Zgodnie z art. 5 ustawy, opodatkowaniu VAT podlegają:

- odpłatna dostawa towarów,
- odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,
- eksport towarów,
- import towarów na terytorium kraju,
- wewnątrzspółnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju,
- wewnątrzspółnotowa dostawa towarów.

Mamy zatem do czynienia z pięcioma różnymi podstawami opodatkowania, co ma swoje daleko idące konsekwencje, ponieważ poszczególne elementy konstrukcyjne podatku różnią się, w zależności od tego, co dokładnie jest w danym przypadku opodatkowane. Z punktu widzenia większości podatników (zgodnie z art. 15 są nimi osoby prawne, jednostki

organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na jej cel lub rezultat, z wyłączeniem przewidzianym dla podatników, u których wartość sprzedaży nie przekracza kwoty 200 tysięcy złotych), kluczowe są dwie kategorie, tj. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług. Obie zostały na łamach ustawy zdefiniowane.

Dostawa towarów – przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Świadczenie usług – każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów.

Podział ten ma bardzo doniosłe znaczenie, ponieważ w zależności od tego, czy opodatkowana jest dostawa towarów, czy świadczenie usług, różnie będzie rozpatrywane np. miejsce dostawy albo świadczenia. Miejscem dostawy towarów może być, w zależności od przypadku, zarówno miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu, jak i m.in. miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane, albo miejsce, w którym towary znajdują się w momencie dostawy. Dodatkowo w grę wchodzi szczegółowe unormowania, odnoszące się do np. sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju (uznaje się ją za dokonaną na terytorium państwa członkowskiego, które jest państwem przeznaczenia dla wysyłanych lub transportowanych towarów). Prawdziwie problematyczne może być jednak określenie miejsca świadczenia usług. Sytuacja jest w tym zakresie bardzo skomplikowana. Jeśli usługa świadczona jest na rzecz podatnika VAT, miejscem świadczenia usług jest co do zasady siedziba działalności gospodarczej usługobiorcy. W przypadku świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, miejscem świadczenia usług jest generalnie siedziba działalności gospodarczej ustawodawcy. Dodatkowo jednak obowiązują osobne uregulowania dla poszczególnych rodzajów usług, wśród których wymienić można m.in. usługi dotyczące nieruchomości, usługi transportowe, kulturalne, restauracyjne czy telekomunikacyjne. Każdy z tych rodzajów usług posiada osobno określone w ustawie miejsce świadczenia, co jest kluczowym aspektem z punktu widzenia ustalenia miejsca opodatkowania usługi VAT w przypadku świadczenia jej na rzecz podmiotu spoza Polski. Widzimy zatem, że już na tym etapie podatek VAT wydaje się być szalenie skomplikowany – począwszy od samej objętości ustawy, przez którą ciężko przebrnąć, aż do jej zawartości, gdzie już na etapie ustalania podstawowych parametrów stosunku zobowiązania podatkowego, pojawia się szereg problemów i kazuistycznych regulacji odnoszących się do konkretnych przypadków. Dokładając do tego kwestie ustalania podstawy opodatkowania, szczególne procedury (w ustawie opisano ich dziewięć - dotyczą drobnych przedsiębiorców, rolników ryczałtowych, usług turystycznych, dostaw towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, złota inwestycyjnego, usług telekomunikacyjnych



w dwóch wariacjach, świadczenia usług międzynarodowego okazjonalnego przewozu drogowego osób, a także odnoszące się do zwrotu podatku podróжным [tzw. tax free] oraz wewnątrzspółnotowych transakcji trójstronnych), system składania deklaracji o przechowywaniu dokumentacji, z uwzględnieniem nowych instrumentów, takich jak split payment i JPK, podatek VAT jawi się jako studnia bez dna, pełna trudnych i bardzo szczegółowych przepisów, które przedsiębiorcom – nawet tym stosunkowo dużym i wyposażonym w profesjonalną obsługę prawną – trudno w pełni zrozumieć.

Jeden z największych problemów pojawia się, jeśli spojrzymy na absolutnie podstawowy element konstrukcji podatku, czyli jego stawkę. Ze stawkami VAT sytuacja jest bowiem wyjątkowo skomplikowana. Zgodnie z art. 41 ustawy, podstawowa stawka podatku wynosi 22 proc., a dla poszczególnych grup towarów i usług przewidziane są obniżone stawki 7 proc. i 5 proc. Nie jest jednak tajemnicą, że w Polsce towary i usługi objęte są w tej chwili stawkami 23 proc., 8 proc. i 5 proc. – dzieje się tak na podstawie art. 146a ustawy, wprowadzonego ustawą z dnia 26 listopada 2010 roku o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej, w którym (w jego pierwotnej wersji) zakładano podwyższenie stawek do 23 proc. i 8 proc. na czas do 31 grudnia 2013 roku. Tym samym, podwyższone stawki VAT miały obowiązywać przez trzy lata – ruch ten motywowano koniecznością przeciwdziałania skutkom kryzysu ekonomicznego. Niestety, okazało się, że podwyższone stawki „zadomowily” się w polskim systemie podatkowym i w bieżącym brzmieniu ustawy mają obowiązywać do końca 2018 roku. Nie jest to jednak koniec komplikacji związanych ze stawkami podatku VAT – wszak istnieje jeszcze stawka 0 proc., odnosząca się m.in. do wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (jest to instrument, który umożliwia uzyskanie zwrotu VAT, przez co był wykorzystywany przy tzw. karuzelowych mechanizmach oszustw), a także zwolnienie z podatku. Dodatkowo w przypadku usług handlu i gastronomii, kwota podatku należnego – na podstawie art. 146b wynosi 18,7 proc. oraz 7,41 proc. Taksówkarzom przysługuje natomiast prawo do uiszczania VAT w formie ryczałtu o stawce 3 proc., w okresie do końca 2018 roku podwyższonej do 4 proc. Jednocześnie w ustawie możemy znaleźć przepisy podnoszące stawki na okres od 1 lipca 2012 roku do 30 czerwca 2013 roku oraz od 1 stycznia 2015 roku do 31 grudnia 2015 roku, jeżeli relacja państwowego długu publicznego do produktu krajowego brutto, według stanu na dzień 31 grudnia 2011 roku, przekraczałaby 55 proc. (stawki 24 proc., 9 proc. oraz 6 proc., a także 5 proc. dla taksówkarzy). Było to rozwiązanie przewidziane na wypadek ewentualnych perturbacji budżetowych, do których jednak nie doszło – a zatem stawki nie zostały podwyższone jeszcze bardziej. Mimo to, przepisy odnoszące się do potencjalnej możliwości podwyżki, jeżeli określony warunek zostałby spełniony w 2011 roku, wciąż znajdują się w ustawie i obowiązują. Nie wpływa to w istotny sposób na praktykę stosowania prawa podatkowego przez przedsiębiorców, jednak zdecydowanie budzi niepotrzebny zamęt i dodatkowo komplikuje – i tak już skomplikowaną, jak wykazano wyżej – sprawę prawidłowego ustalenia stawki. Dlaczego jest ono tak istotne? To proste – jeśli przedsiębiorca zastosuje złą stawkę i odprowadzi do Urzędu Skarbowego mniejszą kwotę, niż powinien (uzyska wyższą ze zwrotu), wówczas w toku postępowania podatkowego może zostać wydana decyzja o powstaniu zaległości podatkowej, wobec czego przedsiębiorca będzie musiał uregulować różnicę wraz z odsetkami – nie trzeba wspominać,

że dla wielu małych biznesów konieczność nagłej zapłaty kwot opiewających niekiedy na miliony złotych, wiąże się ze stratą płynności finansowej i upadłością.

Trzeba podkreślić, że aktualnie procedowany jest projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, którego głównym celem jest zmiana matrycy stawek w taki sposób, by była ona dostosowana do klasyfikacji CN, a nie PKWiU (w przypadku usług zaś do PKWiU 2015). Projekt, mimo pewnych zastrzeżeń co do realnego podniesienia stawek na niektóre kategorie towarów, zmierza do uproszczenia matrycy i jako taki zasługuje na poparcie. Wciąż jest jednak procedowany – I czytanie, które odbyło się 15 marca w Sejmie, pozostało niedokończone, a obecny status projektu wydaje się być niejasny.

W tej chwili zatem wciąż obowiązuje skomplikowana matryca oparta o klasyfikację PKWiU. Nic więc dziwnego, że podatek VAT jest tym, o który Krajowa Informacja Skarbowa pytana jest najczęściej<sup>4</sup>. Spośród 1,455 mln odpowiedzi udzielonych na pytania telefoniczne zadane przez podatników, aż 576 tys. dotyczyło podatku VAT (najwięcej, na drugim miejscu był podatek PIT z ponad 402 tysiącami rozmów). Co ciekawe, również pracownicy obsługujący podatników w urzędach skarbowych, potrzebowali merytorycznego wsparcia z Krajowej Informacji Skarbowej właśnie w zakresie pytań dotyczących podatku VAT – spośród niemal 2400 telefonów wykonanych do KIS przez pracowników sal obsługi, prawie 1300 dotyczyła VAT. Z ponad 25 tysięcy wydanych w 2017 roku indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, aż 13,8 tys. (a zatem ponad 50 proc.!) dotyczyło podatku VAT. Te proporcje robią jeszcze większe wrażenie, jeśli spojrzymy na liczbę podatników – liczba czynnych podatników VAT jest od lat z grubsza stała i opiewa na ok. 1,6 mln podmiotów<sup>5</sup>, podczas gdy podatników PIT było w 2017 roku aż ponad 25 milionów<sup>6</sup>. Tym samym, okazuje się, że kilkunastokrotnie mniejsza grupa podatników wykonała do urzędów prawie połowę telefonów więcej z prośbą o informację, a także odpowiada za wydanie ponad połowy indywidualnych interpretacji podatkowych w Polsce. To, jak się wydaje, dobrze obrazuje skalę problemu skomplikowania podatku VAT.

---

<sup>4</sup> Dane przytaczane za:

<http://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+z+dzia%C5%82alno%C5%9Bci+KIS+za+rok+2017.pdf>.

<sup>5</sup> <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/wypowiedz.xsp?posiedzenie=20&dzien=3&wyp=192>.

<sup>6</sup> <https://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/6084784/Informacja>.

## 2. AKTUALNA MATRYCA STAWEK VAT I JEJ ABSURDY W KONTEKŚCIE ZASADY BEZPIECZEŃSTWA PRAWNEGO

Jak wskazano w poprzednim rozdziale, problematyka stawek VAT jest bardzo skomplikowana. Jej ciężar wynika jednak nie tylko z mnogości stawek i generalnego bałaganu ustawowego. Problemem jest również sposób, w jaki poszczególne towary i usługi zostały przyporządkowane do określonych stawek. Generalnie polska matryca VAT opiera się na systemie klasyfikacji PKWiU (Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług), służącym przede wszystkim celom statystycznym<sup>7</sup> i to bardzo szczegółowym. Wyjątkowo szczegółowy podział towarów i usług, a również cele zakładane przez ustawodawcę przy określaniu, które kategorie produktów mają zostać objęte preferencyjnymi stawkami, spowodowały niewyobrażalny chaos. Generalne założenie było proste – obniżone stawki miały odnosić się do żywności: 8 proc. na żywność przetworzoną oraz 5 proc. na żywność nieprzetworzoną. Tym samym prawodawca zdecydował się wykorzystać prawo podatkowe jako narzędzie realizowania celu innego, niż li tylko cel fiskalny – chciał, by VAT pełnił funkcję nie tylko quasi-redystrybucyjną (obniżone stawki na produkty żywnościowe, stanowiące dominującą część koszyka konsumpcyjnego osób uboższych), lecz także prozdrowotną. W momencie, w którym trzeba było szczegółowo określić, jaką stawką zostanie objęty konkretny produkt, pojawił się istotny problem. Okazuje się bowiem, że stawka VAT na pieczywo może zależeć od jego terminu przydatności do spożycia, a chleb tostowy może być objęty – z jakiegoś powodu – wyższą stawką niż chleb na zakwasie. Jednocześnie ustawodawca sam sobie zaprzecza, obejmując sosy na bazie musztardy, zawierające często tłuste i zdecydowanie niezdrowe dodatki, stawką obniżoną, a czystą musztardę regularną stawką 23 proc. Przesadna kazuistyka i szczegółowość, a także niepotrzebnie objęte przez prawodawcę cele pozafiskalne, realizowane dodatkowo w sposób niekonsekwentny, doprowadziły do tego, że często w jednym produkcie, takim jak hot dog, obecne mogą być trzy różne stawki VAT (a sama sprzedaż może być opodatkowana – w zależności od okoliczności – jak dostawa gotowej żywności albo jak usługa restauracyjna, naturalnie różnymi stawkami). Podobnie wafle i opłatki o zawartości wody przekraczającej 10 proc. masy objęte są preferencyjną stawką 8 proc., podczas gdy pozostałe wafle i opłatki objęte są regularną stawką 23 proc. Z kolei w przypadku owoców cytrusowych obowiązuje stawka 8 proc., podczas gdy dla owoców ogółem jest to 5 proc. Często przyporządkowanie stawki do towaru staje się bardzo trudne – dobrze znanym przykładem jest choćby kwestia opodatkowania kawy latte (dylemat, czy odpowiednia jest standardowa stawka 23 proc. przewidziana dla kawy, czy obniżona, którą objęte są napoje mleczne) czy też lodów wodnych. Na tych przykładach doskonale widać, jak trudne musi być przyporządkowanie odpowiedniej stawki VAT do konkretnej sprzedaży. Jeszcze większe zamieszanie pojawia się w momencie, w którym podatnik musi ustalić, czy w danym przypadku doszło do dostawy towaru, czy też do świadczenia usługi. Do zamieszania w tym zakresie dochodzi np. w przypadku sprzedaży żywności, gdzie znane są

<sup>7</sup> [https://stat.gov.pl/Klasyfikacje/doc/pkwiu\\_15/index.html](https://stat.gov.pl/Klasyfikacje/doc/pkwiu_15/index.html).

już wątpliwości dotyczące zakwalifikowania danej transakcji jako usługi restauracyjnej albo dostawy gotowych dań (ten problem zostanie szerzej opisany w dalszej części opracowania).

Nie ulega zatem wątpliwości, że podatek VAT jest konstrukcyjnie bardzo skomplikowany, a dodatkowych problemów dostarcza podatnikom (ale również organom podatkowym) niejasna, zbyt szczegółowa i nielogiczna matryca stawek, opracowana na podstawie klasyfikacji PKWU. Wydaje się, że taki stan rzeczy nie licuje z podstawowymi zasadami wywiedzionymi z konstytucji, w tym w szczególności z zasadą bezpieczeństwa prawnego.

Jedną z bardziej pojemnych klauzul generalnych zawartych w Konstytucji RP jest naturalnie artykuł 2, który stanowi że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Z przepisu wynikają zatem trzy podstawowe wnioski – Rzeczpospolita jest państwem demokratycznym, Rzeczpospolita jest państwem prawnym oraz Rzeczpospolita urzeczywistnia zasady sprawiedliwości społecznej. O ile pierwszy odnosi się do ustroju, a ostatni wydaje się być niedookreślony, przez niejasne i nielogiczne pojęcie „sprawiedliwości społecznej” (sprawiedliwość jest wszak bezprzymiotnikowa), o tyle środkowy wywołuje szereg konsekwencji, opisanych zarówno w literaturze, jak i orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Polski ustawodawca powołuje się bowiem na względnie powszechną w cywilizowanym świecie ideę państwa prawnego (niemiecki Rechtsstaat). O tym, jakie cechy przypisuje się „państwu prawnemu” i jakie kryteria musi ono spełniać, powstało już wiele monografii, sprowadzając jednak rzecz do esencji, wydaje się, że kluczowe jest – a według niektórych autorów nawet wystarczające – by państwo było „praworządne”<sup>8</sup>. Praworządność natomiast, poza tym że związana jest z zasadą legalizmu, czyli działania organów państwa na podstawie i w granicach prawa, odnosi się również do samego prawa jako takiego, któremu stawiane są pewne wymogi formalne, a także aksjologiczne<sup>9</sup>. John Finnis zdecydował się na określenie pewnego katalogu podstawowych cech systemu prawnego w państwie prawnym<sup>10</sup>. Ma być on m.in. taki, by normy w nim zawarte nie zawierały przeszkód uniemożliwiających podporządkowanie się im, były jasne, a także spójne. Podobne wymogi stawiane są przepisom w państwie prawnym z punktu widzenia zapewniania ich roli gwarancyjnej wobec praw i wolności obywatelskich: mają być one przede wszystkim czytelne<sup>11</sup>. Generalnie zespół cech systemu prawnego i instytucjonalnego w państwie, wynikających z zasady państwa prawnego, ujęto w ramach doktryny i judykatury w pojemną zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa – według Trybunału Konstytucyjnego jest to jedna z elementarnych zasad określających stosunki między obywatelem a państwem w państwie prawa<sup>12</sup>. Podstawą tej zasady jest z kolei pewność prawa, definiowana przez TK jako zespół cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne, a zatem umożliwiają decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o całkowitą znajomość

---

<sup>8</sup> Por. L. Morawski, *Spór o pojęcie państwa prawnego*, „Państwo i Prawo” 1994 r.

<sup>9</sup> Por. B. Kanarek i J. Wieczorkiewicz – Kita, *Semiotyczne aspekty dyskusji o państwie prawnym*, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, zeszyt 3,4 1998 r.

<sup>10</sup> Por. J. Finnis, *Prawo naturalne i uprawnienia naturalne*, Warszawa 2001 r.

<sup>11</sup> [http://biurose.sejm.gov.pl/teksty\\_pdf\\_92/i-63.pdf](http://biurose.sejm.gov.pl/teksty_pdf_92/i-63.pdf)

<sup>12</sup> Por. wyrok z 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00.

przesłanek, jakimi kierują się w swoich działaniach organy państwowe, a także konsekwencji prawnych, jakie działania jednostki mogą za sobą pociągnąć<sup>13</sup>.

Generalnie TK odnosi się do zasad pewności prawa oraz zapewnienia bezpieczeństwa prawnego, wywiedzionych z generalnej klauzuli zawartej w artykule 2 konstytucji, w specyficzny sposób – w niektórych wyrokach opisuje je w sposób oddzielny (tak, jak gdyby jedna wynikała z drugiej), a w innych zrównuje je ze sobą, traktując w zasadzie równoznacznie. Niezależnie od tego, jaką koncepcję przyjmujemy za słuszną, rzeczywiście zbiór postulatów wobec przepisów prawnych i ich stosowania jest w przypadku zasady zapewnienia bezpieczeństwa prawnego oraz zasady pewności prawa analogiczny. Chodzi o to, by rozsądny podmiot, czytając treść ustawy, znał konsekwencje swoich potencjalnych działań i przesłanki, jakimi kierują się organy państwowe przy podejmowaniu decyzji, tak by był w stanie zaplanować swoją aktywność. Opisywane zasady mają zatem szczególne znaczenie w przypadku tych gałęzi prawa, w których państwo, korzystając ze swojej funkcji *imperium*, może siłą wyegzekwować od danego podmiotu realizację określonych obowiązków. Chodzi tu przede wszystkim o prawo karne, a także wszelkie gałęzie prawa administracyjnego oraz prawo podatkowe – a zatem tam, gdzie władztwo państwa nad jednostką sięga najgłębiej i dotyczy podstawowych wartości i praw, takich jak wolność i własność.

Tymczasem, jak słusznie zauważa prof. Andrzej Gomułowicz w swojej pracy pt. „Podatki a etyka”, prawodawca podatkowy w Polsce nie respektuje zasady jasności prawa podatkowego, zaznaczając jednocześnie, że poprawność i precyzyjność przepisów składa się na ich komunikatywność, a ta z kolei wyznacza bezpieczeństwo prawne podatnika<sup>14</sup>. Profesor formułuje również szereg postulatów, wśród których można znaleźć takie, które wprost idealnie odnoszą się choćby do regulacji dotyczących podatku VAT – mianowicie wskazuje, że od racjonalnego prawodawcy oczekuje się takiego stanowienia prawa, które nie budzi wątpliwości, co do treści nakładanych obowiązków. Zwraca również uwagę na nadmierną kazuistykę przepisów. Jest ona ściśle zresztą połączona z poprzednim zastrzeżeniem – nigdy nie uda się ująć całego bogactwa życia społecznego i gospodarczego w konkretnych przepisach, a zatem prawodawca, próbując tego dokonać – zapewne często w dobrej wierze, chcąc spełnić postulat określoności i precyzyjności przepisów – doprowadza do stworzenia chaosu, w którym podatnik pozbawiony jest tej elementarnej wartości, jaką jest poczucie bezpieczeństwa prawnego.

Nie sposób nie zauważyć jednocześnie, że prawo podatkowe jest specyficzną gałęzią prawa. Z jednej bowiem strony, stosowanie klauzul generalnych czy też pojęć nieostrych, gwarantuje organom podatkowym duży luz decyzyjny, który jest niepożądany, ponieważ podatnik powinien móc, po przeczytaniu ustawy, przewidzieć konsekwencje swojego postępowania. Z drugiej jednak, nadmierna kazuistyka i szczegółowość przepisów tworzy chaos, w którym ciężko się odnaleźć, a wobec poziomu skomplikowania życia gospodarczego, zmusza do przeprowadzenia trudnego procesu wykładni celem wypracowania podejścia do np. stanów

---

<sup>13</sup> *Ibidem*.

<sup>14</sup> Por. A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*.



faktycznych nie jednakowych, ale podobnych, spośród których tylko jeden został wprost opisany w ustawie, albo takich, których podleganie normie wyrażonej w tak szczegółowo skonstruowanym przepisie, jest przedmiotem wątpliwości. Tym samym polski prawodawca stworzył dwie instytucje, mające na celu zabezpieczenie interesów podatnika, tj. interpretacje ogólne oraz indywidualne. Celem tych pierwszych jest – generalnie – ujednolicenie stosowania prawa podatkowego. Kryje się w tym jednak pewna pułapka – jak słusznie zauważa się w doktrynie<sup>15</sup>, organy podatkowe niejednokrotnie traktują interpretacje ogólne wydawane przez ministra finansów jako wiążącą wykładnię legalną przepisu prawa. Tym samym często po prostu naśladują tę wykładnię w każdym analizowanym przypadku, bez przeprowadzania samodzielnej interpretacji przepisów, co prowadzi do kuriozalnego stanu, w którym interpretacja ogólna staje się quasi-źródłem prawa powszechnie obowiązującego, mimo że w konstytucji nie jest wśród źródeł prawa wymieniona. Na mocy art. 14a Ordynacji podatkowej, minister finansów, poprzez wydawanie interpretacji ogólnych, jedynie „dąży do jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego”. Taki rozdźwięk, pomiędzy rzeczywistym charakterem interpretacji ogólnej, opisanym w Ordynacji, a jej faktycznym stosowaniem przez organy podatkowe, powoduje problemy szczególnie wówczas, gdy wykładnia ministra finansów okazuje się być błędna. Jest potem bowiem powielana przez organy podatkowe, które przyjmują wykładnię dla podatników nieoczekiwaną – tym samym, interpretacja ogólna, mimo że w zamierzeniu ma sprzyjać zapewnianiu poczucia bezpieczeństwa prawnego podatników, w określonych sytuacjach może wywoływać całkowicie odwrotny skutek.

Inna jest funkcja interpretacji indywidualnych, które w założeniu mają spełniać funkcje informacyjne i ochronne. Za pomocą interpretacji indywidualnej, organ informuje podatnika, jaką wykładnię przepisów prawa podatkowego uważa za prawidłową, a jednocześnie fakt, że podatnik się do interpretacji zastosuje nie pozostaje obojętny dla jego sytuacji w toku ewentualnego postępowania podatkowego. W doktrynie czasami określa się interpretacje indywidualne jako „substytut pewności prawa” w przypadku prawa podatkowego<sup>16</sup>. Zgodnie zresztą z art. 14k Ordynacji podatkowej, zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego ją, nie może szkodzić wnioskodawcy.

Teoretycznie zatem, ustawodawca określił dosyć jasno funkcję zabezpieczającą interpretacji indywidualnych. Niestety w praktyce nie funkcjonuje ona tak dobrze, jak można byłoby oczekiwać. Doskonałym przykładem jest sprawa stawek VAT na szafy wnękowe. Cały kłopot wynikł ze zmiany przepisów po 31 grudnia 2010 roku – do tego czasu bowiem wykonywanie usług budowlano-montażowych w obiektach objętych społecznym programem mieszkaniowym (czyli np. wykonywanie trwałych zabudów meblowych), objęte było preferencyjną stawką VAT. Rozporządzenie ministra finansów z 24 grudnia 2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług uchylono i wydano

---

<sup>15</sup> Por. H. Filipczyk – *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*.

<sup>16</sup> *Ibidem*.

nowe, w którym nie znajdowało się odniesienia do usług budowlano-montażowych. Tym samym odpadła bezpośrednia podstawa do stosowania w przypadku tego typu prac obniżonej stawki VAT. Podatnicy mieli jednak do dyspozycji art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, zgodnie z którym preferencyjną stawkę podatku stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Zatem, jeśli tylko montaż szafy wnękowej został dokonany w obiekcie budowlanym należącym do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, a także zostaje uznany za „modernizację”, wciąż można do niego stosować preferencyjną stawkę VAT. Wielu przedsiębiorców uzyskało korzystne dla siebie interpretacje indywidualne w tej sprawie<sup>17</sup>. Na tym gruncie pojawił się jednak spór, w ramach którego zarówno sądy, jak i poszczególne organy podatkowe, stosowały inną wykładnię przepisów.

Wydawało się, że wątpliwości zostały przerwane uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 czerwca 2013 roku (sygn. akt I FPS 2/13). NSA stwierdził w nim, że świadczenie kompleksowe polegające na zaprojektowaniu, dopasowaniu oraz montażu komponentów w sposób tworzący wraz z elementami konstrukcyjnymi obiektu budowlanego lub jego części trwałą zabudowę meblową, wykonywane w obiektach budowlanych zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, stanowi usługę modernizacji. Tym samym, na podstawie art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, objęte jest obniżoną stawką podatku.

Niespełna rok później, bo 7 kwietnia 2014 roku minister finansów wydał interpretację ogólną, w której nie podziela stanowiska wyrażonego przez NSA w uchwale siedmiu sędziów. Minister wskazał bowiem, że określając, czy do zabudowy meblowej montowanej w budynku może mieć zastosowanie obniżona stawka VAT, należy badać stopień konstrukcyjnego połączenia komponentów meblowych i elementów obiektu budowlanego albo lokalu. W rozumieniu MF, żeby można było mówić o modernizacji, musi zająć tak silne połączenie konstrukcyjne tychże komponentów i elementów, że powstaje trwałą zabudowa spełniająca jako całość określoną funkcję użytkową. Stanowisko fiskusa pozostawało więc niezmienione, a w toku było wiele sporów między podatnikami a organami podatkowymi, w których wojewódzkie sądy administracyjne wydawały orzeczenia korzystne dla tych pierwszych. W niektórych przypadkach spór toczył się dalej – jedna ze spraw trafiła do Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyrok z 14 kwietnia 2015 roku, sygn.. akt I FSK 253/14), który powtórzył sentencję przytoczanej już uchwały siedmiu sędziów i ponownie orzekł w sposób korzystny dla podatnika.

Z powyższych rozważań można, tytułem podsumowania, wysnuć następujące wnioski:

- z usankcjonowanej w konstytucji koncepcji państwa prawnego wynika szereg zasad, w tym zasada pewności prawa, budzenia zaufania obywatela do państwa czy też zasada bezpieczeństwa prawnego,

---

<sup>17</sup> <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=68E97419>.

Aktualna matryca stawek VAT i jej absurdy w kontekście zasady bezpieczeństwa prawnego

---

- powyższe zasady mają swoje poważne konsekwencje – wynikają z nich bowiem adresowane do prawodawcy dyrektywy dotyczące systemu prawnego, który powinien być spójny oraz przepisy prawne, które powinny być zrozumiałe, jasne i precyzyjne, tak żeby osoba je czytająca, rozumiała dokładnie, jakie ma obowiązki i prawa oraz na podstawie jakich przesłanek działają organy państwa, a w rezultacie mogła zaplanować swoją działalność i przewidzieć jej konsekwencje,
- respektowanie przez prawodawcę wymienionych zasad i wynikających z nich wymogów stawianych aktom prawnym, jest szczególnie istotne w tych dziedzinach prawa, w których najmocniej zaznaczona jest władza państwa nad obywatelem. Chodzi więc o te gałęzie, w których państwo może przymusem egzekwować wypełnienie określonych obowiązków, ograniczając tym samym podstawowe wolności obywatelskie,
- zarówno polski system podatkowy jako całość, a także w szczególności ustawa o podatku od towarów i usług, nie spełniają stawianych przed ustawodawcą wymagań, wynikających z przytoczonych wyżej zasad,
- z uwagi na fakt, że prawo podatkowe jest szczególną dziedziną prawa, w ramach której ciężko jest wyważyć brzmienie przepisów pomiędzy zbytnią ogólnością i niedookreśleniem, a przesadną precyzją i kazuistyką, prawodawca wprowadził do systemu instytucje interpretacji ogólnych i indywidualnych, mających funkcje ujednolicające stosowanie prawa, a także informacyjne oraz ochronne,
- niestety praktyka pokazuje, że funkcje te nie są wypełniane w sposób wystarczający, a zdarza się i tak, że interpretacje doprowadzają do wprowadzania jeszcze większego chaosu w zakresie ustalenia prawidłowej wykładni określonych przepisów prawa.



### 3. OSTATNIA AKTYWNOŚĆ PRAWODAWCY – KONSTYTUCJA DLA BIZNESU, 100 ZMIAN DLA FIRM

Fatalna jakość prawa podatkowego, częste zmiany oraz instrumenty, które – wbrew celowi, dla którego zostały zaprojektowane – wcale nie chronią podatników przed negatywnymi skutkami ww. czynników: wszystko to powoduje, że ustawodawca regularnie stara się obudować system dodatkowymi mechanizmami, mającymi na celu zabezpieczenie podatników, w szczególności przedsiębiorców.

Pierwszym poważniejszym ruchem w tym kierunku była inicjatywa, którą ówczesny prezydent Bronisław Komorowski podjął pod koniec kadencji, w grudniu 2014 roku. Wystąpił on wówczas z propozycją wprowadzenia do polskiego porządku prawnego zasady in dubio pro tributario<sup>18</sup>. Projekt ustawy został szybko przepracowany i podpisany, dzięki czemu już od stycznia 2016 roku podatnicy mogli powoływać się na tę zasadę w kontaktach z urzędami, a także w trakcie sporów przed sądami administracyjnymi. Większość środowisk pracodawców, w tym Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, pozytywnie oceniało ten ruch, wskazując, że to krok w dobrą stronę, zmierzający ku poprawie pozycji podatnika wobec organów podatkowych<sup>19</sup>. Wskazywano na to, że była to pierwsza od dłuższego czasu inicjatywa służąca podatnikom i ukierunkowana na poprawę warunków prowadzenia działalności gospodarczej. Tym samym prezydencka nowela wprowadzająca do Ordynacji podatkowej art. 2a, zgodnie z którym niedające się usunąć wątpliwości, co do treści przepisów prawa podatkowego, rozstrzyga się na korzyść podatnika, była generalnie oceniana pozytywnie. Wskazywano na fakt, że sama zasada in dubio pro tributario miała już swoje miejsce w orzecznictwie sądów, które wywodziły ją albo z przepisów konstytucji (ponownie mowa jest o art. 2), albo z zasady budowania zaufania do organów podatkowych ujętej w Ordynacji podatkowej. Mimo jednak, że konstytucja jest w Polsce stosowana bezpośrednio, powoływanie się na nią przed organami administracji nie stanowi utrwalonej i skutecznej praktyki, a niejednokrotnie nawet same sądy odmawiały uznawania zasady in dubio pro tributario, jako czynnika istotnego przy orzekaniu, wskazując na jej brak normatywnej podstawy<sup>20</sup>. Tym samym koncepcja ujęcia zasady bezpośrednio w ustawie zyskała aprobatę. Uwagę zwracały dwa elementy konstrukcji samego przepisu – po pierwsze, wątpliwości rozstrzygane na korzyść podatnika miały być „niedające się usunąć”. Wielu ekspertów wyrażało obawę, że organy podatkowe nie będą skłonne do przyznawania, że posiadają wątpliwości, których nie da się usunąć. Po drugie, wątpliwości miały dotyczyć treści przepisów prawa podatkowego. Klauzulą nie objęto zatem wątpliwości dotyczących stanu faktycznego (co byłoby zgodne z generalną zasadą domniemania niewinności, która ma swoje zastosowanie również w prawie podatkowym, na co uwagę zwrócił choćby Europejski

<sup>18</sup> <http://www.prezydent.pl/archiwum-bronislawa-komorowskiego/legislacja/ustawy/zgloszone/art,23,watpliwosci-rozstrzygane-na-korzysc-podatnika.html>.

<sup>19</sup> Por. [http://zpp.net.pl/upload/omt8f2\\_18.03.2015StanowiskoZPPdot.prezydenckiegoprojektunowelizacjiUstawyOrdynacjaPodatkowa.pdf](http://zpp.net.pl/upload/omt8f2_18.03.2015StanowiskoZPPdot.prezydenckiegoprojektunowelizacjiUstawyOrdynacjaPodatkowa.pdf), <http://www.podatki.abc.com.pl/czytaj/-/artykul/lewiatan-popiera-wprowadzenie-zasady-in-dubio-pro-tributario?refererPlid=5227822>.

<sup>20</sup> Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 16 marca 2010 roku, sygn.. akt I FSK 1886/08.

Ostatnia aktywność prawodawcy – Konstytucja dla Biznesu, 100 zmian dla firm

---

Trybunał Praw Człowieka<sup>21</sup>), które przecież nie mniej często pozostają kwestią sporną w toku postępowania podatkowego.

Z perspektywy czasu można stwierdzić, że wprowadzenie klauzuli było istotnym krokiem naprzód w zakresie kształtowania pozycji podatnika względem organów podatkowych, jednak obawy wynikające z konstrukcji przepisu i znajomości praktyki działania pewnej części organów podatkowych w Polsce nie były pozbawione podstaw. W pierwszym roku obowiązywania przepisu, organy podatkowe powołały się na niego zaledwie 41 razy<sup>22</sup>. Sądy również stosunkowo rzadko uwzględniały powoływanie się podatników na tę właśnie regułę interpretacyjną. W sprawie głos zabrał Trybunał Konstytucyjny, który swoim wyrokiem z 13 grudnia 2017 roku (sygn. akt SK 48/15)<sup>23</sup> jednoznacznie określił reguły stosowania zasady *in dubio pro tributario*. Zdaniem Trybunału, „całkowicie bezpodstawne konstytucyjnie” jest pojmowanie sformułowania „niedające się usunąć wątpliwości co do przepisów prawa podatkowego” w sposób subiektywny, z którego wynika, że wystarczy przekonanie organu podatkowego albo sądu o tym, że wątpliwości co do przepisów są w danym przypadku niedające się usunąć, by zasady *in dubio pro tributario* nie zaaplikować. Trybunał zdecydowanie zaznaczył, że należy stosować podejście, zgodnie z którym kryterium „niedających się usunąć wątpliwości” rozumiane jest obiektywne – wątpliwości co do danej regulacji dają, albo nie dają, się usunąć na gruncie przyjętych w kulturze prawnej reguł interpretacji (tj. językowej, systemowej i funkcjonalnej). Jeśli po zastosowaniu tych trzech wykładni nie da się ustalić faktycznego znaczenia normy, wówczas wątpliwości należy uznać za niedające się usunąć.

Przykład *in dubio pro tributario* pokazał, jak dobre w intencji rozwiązania mogą być marginalizowane – jeden konkretny przepis niewiele był w stanie zmienić w ramach całego systemu zaprojektowanego w taki sposób, że jest dla podatnika skrajnie nieprzyjazny. Wobec powyższego, aktualnie rządzący zdecydowali się przypuścić szeroko zakrojoną ofensywę mającą na celu poprawę warunków prowadzenia działalności gospodarczej. Najpierw uchwalono ustawę z 16 grudnia 2016 roku o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców. Jedną z kluczowych nowości wprowadzonych w ustawie była tzw. klauzula pewności prawa. Sprowadza się ona do tego, że przedsiębiorca nie może zostać obciążony sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karami w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji indywidualnej, ani daninami w wysokości wyższej, niż wynikające z uzyskanej interpretacji indywidualnej. Analogiczna ochrona przysługuje przedsiębiorcy w przypadku zastosowania się do objaśnień prawnych lub utrwalonej praktyki interpretacyjnej właściwego organu administracji publicznej lub państwowej jednostki organizacyjnej. Ostateczny kształt klauzuli różni się nieco (wydaje się być mniej radykalny w wymowie), niż pierwotnie projektowany. W pierwszej wersji zakładała ona bowiem m.in. uprawnienie przedsiębiorcy do powołania się na interpretację wydaną na wniosek innego podmiotu, jeżeli stan faktyczny w obu przypadkach jest taki sam.

---

<sup>21</sup> [https://www.podatki.biz/artykuly/domniemanie-niewinnosci-a-podatki-wazny-wyrok-etpc\\_34\\_25854.htm](https://www.podatki.biz/artykuly/domniemanie-niewinnosci-a-podatki-wazny-wyrok-etpc_34_25854.htm).

<sup>22</sup> <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1040514,fiskus-in-dubio-pro-tributario-podatnicy.html>.

<sup>23</sup> [https://www.senat.gov.pl/gfx/senat/userfiles/\\_public/k9/dokumenty/trybunal/2018/16519\\_sk\\_48\\_15.pdf](https://www.senat.gov.pl/gfx/senat/userfiles/_public/k9/dokumenty/trybunal/2018/16519_sk_48_15.pdf).

Przełomowym aktem, jeśli chodzi o kształtowanie pozycji przedsiębiorców w Polsce, miał być sztandarowy projekt rządu, część tzw. konstytucji dla biznesu, czyli ustawa z 6 marca 2018 roku Prawo przedsiębiorców. Jednym z głównych walorów aktu jest przeniesienie wprost na grunt ustawowy szeregu wywodzonych z konstytucji zasad odnoszących się do prowadzenia działalności gospodarczej. Chodzi tu m.in. o zasady takie, jak opisana w art. 8, zgodnie z którym przedsiębiorca może podejmować wszelkie działania, z wyjątkiem tych, których zakazują przepisy prawa (zasada „co nie jest prawem zabronione, jest dozwolone”). Istotny jest również art. 10, w którym zapisano, że organ kieruje się w swoich działaniach zasadą zaufania do przedsiębiorcy, a jeżeli przedmiotem postępowania przed organem jest nałożenie na przedsiębiorcę obowiązku albo ograniczenie lub odebranie uprawnienia, a pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, organ rozstrzyga je na korzyść przedsiębiorcy. Rozszerzono zatem formułę in dubio pro tributario – po pierwsze chodzi już nie tylko o postępowanie przed organami podatkowymi, a po drugie na korzyść przedsiębiorcy rozstrzyga się także wątpliwości co do stanu faktycznego. Ostatecznie ważny jest art. 14, zgodnie z którym organ bez uzasadnionej przyczyny nie odstępkuje od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym. Z uwagi na fakt, że ustawa Prawo przedsiębiorców obowiązuje od zaledwie trzech miesięcy, brak jest jeszcze orzecznictwa czy jednoznacznego poglądu doktryny, dookreślającego co można uznać w tym przypadku za „uzasadnioną przyczynę”. Nie ulega jednak wątpliwości, że jest to przepis, który może – potencjalnie – zaadresować część problemów opisanych wcześniej i polegających na nagłej zmianie interpretacji przepisów, bez zmiany prawa, i obciążaniu przedsiębiorców negatywnymi tego skutkami.

Niestety, mimo coraz bogatszej „obudowy” kulejącego pod względem jakościowym (zarówno materialnie, jak i w dziedzinie stosowania) prawa podatkowego, przedsiębiorcy wciąż stykają się z przypadkami, w których organy podatkowe wykorzystują niejednoznaczność przepisów, np. niejasną matrycę stawek VAT, i uderzają w podatników decyzjami określającymi zaległość podatkową, wymagając od przedsiębiorców uiszczenia jej wraz z odsetkami – mimo, że ci stosowali się do obowiązujących do danego czasu interpretacji indywidualnych. Konkretny przypadek opisany jest dokładnie w następnym rozdziale.

Podsumowując kluczowe tezy opisane powyżej:

- ustawodawca, dostrzegając że system podatkowy jest wadliwy, a sposób stosowania przepisów przez organy niejednokrotnie krzywdzący podatników, mimo zabezpieczeń w postaci interpretacji ogólnych i indywidualnych, stara się tworzyć kolejne mechanizmy stanowiące pewien substytut dobrego, jasnego prawa podatkowego,
- pierwszą próbą skutecznego powstrzymania zjawiska działania na niekorzyść podatników przez organy podatkowe, było wprowadzenie do Ordynacji podatkowej zasady in dubio pro tributario,
- okazało się jednak, że pojedynczy przepis niewiele zmienił w skali całego systemu – organy i sądy źle go stosują, na co wprost wskazał w swoim wyroku Trybunał Konstytucyjny,

Ostatnia aktywność prawodawcy – Konstytucja dla Biznesu, 100 zmian dla firm

---

- rząd podjął kolejne próby poprawy warunków prowadzenia działalności gospodarczej – wprowadzono klauzulę pewności prawa,
- niestety w praktyce okazało się, że przepis ten nie poprawia w istotnym stopniu pozycji przedsiębiorców względem organów,
- ostatecznie, w ramach ustawy Prawo przedsiębiorców, zdecydowano się na wprowadzenie na poziom ustawy szeregu zasad wywiedzionych z konstytucji, w tym m.in. zasadę: co nie jest prawem zabronione jest dozwolone czy też zakaz zmiany praktyki interpretacyjnej bez ważnego powodu. Ustawa funkcjonuje jeszcze za krótko, by móc ocenić jej skutki.

## 4. RZECZYWISTY PROBLEM Z VAT – PRZEDSIĘBIORCY Z BRANŻY FAST FOOD

Omawiany poniżej przypadek stanowi klasyczny przykład takiego funkcjonowania organów podatkowych, jakiemu – jak się wydaje – chciał zapobiec prawodawca, wprowadzając do porządku prawnego zmiany omówione w poprzednim rozdziale.

Jak wspomniano na początku opracowania, w 2011 roku podwyższono stawkę podstawową VAT do 23 proc. oraz obniżoną do 8 proc., wprowadzając jednocześnie dodatkową stawkę obniżoną w wysokości 5 proc., którą objęto podstawowe produkty żywnościowe, w tym dania i posiłki gotowe. W tym momencie pojawia się bardzo istotna wątpliwość. Co do zasady bowiem, usługi restauracyjne były już wówczas opodatkowane obniżoną stawką 8 proc., na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z 22 grudnia 2010 roku w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (rozporządzenie zostało już uchylone, ponieważ zastąpiło je nowe – z 23 grudnia 2013 roku w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych, w którym podtrzymano 8 proc. stawkę przewidzianą dla usług gastronomicznych). Pytanie jest zatem proste – w jaki sposób rozróżnić sprzedaż gotowego posiłku od świadczenia usługi gastronomicznej? W związku z tą zmianą McDonald's Polska Sp. z o. o. wystąpił o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej, w celu potwierdzenia, że sprzedaż produktów w ramach systemów „drive in” i „walk through”, tj. z okienek zewnętrznych restauracji i z przeznaczeniem do spożycia poza nią, nie stanowi usługi gastronomicznej, a właśnie dostawę gotowych posiłków i dań. W wydanej 28 maja 2012 roku interpretacji indywidualnej, dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie uznał stanowisko spółki za prawidłowe, potwierdzając jej prawo do stosowania stawki 5 proc. Niedługo później, bo 30 sierpnia 2012 roku, spółka uzyskała kolejną korzystną dla siebie interpretację – tym razem dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie potwierdził uprawnienie spółki do korzystania z 5 proc. stawki w przypadku sprzedaży produktów w wyznaczonych strefach wewnątrz galerii handlowych. Reakcja spółki i jej franczyzobiorców była oczywista – skorygowano deklaracje VAT za okres od 1 stycznia 2011 roku, wykazując nadpłatę, a także rozpoczęto stosowanie w omawianych przypadkach stawki VAT 5 proc. Nadpłacony podatek zwrócono, a organy podatkowe nie kwestionowały praktyki spółki i jej franczyzobiorców.

W kolejnym etapie, w 2015 roku, czterech franczyzobiorców oraz sama spółka uzyskali indywidualne interpretacje podatkowe, potwierdzające uprawnienie spółki do stosowania stawki 5 proc. również w przypadku sprzedaży produktów wewnątrz restauracji. Operację sprzed kilku lat powtórzono: skorygowano rozliczenia i wykazano nadpłatę. Tym razem część organów podatkowych wykazała opór przed zwróceniem nadpłaty, jednak wciąż większość franczyzobiorców otrzymała zwrot. Rzeczywiste zamieszanie rozpoczęło się pod koniec czerwca 2016 roku, gdy minister finansów wydał interpretację ogólną, w której uznał, że sprzedaż posiłków i dań przez placówki gastronomiczne zawsze powinna być objęta stawką

Rzeczywisty problem z VAT – przedsiębiorcy z branży fast food

---

8 proc., właściwą dla usług restauracyjnych. Efekt wydania interpretacji ogólnej był zgodny ze schematem opisanym pokrótce w jednej z poprzednich sekcji raportu – organy podatkowe wszczęły masowe kontrole w całej branży, podważając uprawnienie do stosowania 5 proc. stawki (potwierdzone wcześniej interpretacjami indywidualnymi) i określając wysokość zobowiązania podatkowego zgodnie z 8 proc. stawką VAT. W rezultacie powstała zaległość podatkowa, którą m.in. franczyzobiorcy McDonald's musieli uregulować nie czekając na rozstrzygnięcie sporu przez sąd, ponieważ zgodnie z art. 239e Ordynacji podatkowej, decyzja ostateczna podlega wykonaniu. Rezultat: straty poszczególnych franczyzobiorców liczone w milionach złotych oraz ponad 200 sporów sądowych z organami podatkowymi, które są w tej chwili w toku.

Tak prezentuje się w pewnym uproszczeniu linia czasu całej sytuacji i jej sekwencja wydarzeń. Warto jednak przyrzeć się sednu: na czym dokładnie zasadza się spór? Mamy de facto do czynienia z jego dwoma osiami. W ramach pierwszej należy rozstrzygnąć kwestię merytoryczną – czy w przypadku sieci restauracji typu fast-food, takich jak McDonald's, mamy do czynienia ze świadczeniem usług restauracyjnych czy też dostawą posiłków? Całkowicie osobną kwestią jest zgodność z elementarnymi zasadami zawartymi w konstytucji i innych ustawach, decyzji określających wysokość zobowiązania wobec podatników, którzy stosowali się albo do wydanych na ich wniosek interpretacji indywidualnych, albo do interpretacji podatników znajdujących się w takiej samej sytuacji faktycznej (należących do tej samej sieci, z takim samym modelem sprzedaży, oferujących te same produkty).

Wydaje się, że kwestię czy dana transakcja stanowi świadczenie usługi restauracyjnej, czy dostawę posiłków, w precyzyjny sposób rozstrzyga prawo Unii Europejskiej. Warto przypomnieć, że istnieje zasada prymatu prawa unijnego nad prawem krajowym – mimo, że wprost nie jest określona w żadnym z traktatów, wywodzi się z orzecznictwa sądów. W szczególności należy zwrócić uwagę na wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) z 15 lipca 1964 w sprawie C-6/64 Flaminio Costa vs. E.N.E.L., gdzie stwierdzono, że państwa, ustanawiając Wspólnotę wyposażoną w rzeczywiste uprawnienia władcze, ograniczyły w pewnym stopniu swoje suwerenne prawa i stworzyły system prawny mający zastosowanie do nich samych oraz do pochodzących z nich jednostek, a późniejsze przepisy państwa nie mogą mieć pierwszeństwa przed porządkiem prawnym Wspólnoty. Trzeba jednocześnie pamiętać o tym, że podatek VAT jest podatkiem zharmonizowanym na poziomie Unii Europejskiej. Z tego też powodu warto zwrócić uwagę na Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z 15 marca 2011 roku ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. W art. 6 rozporządzenia ustalono, że usługi restauracyjne oznaczają usługi polegające na dostarczaniu gotowej lub niegotowej żywności lub napojów albo żywności i napojów, przeznaczonych do spożycia przez ludzi, wraz z odpowiednimi usługami wspomagającymi pozwalającymi na ich natychmiastowe spożycie. Dostarczanie żywności lub napojów, lub żywności i napojów ma stanowić jednak tylko element większej całości, w której muszą przeważać usługi.



Rzeczywisty problem z VAT – przedsiębiorcy z branży fast food

---

Tym samym w rozporządzeniu określono warunki, jakie musi spełniać usługa, by została uznana za usługę restauracyjną:

- musi polegać na dostarczaniu gotowej lub niegotowej żywności lub napojów przeznaczonych do spożycia przez ludzi,
- dostarczeniu produktów muszą towarzyszyć odpowiednie usługi wspomagające, pozwalające na ich natychmiastowe spożycie,
- dostarczanie produktów ma stanowić jedynie element większej całości, w której muszą przeważać usługi.

Żeby nie pozostawić najmniejszych wątpliwości, prawodawca unijny dodał do artykułu ustęp 2, w którym wprost stwierdził, że jeżeli dostawie żywności i napojów nie towarzyszą usługi wspomagające, wówczas nie mamy do czynienia z usługą restauracyjną.

O ile pierwsze spośród trzech wymienionych wyżej kryteriów jest raczej jasne, o tyle dwa pozostałe są nie do końca oczywiste – dookreślenia potrzebuje choćby to, czym są „odpowiednie usługi wspomagające”, a także kiedy w całej transakcji „przeważają usługi”. Odpowiedzi na te pytania należy ponownie poszukać w orzecznictwie. W wyroku z 2 maja 1996 w sprawie nr C-231/94, TSUE wskazał, że w celu ustalenia, czy w przypadku danej transakcji mamy do czynienia ze świadczeniem usługi restauracyjnej, konieczne jest przyjrzenie się jej okolicznościom i charakterystycznym cechom. W szczególności wskazano na takie aspekty, jak obsługa kelnerska, istnienie jadalni z szatnią, odpowiednimi meblami i zastawą, a także usługi obejmujące zastawianie stołu, doradzanie gościowi w zakresie doboru jedzenia i napojów, podawanie zamówień do stołów, a także sprzątanie naczyń i opakowań po posiłku. Ponownie podkreślono również, że immanentną cechą usługi restauracyjnej jest fakt, że dostawa posiłku stanowi w niej jedynie jeden z elementów i jest otoczona różnymi usługami dodatkowymi, charakterystycznymi dla obsługi restauracyjnej. Co ciekawe, omawiane orzeczenie zapadło w sprawie, w której to podatnik (Faaborg-Gelting Linien A/S), serwujący posiłki do spożycia na promach, usiłował wykazać, że świadczy usługę restauracyjną. Omawiane orzeczenie jest bardzo istotnym elementem dorobku TSUE, ponieważ był to jeden z pierwszych przypadków, w którym Trybunał odniósł się – na gruncie podatku VAT – do problematyki świadczeń złożonych i wyodrębniania w ich ramach świadczeń dominujących. Jak zauważono w doktrynie, to wskazanie elementu dominującego pozwala – na gruncie podatku od towarów i usług – na stwierdzenie, czy mamy do czynienia z dostawą towarów, czy świadczeniem usługi, co jest bardzo istotne z punktu widzenia podatnika, ponieważ ma bezpośredni wpływ na ustalenie prawidłowej wysokości stawki podatkowej<sup>24</sup>.

Na tej właśnie podstawie opierała się zarówno spółka, jak i jej franczyzobiorcy, występując do organów podatkowych o wydanie interpretacji indywidualnych. Warto zauważyć, że spółka w swoich wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnej opisywała kilka modeli sprzedaży – każdy z nich należy bowiem traktować indywidualnie i analizować jego charakterystyczne elementy.

---

<sup>24</sup> Por. glosa P. Selery do wyroku.

Rzeczywisty problem z VAT – przedsiębiorcy z branży fast food

---

- System drive in/walk trough polega na sprzedaży produktów przez specjalne stanowisko, do którego klienci albo podjeżdżają samochodem, albo podchodzą. W obu przypadkach stanowisko znajduje się poza punktem sprzedaży, a dostawie towarów w ramach tego modelu nie towarzyszą żadne usługi dodatkowe – klient podczas zakupu nawet nie wchodzi na teren lokalu, w związku z czym przy takiej transakcji nie ma żadnego znaczenia infrastruktura usytuowana w punkcie sprzedaży. Otrzymuje on po prostu gotowe danie, przeznaczone do spożycia poza punktem sprzedaży. Wydaje się, że ciężko zatem mówić w tym przypadku o świadczeniu usługi restauracyjnej.
- System food court polega na sprzedaży produktów w galeriach handlowych, w wyznaczonych do tego specjalnych strefach, obejmujących w danym przypadku stanowisko, w którym podmiot sprzedaje produkty oraz wspólną dla wszystkich stanowisk część konsumpcyjną, obsługiwaną i zarządzaną przez wynajmującego powierzchnię, czyli galerię handlową. W ten sposób – ponownie - klient otrzymuje przy stanowisku posiłek gotowy do spożycia, który może skosztować w strefie konsumpcyjnej (nieprzypisanej do konkretnego stanowiska/podmiotu, a także nie obsługiwanego przez niego), poza strefą, ale na terenie galerii handlowej, albo też w ogóle poza galerią handlową. Wyznaczona strefa konsumpcji nie jest salą restauracyjną, tylko ogólnie dostępną infrastrukturą dla klientów galerii handlowej, z której skorzystać mogą wszyscy – niezależnie nawet od tego, czy zamówili posiłek w jakimkolwiek stanowisku. Powoływano się na fakt, że w punktach sieci McDonald's nie ma obsługi kelnerskiej, zastawy wielokrotnego użytku czy też szatni. Dominującym elementem transakcji jest dostawa posiłku – brak jest towarzyszących jej usług, poza faktycznym wydaniem produktu. Podejście takie było akceptowane i potwierdzane przez organy podatkowe w wydanych indywidualnych interpretacjach.
- System sprzedaży wewnątrz punktów polega na sprzedaży produktów wewnątrz lokalu podmiotu. Klient czeka w kolejce do kasy, wybiera produkty, a następnie oczekuje na ich wydanie, które generalnie odbywa się przy kasie, mamy więc do czynienia ze schematem sprzedaży analogicznym dla dostawy towarów, podobnej do sprzedaży produktów w sklepie. Klientowi nie jest bowiem wskazywane wolne miejsce, brak jest obsługi kelnerskiej. Klient otrzymuje posiłek w jednorazowych opakowaniach, brak jest zatem zastawy wielokrotnego użytku, a infrastruktura wewnątrz lokalu, tj. przede wszystkim stoliki i krzesła, pozbawiona jest restauracyjnych atrybutów, takich jak serwetki czy obrusy. Klient powinien również co do zasady po sobie sprzątnąć, wyrzucając opakowania po spożytym posiłku do odpowiednio oznaczonych koszy.

Jak zatem widać, przypadki różniące się stosowanym systemem sprzedaży należy oceniać różnie i indywidualnie, jednak wydaje się, że w omawianej sprawie, w żadnym z nich, nie powinno być mowy o świadczeniu usługi restauracyjnej, ponieważ dominującym elementem transakcji jest zawsze dostawa towaru.

Treść interpretacji ogólnej wydanej przez ministra finansów oparta była jednak o całkowicie inną argumentację. Wbrew prawodawstwu unijnemu, a także orzecznictwu unijnym sądom oraz wydanym w Polsce interpretacjom indywidualnym, minister podważył możliwość



Rzeczywisty problem z VAT – przedsiębiorcy z branży fast food

---

stosowania stawki 5 proc. w przypadku, w którym dostawie gotowego posiłku nie towarzyszą usługi dodatkowe, mogące z niej uczynić usługę restauracyjną. Wskazał natomiast, że matryca stawek VAT w Polsce oparta jest o system klasyfikacji PKWU. Innymi słowy, konkretne stawki przyporządkowane są do konkretnych klas w niej ujętych. Minister przywołał zatem wyjaśnienie klasy „gotowe posiłki i dania” – odnosi się ona do gotowych posiłków i dań i obejmuje produkcję gotowych posiłków i dań, składających się z co najmniej dwóch różnych składników, mrożonych, w puszkach, stołkach, pakowanych próżniowo lub przy pomocy innych technologii opakowań ze zmodyfikowaną atmosferą, które zwykle są pakowane i etykietowane z przeznaczeniem na sprzedaż. Tymczasem, zgodnie z wyjaśnieniem do działu PKD 56, tj. „działalność usługowa związana z wyżywieniem”, działalność taka związana jest z zapewnianiem pełnego wyżywienia przeznaczonego do bezpośredniej konsumpcji w restauracjach, włączając restauracje samoobsługowe i oferujące posiłki na wynos, z lub bez miejsc do siedzenia. Tym samym, zdaniem ministra, w ramach klasyfikacji powiązanej z polską matrycą stawek VAT, nie ma znaczenia, w jakiego rodzaju obiekcie serwuje się posiłki, ani czy towarzyszą temu jakiegokolwiek dodatkowe usługi – jest to usługa związana z wyżywieniem objęta stawką 8 proc.

Okazuje się zatem, że po raz kolejny polski prawodawca prezentuje podejście dalece mniej rozsądne niż prawodawca unijny. O ile bowiem ten drugi, określając daną aktywność jako dostawę towarów albo świadczenie usługi, bierze pod uwagę jej rzeczywisty charakter, o tyle pierwszy sprowadza rzecz do autorytarnego przyporządkowania jej do określonej rubryki w klasyfikacji PKWU. Wydaje się, że nie jest to model pożądaný, tym bardziej jeśli stoi w sprzeczności z ustalonym prawodawstwem i podejściem do tej kwestii na poziomie Unii Europejskiej.

Niezależnie jednak od tego, jaka może być merytoryczna ocena przedmiotowego problemu (jakkolwiek bardziej logiczne by się nie wydawało ustalanie stawek VAT na podstawie regulacji dotyczących podatku, a nie prawodawstwa dotyczącego statystyki publicznej), warto zwrócić uwagę na fakt, że w omawianym przypadku – jak w soczewce – skupiają się wszystkie problemy, które poruszono na łamach opracowania. Istnieją nieprecyzyjne przepisy, w ramach których ciężko jest jednoznacznie przyporządkować wiele transakcji do określonej stawki VAT. Przedsiębiorcy, nie wiedząc czy prezentowane przez nich podejście jest właściwe, zwracają się do organu podatkowego o wydanie interpretacji indywidualnej. Opierają się przy tym na solidnej podstawie w postaci bardzo jasnego przepisu zawartego w jednym z unijnych rozporządzeń, a także orzecznictwie TSUE dotyczącym analizowanej tematyki. Otrzymują interpretację pozytywną, tj. zbieżną z ich stanowiskiem. Zaczynają ją zatem stosować. Nagle minister decyduje się skorzystać z instrumentu służącego – warto przypomnieć – dbałości o jednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego. Wydaje zatem interpretację ogólną, w ramach której podważa pozytywne dla podatników interpretacje indywidualne i marginalizuje znaczenie prawodawstwa unijnego. W rezultacie te same organy, które informowały podatników, że uznają ich tok myślenia za słuszny i które udzielały im ochrony w postaci interpretacji indywidualnej, rozpoczynają kontrole i wydają decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego. Czy w taki sposób polskie państwo realizuje zasady

Rzeczywisty problem z VAT – przedsiębiorcy z branży fast food

---

budzenia zaufania obywatela do państwa i prawa, bezpieczeństwa prawnego i pewności prawa? Wydaje się, że jest to sekwencja wydarzeń wprost z tymi zasadami sprzeczna. Podatnik bowiem, wzięwszy pod uwagę wszelkie okoliczności, nie miał najmniejszych szans, by przewidzieć skutki swojego postępowania, a także określić przesłanki, którymi kierować się będą organy podatkowe. Opierał się na bogatym dorobku orzeczniczym, a także językowej wykładni przepisów, ostatecznie uzyskał ochronę w postaci interpretacji indywidualnej. Po czasie okazało się, że organy państwa „zmieniły zdanie” i uznały, że należy się podatek wyższy, żądając od tego samego podatnika zapłaty. Jest to sytuacja niemożliwa do zaakceptowania, zarówno z punktu widzenia elementarnego poczucia sprawiedliwości, jak i wywiedzionych z konstytucji zasad, opisanych w niniejszym raporcie.

Ciekawy jest również stosunek wyżej przedstawionej sekwencji wydarzeń do instrumentów, które prawodawca stworzył, by chronić podatników-przedsiębiorców przed zakusami organów podatkowych. Już na samym wstępie podważona została funkcja ochronna interpretacji indywidualnych – wystarczyło, by wydana została interpretacja ogólna przedstawiająca inny tok rozumowania, by nagle większość z nich się zmieniła, z negatywnymi konsekwencjami dla podatnika. Skoro nie interpretacje, to może pomocne będą dalsze mechanizmy, które ustawodawca wprowadził, by poprawić warunki prowadzenia działalności gospodarczej? Okazuje się, że nie. W zaledwie czterech przypadkach organ podatkowy zdecydował się na umorzenie postępowania prowadzonego wobec franczyzobiorców, z uwagi na zawartą w art. 2a Ordynacji podatkowej zasadę in dubio pro tributario. Jeśli w sytuacji, w której z prawodawstwa UE i orzecznictwa TSUE, a także wydanych interpretacji indywidualnych, wynika coś zupełnie innego niż z interpretacji ogólnej ministra, organy twierdzą, że nie zachodzą „niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego”, to co musiałyby się stać, by stwierdziły rzecz przeciwną? Właśnie w takich przypadkach powinna działać ta klauzula – gdy, mimo najlepszej woli, podatnik zwyczajnie nie mógł przewidzieć, że organy państwowe nagle zmienią interpretację przepisów. W tym miejscu należałoby przypomnieć przywoływane już orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego, odnoszące się do analizowania „wątpliwości” przy stosowaniu tej klauzuli w sposób obiektywny, a nie subiektywny – wydaje się, że to dobra dyrektywa na przyszłość.

Ponadto okazuje się, że przedsiębiorców nie chroniła również klauzula pewności prawa. Część franczyzobiorców korzystała bowiem z interpretacji wydanych na rzecz innych franczyzobiorców – funkcjonujących w ramach tej samej sieci, sprzedających te same posiłki, w ten sam sposób. W tym przypadku trudno się dziwić, ponieważ moc ochronna interpretacji indywidualnej okazała się dla nich taka sama, jak dla wnioskodawców.

Jak ostatecznie postawa organów podatkowych i resortu finansów ma się do zasad i idei ujętych w Prawie przedsiębiorców? Ciężko w tej chwili wyrokować, jaki będzie rzeczywisty wpływ przepisów ustawy na wydawane rozstrzygnięcia (wszak pojawiły się tłumaczenia, że kwestia niejasnego przyporządkowania do PKWU ma charakter wątpliwości dot. stanu faktycznego, a nie prawnego, dlatego też nie można było stosować klauzuli in dubio pro tributario – w ramach Prawa przedsiębiorców została ona rozszerzona, dlatego interesujące

będzie obserwowane, czy wpłynie to w jakikolwiek sposób na zachowanie organów). Nie ulega wątpliwości, że przedstawiciele rządu niejednokrotnie podkreślali, że polityka podatkowa zmienia się – ze ścigania uczciwych przedsiębiorców przy użyciu nagłych zmian interpretacji niejasnych przepisów, mieliśmy mieć do czynienia z pomocą w rozliczaniu się dla uczciwych oraz uszczelnianiem systemu w celu wyeliminowania z niego oszustów. Niestety póki co, mimo podejmowanych kroków legislacyjnych, te zapowiedzi wciąż pozostają tylko w sferze werbalnej. O ile bowiem przez dłuższy czas mieliśmy do czynienia z zahamowaniem szkodliwej praktyki naliczania zaległości podatkowych do 5 lat wstecz, wraz z odsetkami, wskutek zmiany interpretacji bez zmiany przepisów, o tyle wraz z przypadkiem przedsiębiorców w branży fast-food ten fatalny mechanizm powrócił.

Na ten moment w sprawie zapadły 62 wyroki sądów, z czego 36 pozytywnych dla podatników. Zarówno spółka, jak i jej franczyzobiorcy, od razu po wydaniu przez ministra finansów interpretacji ogólnej, zmienili stawkę VAT przy sprzedaży swoich produktów na 8 proc. Wydaje się, że to najlepiej świadczy o dobrej woli tych podmiotów, które generują część polskiego PKB i dają zatrudnienie wielu pracownikom, pośrednio umożliwiając utrzymanie tysięcy rodzin.

Podsumowując wątki zawarte w tym rozdziale:

- McDonald's Sp. z o.o. i jej franczyzobiorcy uzyskali w 2012 roku indywidualne interpretacje podatkowe, potwierdzające prawo do stosowania obniżonej, 5 proc. stawki VAT na sprzedaż ich produktów.
- Stanowisko spółki i franczyzobiorców oparte było na przepisach unijnych regulujących zharmonizowany podatek VAT oraz na orzecznictwie opisującym zagadnienie świadczenia dominującego w przypadku, w którym w ramach jednej transakcji dostarczany jest towar i świadczona usługa.
- Z ww. źródeł jednoznacznie wynikało, że w sytuacji, w której dostawie posiłku nie towarzyszą dodatkowe usługi charakterystyczne dla restauracji, takie jak np. pełna obsługa kelnerska, wówczas nie ma mowy o tym, by zakwalifikować daną czynność jako świadczenie usługi restauracyjnej.
- Uzyskawszy interpretacje, spółka i jej franczyzobiorcy dokonali korekt deklaracji VAT, uzyskali zwrot nadpłaconego podatku, a także ustanowili obniżone stawki w swoich punktach.
- W 2016 roku minister finansów wydał ogólną interpretację, w której podważył prawo do stosowania obniżonej stawki VAT przy sprzedaży posiłków w restauracjach, nawet jeśli nie towarzyszą jej żadne dodatkowe usługi.
- Argumentację w interpretacji oparto o klasyfikacje statystyczne powiązane z polską matrycą stawek VAT – inaczej zatem, niż wynikałoby to z prawodawstwa unijnego.
- Wskutek wydania interpretacji ogólnej, organy podatkowe wszczęły u podatników kontrole, w większości przypadków wydając decyzje określające właściwą wysokość zobowiązania podatkowego na 8 proc. VAT.

Rzeczywisty problem z VAT – przedsiębiorcy z branży fast food

---

- Ostateczne decyzje podlegają wykonaniu, dlatego podatnicy musieli uiścić należności przed rozstrzygnięciem sporów w sądach.
- Sytuacja ze stawkami VAT w branży fast-food dobitnie pokazała, że nie dość, iż polskie prawo podatkowe (a szczególnie regulacje dot. podatku od towarów i usług) jest niejasne i zbyt skomplikowane, przez co nie realizuje podstawowych dyrektyw wynikających z konstytucyjnych zasad, to dodatkowo protezowe rozwiązania proponowane przez prawodawcę w ciągu ostatnich lat, nie poprawiają w istotnym stopniu pozycji podatnika i nie wpływają znacząco na jego poczucie bezpieczeństwa prawnego.

## 5. KLUCZOWE POSTULATY W ZAKRESIE UREGULOWANIA STAWEK PODATKU VAT ORAZ POLITYKI FISKALNEJ PAŃSTWA

Skoro zdiagnozowano już problem i przedstawiono, jakie skutki generuje on w praktyce, należy również zaproponować pewne rozwiązania. Naturalnie trzeba zdawać sobie sprawę z tego, że prawo podatkowe to materia bardzo trudna, a sam podatek VAT stanowi jeden z jej najbardziej skomplikowanych elementów. Jednocześnie, wobec postępującej degeneracji polskiego systemu podatkowego, a także karykaturalnych wręcz problemów związanych z samym podatkiem VAT, konieczne jest podjęcie zdecydowanych ruchów. Opisanie wszystkich spośród nich wykraczałoby poza ramy tego opracowania, dlatego należy skupić się na tym, co stanowiło zarzewie problemu w opisywanym przypadku firm z branży fast food, czyli stawkach.

Utrzymując stawki na aktualnym poziomie, należy zastanowić się, jak rozwiązać problem przyporządkowania ich do określonych usług i towarów. Niepokój budziły zapowiedzi ministerstwa finansów, jakoby nowa matryca różniła się od poprzedniej tylko tym, że tym razem odnosić będzie się do klasyfikacji CN, a nie PKWU.<sup>25</sup> Można było się obawiać, że tego rodzaju prosta podmiana nie wystarczy, zwłaszcza że klasyfikacja CN stosowana jest przy podatku akcyzowym i powoduje tam komplikacje analogiczne do PKWU w VAT<sup>26</sup>. Na szczęście okazało się, że ustawodawca zaproponował pogrupowanie towarów i usług w większe kategorie objęte poszczególnymi stawkami. W głębszym sensie wciąż należy odejść od koncepcji realizowania za pomocą podatku VAT jakichkolwiek celów poza fiskalnym – jak pokazano, doprowadza to jedynie do pogłębiania chaosu, stworzonego i tak już skomplikowaną konstrukcją tego podatku.

W dalszej kolejności, postulujemy wzmocnienie i realne stosowanie klauzuli pewności prawa – być może mogłaby ona być skutecznym narzędziem rzeczywiście zabezpieczającym ochronny walor interpretacji indywidualnych. Klauzula w aktualnym brzmieniu i przy obecnej praktyce organów podatkowych nie wpłynęła na sytuację podatników w stopniu pożądanym przez środowiska biznesowe.

Jednocześnie należy apelować o to, by reguły zapisane w Prawie przedsiębiorców, a także generalny duch i sens tego aktu, były respektowane przez organy administracji publicznej. Wydaje się, że samo tylko realizowanie zasad znajdujących się w pierwszych artykułach tej ustawy, bardzo pozytywnie wpłynęłoby na funkcjonowanie polskich przedsiębiorców. Dlatego też apelujemy o urzeczywistnienie szczytnych idei ujętych w ramach tego aktu prawnego.

Reasumując:

<sup>25</sup> <https://www.pb.pl/nowa-matryca-vat-ma-skonczyz-absurdami-905191>.

<sup>26</sup> <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/941322,akcyza-problemy-z-klasyfikacja-cn.html>.

Kluczowe postulaty w zakresie uregulowania stawek podatku VAT oraz polityki fiskalnej państwa

---

- Receptą na zamieszanie spowodowane niejasną matrycą stawek VAT jest jej maksymalne możliwe uproszczenie.
- W każdym razie należy zrezygnować z koncepcji realizowania za pomocą VAT celów innych niż fiskalne – prowadzi to do komplikowania systemu i pogłębiania chaosu.
- Prawodawca powinien zrealizować pierwotną koncepcję klauzuli pewności prawa, gwarantującej podatnikom, że nie zostaną ukarani żadną sankcją w rezultacie zmiany interpretacji przepisów, do której się do danego momentu stosowali.
- Zasady i idee zapisane w Prawie przedsiębiorców nie powinny pozostawać jedynie tekstem – organy administracji publicznej powinny funkcjonować zgodnie z dyrektywami z nich wynikającymi.

## 6. PODSUMOWANIE

Nie ulega wątpliwości, że skonstruowanie prostego i spójnego systemu podatkowego stanowi ogromne wyzwanie. Nie sposób jednocześnie zapominać o tym, że to ustawodawca sam sobie to wyzwanie rzucił – stanowiąc w konstytucji, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym. Z tego założenia wynika szereg implikacji, które pokrótce zostały przedstawione w raporcie. Zarówno aktualny kształt regulacji dotyczących podatku VAT, jak i praktyka ich stosowania, z pewnością nie przystają do standardów wyznaczonych zasadami wywiedzionymi z konstytucji. Konieczne jest skrajne uproszczenie systemu oraz respektowanie praw podatników na każdej płaszczyźnie – jest to kwestia kluczowa dla warunków prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce.

[WWW.ZPP.NET.PL](http://WWW.ZPP.NET.PL)