

Utworzenie partnerstwa polsko-szwajcarskiego

na rzecz lepszych rozwiązań
w dialogu społecznym i podatku VAT w Polsce

Streszczenie raportów i analiz



Utworzenie partnerstwa polsko-szwajcarskiego na rzecz lepszych rozwiązań w dialogu społecznym i podatku VAT w Polsce

Streszczenie raportów i analiz



Projekt współfinansowany przez Szwajcarię w ramach szwajcarskiego programu współpracy z nowymi krajami członkowskimi Unii Europejskiej

W y d a w c a

Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej
ul. Brukselska 7, 03-973 Warszawa
tel. (22) 518 87 00, fax (22) 828 84 37
www.pracodawcyrp.pl
www.pracodawcyrp.pl/projekt-szwajcarski

Copyright © by Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej
Warszawa 2014

ISBN 978-83-932962-6-2



Projekt graficzny, przygotowanie do druku i druk
Dom Wydawniczy ELIPSA
ul. Inflancka 15/198, 00-189 Warszawa
tel./fax 22 635 03 01, 22 635 17 85
e-mail: elipsa@elipsa.pl, www.elipsa.pl

Publikacja jest dystrybuowana bezpłatnie i powstała w ramach projektu pn. „Utworzenie partnerstwa polsko-szwajcarskiego na rzecz lepszych rozwiązań w dialogu społecznym i podatku VAT w Polsce”. Projekt współfinansowany przez Szwajcarię w ramach szwajcarskiego programu współpracy z nowymi krajami członkowskimi Unii Europejskiej.

Publikacja zawiera jedynie informacje natury ogólnej. Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej nie przedstawiają w tej publikacji porad księgowych, podatkowych, inwestycyjnych, finansowych, konsultingowych, prawnych czy innych. Nie należy także wyłącznie na podstawie zawartych tu informacji podejmować jakichkolwiek decyzji dotyczących Państwa działalności. Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej nie ponoszą odpowiedzialności za wykorzystanie informacji zawartych w tej publikacji ani za Państwa decyzje podjęte w związku z tymi informacjami. Osoby korzystające z tej publikacji robią to na własne ryzyko i ponoszą pełną związaną z tym odpowiedzialność.

Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej są najstarszą organizacją pracodawców w Polsce – działają od 1989 roku i reprezentują 10 000 firm. Przedsiębiorstwa zrzeszone w Pracodawcach RP zatrudniają około 5 mln pracowników. Organizacja wywiera wpływ na władze publiczne wszystkich szczebli, by wspólny interes społeczeństwa, przedsiębiorców i rządzących – dobro Polski – mógł być realizowany, a głos pracodawców miał znaczenie przy podejmowaniu decyzji o przyszłości naszego kraju.

Spis treści

I.	Analiza regulacji dotyczących podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości na przykładzie wybranych 3 z 11 krajów europejskich, które mają zbliżone do Polski uwarunkowania instytucjonalno-gospodarcze	4
II.	Dialog społeczny w Szwajcarii – na podstawie doświadczeń Schweizerischer Gewerbeverband	9
III.	Analiza wpływu podatku VAT oraz jego regulacji prawnych na rozwój przedsiębiorczości w Polsce	13
IV.	Podatek VAT w Polsce – problemy przedsiębiorstw sektora MŚP	18
V.	Opracowanie zmian w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) oraz przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja Podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749)	24





Analiza regulacji dotyczących podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości na przykładzie wybranych 3 z 11 krajów europejskich, które mają zbliżone do Polski uwarunkowania instytucjonalno-gospodarcze

Analiza zawiera zestawienie regulacji dotyczących podatku VAT wedle stanu prawnego z grudnia 2013 roku. Niniejsza analiza dotyczy podatku od wartości dodanej (ang. VAT – Value Added Tax), który stanowi jedną z postaci podatku obrotowego. Przyjmuje się z kolei, że każdy podatek obrotowy jest podatkiem pośrednim, gdyż jest narzucany na cenę, a nie jest pobraniem części uzyskanego dochodu.

Informacje ogólne zawarte w wyżej wspomnianej analizie

Podatek od wartości dodanej (VAT) jest obecnie powszechnie stosowany w wielu krajach świata ze względu na pewność i stabilność tego rodzaju wpływów podatkowych. Powszechnie stosowaną metodą odliczania podatku naliczonego zarówno w ramach wspólnego systemu VAT w Unii Europejskiej, jak i w większości państw, w których funkcjonuje podatek VAT, jest metoda fakturowa. Cechą takiej metody opodatkowania jest odporność na unikanie opodatkowania i oszustwa podatkowe, która jest w tym wypadku znacznie większa niż dla podatków dochodowych, a relatywne koszty poboru podatków pośrednich są niższe, co wynika z łatwiejszego sposobu ustalania podstawy opodatkowania i należnego podatku. Podatek VAT może stanowić także narzędzie stabilizowania gospodarki poprzez oddziaływanie na popyt na określone dobra. Należy również zaznaczyć, że podatek VAT jest neutralny z punktu widzenia wymiany międzynarodowej. W odniesieniu do towarów eksportowanych stosuje się stawkę zerową, co w praktyce oznacza, że nie występuje podatek należny, a podatek naliczony podlega



zwrotowi. Z tego punktu widzenia podatek VAT stwarza przesłanki stymulujące rozwój eksportu, co rodzi wiele pozytywnych skutków dla przedsiębiorstw. Czyni to również towary danego kraju w pełni zdolnymi do konkurencyjności z towarami z innych krajów.

Wpływ Podatku VAT na rozwój przedsiębiorczości w krajach europejskich

1. Francja

Podatek od wartości dodanej (VAT) nakładany jest na wszelkie dostawy towarów lub usług dokonanych we Francji, które podlegają obowiązkowi podatkowemu, na podmiot, który dokonał tej dostawy w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej. Działalność gospodarcza to termin, za który uznaje się nie tylko tradycyjnie rozumianą działalność przedsiębiorstw przemysłowych, handlowych, czy też działalność rolniczą, ale jest nią także dostarczanie profesjonalnych usług i innych działań, np. działalność zawodowa.

Stawka podstawowa podatku VAT we Francji do końca 2013 r. wynosiła 19,6%. Od początku roku 2014 obowiązuje nowa stawka VAT, która wynosi 20%. Do 2013 roku funkcjonowały także stawki obniżone (7%, 5,5% oraz 2,1%), a także zwolnienia od podatku.

W ostatnich latach we Francji obserwowany jest spadek znaczenia podatku VAT oraz innych podatków pośrednich w dochodach fiskalnych państwa. Nie jest to sytuacja korzystna dla sektora przedsiębiorstw, ponieważ oznacza w znacznej mierze wyższe koszty pracy przy założonych przez państwo celach budżetowych. Zjawisku temu towarzyszy również pogarszanie się poziomu ściągальności VAT-u i wzrost luki podatkowej w jego zakresie. Według szacunków dokonanych na potrzeby Komisji Europejskiej w 2013 r., w latach 2000–2011 około 14% zobowiązań z tytułu VAT było bezpośrednio związanych ze zużyciem pośrednim przedsiębiorstw, a 17% z ich nakładami na środki trwałe.

2. Rosja

Podatek VAT nakładany jest na podatnika w odniesieniu do transakcji uwzględniających dokonane przez niego dostawy (w tym dostawy obejmujące również

usługi) wykonywane na terytorium Federacji Rosyjskiej i innych terytoriach podlegających jego jurysdykcji, przeniesieniu praw własności przez podatnika na rzecz innego podmiotu/osoby, wykonywanie instalacji i innych prac przez zobowiązanego do rozliczenia podatnika na potrzeby własnej konsumpcji, co oznacza, że poniesione wydatki nie stanowiły kosztu uzyskania przychodu i nie wpłynęły na wysokość zysku, czy dokonanie importu towarów do Rosji (na terenie Federacji łącznie z podległymi jej terytoriami).

Podstawowa stawka podatku VAT wynosi 18%. Poza tą stawką funkcjonuje stawka obniżona 10% oraz stawka 0%. W ramach konstrukcji podatku VAT możliwe jest również zwolnienie z podatku. Podkreśla się, że możliwość skorzystania z obniżonej, zerowej stawki podatku VAT oraz zwolnienia poprzedzona musi zostać szczegółowym udokumentowaniem oraz uzasadnieniem.

Cechą charakterystyczną rosyjskiego systemu jest to, że podmiot niezarejestrowany w Rosji jako podatnik VAT nie może uzyskać zwrotu z tytułu tego podatku. Tym samym nie funkcjonują żadne umowy wzajemne z innymi krajami. Po złożeniu deklaracji VAT organy podatkowe przeprowadzają we własnym zakresie audyt podatkowy w celu zweryfikowania poprawności złożonej deklaracji. W związku z taką formą kontroli organy podatkowe mogą żądać okazania im dokumentów takich jak: oryginały faktur, umowy, potwierdzenia zapłaty podatku, czy księgi rachunkowe.

Charakterystyczne dla rosyjskich uregulowań dotyczących podatku VAT są dość jednolite przepisy dotyczące rejestracji na potrzeby tego podatku w odniesieniu do podmiotów krajowych i zagranicznych. Rejestracji powinny dokonać wszystkie podmioty prowadzące działalność na terenie Federacji Rosyjskiej niezależnie od ich pochodzenia, zatrudnienia oraz skali prowadzonej działalności (wielkości obrotów). Takie same są również wymagania formalne (w tym dotyczące miejsca rejestracji) oraz kary będące konsekwencją niedopełnienia lub niewłaściwego dopełnienia tego obowiązku. W Rosji nie funkcjonuje obecna w wielu krajach możliwość ustanowienia przez podmioty zagraniczne rosyjskiego przedstawiciela na potrzeby rozliczeń podatkowych. Brak jest w tym obszarze rozwiązań sprzyjających przedsiębiorcom. Dodatkowo uciążliwa może być konieczność ponownej rejestracji podatkowej w przypadku zmiany miejsca prowadzenia działalności.

Korzystnych dla przedsiębiorców rozwiązań w zakresie regulacji podatku VAT można się w przypadku Rosji doszukiwać w sposobie dokonywania płatności

wynikających ze zobowiązań w zakresie podatku VAT. Chodzi zarówno o termin regulowania zobowiązań podatkowych, jak i o możliwość uzyskania zwrotu podatku jeszcze przed weryfikacją poprawności złożonej deklaracji. Pierwsza z wymienionych regulacji dotyczy wszystkich podmiotów zobowiązanych do składania deklaracji podatkowych, wpływając korzystnie na ich płynność finansową względem typowej w innych krajach sytuacji, kiedy płatność całości zobowiązania podatkowego wymagana jest przy składaniu deklaracji lub w okresie kilku dni od tego zdarzenia. Szybki zwrot podatku dotyczy natomiast przede wszystkim podatników odprowadzających znaczne sumy podatkowe na rzecz Federacji Rosyjskiej i również ma pozytywny wpływ na ich płynność finansową. Szybki zwrot może być również wykorzystywany przez podmioty ponoszące mniejsze obciążenia, choć w takiej sytuacji wymagana jest od nich gwarancja bankowa.

3. Szwajcaria

Podatek VAT w Szwajcarii obejmuje trzy główne kategorie dóbr i usług. Pierwszą z nich są dostarczane dobra i usługi świadczone przez opodatkowane podmioty na terenie Szwajcarii. Drugą kategorię stanowią nabywane przez podatników szwajcarskich dobra i usługi, kiedy ich dostawcami są podmioty zagraniczne, które nie są płatnikami podatków w Szwajcarii. W tym przypadku ma miejsce tzw. odwrotne opodatkowanie – opodatkowanie nabywcy. Opodatkowaniu takiemu nie podlegają dobra i usługi nabywane przez podmioty niebędące płatnikami VAT, jeśli wartość nabytych od zagranicznego dostawcy dóbr i usług nie przekracza w ciągu roku kalendarzowego 10 000 franków szwajcarskich. Ostatnią grupę przedmiotów podlegających opodatkowaniu VAT-em stanowią dobra importowane do Szwajcarii (z podatku rozlicza się importer).

Podstawowa stawka podatku od wartości dodanej wynosi w Szwajcarii 8% i jest niższa zarówno od stawek innych krajów EOG, jak i od krajów UE. Oprócz stawki podstawowej funkcjonują w Szwajcarii także stawki obniżone dla szczególnych kategorii dóbr i usług wynoszące 3,8% oraz 2,5%. Obowiązuje również zerowa stawka podatku.

Bardzo niski poziom zarówno podstawowej stawki podatku VAT, jak i poziomy stawek obniżonych, choć nie mają bezpośredniego wpływu na wyniki przedsiębiorstw w tym kraju, oddziałują pośrednio na ich sytuację poprzez wpływ na poziom cen rynkowych dóbr i usług. Choć podatek VAT z założenia powinien

być podatkiem „neutralnym” dla przedsiębiorstw, to z jednej strony wpływa na ceny dóbr i usług, których przedsiębiorstwo jest konsumentem i których wykorzystanie nie jest związane z prowadzoną działalnością, z drugiej zaś ceny dóbr i usług wpływają na krajowy popyt. Niska stawka podatku VAT powoduje, że większa część dochodów podmiotów w kraju trafia bezpośrednio do przedsiębiorstw zamiast do budżetu państwa. Przejrystość procedur związanych zarówno z eksportem przez Szwajcarskie podmioty, jak i możliwością zwrotu VAT przez importerów z innych krajów, wpływa pozytywnie na międzynarodową pozycję rynkową szwajcarskich podmiotów. Znajduje to odbicie w znacznej nadwyżce szwajcarskiego bilansu handlowego.

Korzystne rozwiązania dla przedsiębiorców w Szwajcarii dotyczą również okresu rozliczania podatku, który standardowo wynosi jeden kwartał. Oznacza to konieczność 4-krotnego rozliczenia w ciągu roku, a dla przedsiębiorstw o małych obrotach jedynie 2-krotnego, chyba że ze względu na szybsze rozliczanie zwrotu podatku przedsiębiorca preferuje rozliczenia miesięczne. Warunkiem możliwości półrocznego rozliczenia według stałej stawki VAT jest limit obrotów i należnego podatku, bez względu na wielkość przedsiębiorstwa. W roku 2011 około 1/3 podmiotów sektora małych i średnich przedsiębiorstw korzystało z tej formy rozliczeń. Rozliczenie półroczne jest istotnym uproszczeniem formalności podatkowych dla małych przedsiębiorstw, a umożliwienie rozliczeń miesięcznych podmiotom o dużych obrotach i otrzymujących regularnie zwrot VAT-u ma korzystny wpływ na ich płynność finansową.

Katalog dóbr i usług objętych obniżonymi stawkami VAT dotyczy przede wszystkim kategorii, które mogą stanowić relatywnie wysoki udział w wydatkach osób mniej zamożnych (dobra podstawowe). Dedykowana przedsiębiorcom jest natomiast stawka 3,8% na usługi hotelarskie. Może ona mieć znaczenie dla stymulowania zarówno wewnętrznego, jak i międzynarodowego ruchu turystycznego, co jest korzystne zarówno dla branży hotelarskiej, jak i dla przedsiębiorstw spoza niej.

Niezwykłe wygodnym i oszczędnym sposobem rozliczania się przedsiębiorstw w Szwajcarii z VAT jest możliwość funkcjonowania w ramach grupy podatkowej. Prawne regulacje dotyczące powstawania i funkcjonowania takiej grupy nie są szczególnie złożone ani wymagające dla przedsiębiorców. Ze względu na solidarną odpowiedzialność podmiotów za zobowiązania podatkowe taka forma rozliczeń podatku VAT wymaga jednak stałego nadzoru grupy i dużego wzajemnego zaufania partnerów.



Dialog społeczny w Szwajcarii – na podstawie doświadczeń Schweizerischer Gewerbeverband

Dialog społeczny w Szwajcarii posiada długoletnią tradycję opartą na kompromisowych rozwiązaniach. Dlatego też przy opracowywaniu koncepcji wzmocnienia dialogu społecznego w Polsce szczególnie istotne wydawało się zawiązanie partnerstwa z organizacją ze Szwajcarii, która mogłaby podzielić się swoją wiedzą i doświadczeniami. Partnerem projektu została Szwajcarska Federacja Małych i Średnich Przedsiębiorstw (Schweizerischer Gewerbeverband sgV), największa taka organizacja w Szwajcarii. Jednym z elementów zawiązanego partnerstwa było powstanie opracowania dotyczącego standardów panujących w Szwajcarii w obszarze dialogu społecznego w kontekście podatkowym.

Kamienie milowe w rozwoju aktualnego systemu Szwajcarii

- 1877** Ustawa o szwajcarskich fabrykach, określenie maksymalnego wymiaru pracy – 11 godzin dziennie
- 1918** Strajk generalny: 250 000 uczestników
- 1929** Krach giełdowy: wznowiony nacisk na zawarcie porozumienia przez związek zawodowy SMUV
- 1937** Układ pokojowy, pierwsze porozumienie zawarte pomiędzy pracownikami i pracodawcami
- 1963** Wprowadzenie 44-godzinnego tygodnia pracy
- 1969** Przepisy emerytalne w oparciu o koncept firmy postępowej
- 1983** 40-godzinny tydzień pracy, stopniowe jego wprowadzanie
- 1988** Jednolita umowa, szczególne systemy czasu pracy, równość szans i zarobków kobiet i mężczyzn

- 1993 Urlop macierzyński, fundusz na zaawansowane szkolenia, 14-tygodniowy płatny urlop macierzyński
- 1998 Roczny czas pracy, większa elastyczność w planowaniu godzin pracy
- 2003 Zmienione przepisy w zakresie składek solidarnościowych oraz składek na zaawansowane szkolenia
- 2004 Procedury stosowane w przypadku dumpingu cenowego, ustanowienie wspólnej komisji do zwalczania nadużyć (trójstronna komisja)
- 2006 Klauzula o zwolnieniu powstała w celu zabezpieczenia miejsc pracy w Szwajcarii
- 2013 Wysoce elastyczne godziny pracy, minimalne zarobki oraz płatny urlop ojcowski – 5 dni

Najważniejsze rozwiązania dotyczące dialogu społecznego i podatków w Szwajcarii

1. Aktualne podstawy prawne w Szwajcarii

- **Szwajcarski kodeks zobowiązań** – to część szwajcarskiego Kodeksu Cywilnego regulująca prawo kontraktowe i korporacyjne. SKZ dzieli się na część główną, mającą zastosowanie do wszystkich umów, oraz na część dodatkową, mającą zastosowanie w przypadku umów szczególnych, takich jak umowy o pracę.
- **Prawo federalne w zakresie pracy w przemyśle, rzemiośle i handlu** ustala przepisy w celu zagwarantowania bezpieczeństwa i zdrowia pracowników. Przepisy te ograniczają się do maksymalnego wymiaru pracy, zobowiązań pracowniczych związanych z kwestiami zdrowotnymi i kwestiami bezpieczeństwa.
- **Układ zbiorowy pracy, UZP**, zawierają pracodawcy lub stowarzyszenia pracodawców ze związkami zawodowymi. UZP określają warunki dotyczące indywidualnych umów o pracę, ich treść oraz zakończenie. Postanowienia UZP mają zastosowanie w przypadku, gdy pracodawca sam podpisze taki układ lub jeżeli należy on do stowarzyszenia pracodawców, które taki układ podpisało. Na żądanie wszystkich zainteresowanych stron szwajcarski rząd federalny lub kanton może ogłosić układ zbiorowy pracy jako wiążący dla danego sektora gospodarki.

- **Indywidualna umowa o pracę:** określa prawa i zobowiązania pracodawców i pracowników. Nie podlega ona żadnym formalnym wymogom.
- **Zasady wewnątrz firmy:** Zasady wewnątrz firmy dot. np. urlopów, czasu pracy, przerw, wydatków itp.

2. Indywidualne umowy o pracę

Cechy indywidualnej umowy o pracę:

- W Szwajcarii nie istnieje ogólnie obowiązująca płaca minimalna. Niektóre umowy lub układy zbiorowe mogą jednakże zastrzegać wynagrodzenie minimalne. Minimalna płaca może mieć także zastosowanie w przypadku pracowników zagranicznych, wysyłanych do Szwajcarii na określony czas przez swoich zagranicznych pracodawców.
- Nie potrąca się podatku dochodowego z pensji szwajcarskich pracowników oraz pracowników posiadających zezwolenie na osiedlenie się (pozwolenie typu C). Na obywateli zagranicznych posiadających tymczasowe pozwolenie na pobyt (pozwolenie typu B) lub pozwolenie na pobyt krótki (pozwolenie typu L), oraz niepozostających w związku małżeńskim z obywatelem/ką Szwajcarii albo osobą posiadającą pozwolenie typu C nakłada się podatek u źródła. Pracodawca jest zobowiązany do potrącania podatku. Jeżeli jednak wynagrodzenie przekroczy określony próg (obecnie 120 000 CHF rocznie), pracownik dodatkowo musi przedłożyć zeznanie podatkowe i indywidualnie zostanie nałożony na niego podatek z uwzględnieniem potrąconego podatku.
- W Szwajcarii zabezpieczenie społeczne składa się z różnych ubezpieczeń społecznych, pomocy społecznej i funduszy na przyszłość (plan emerytalny). Każdy, kto wykonuje pracę zarobkową, musi płacić składki na następujące ubezpieczenia społeczne: i) emerytura i renta rodzinna; ii) renta inwalidzka; iii) ubezpieczenie na wypadek straty dochodów; iv) emerytura pracownicza; v) ubezpieczenie od utraty pracy; vi) ubezpieczenie wypadkowe oraz vii) ubezpieczenie zdrowotne. Pracownicy są indywidualnie odpowiedzialni za własne ubezpieczenie zdrowotne. Wszelkie inne składki ubezpieczeniowe rozdzielone są równo pomiędzy pracodawcę i pracownika. Pracodawca potrąca składki z wynagrodzenia pracownika. Składki te wynoszą 10–15% wynagrodzenia brutto zarówno dla pracownika, jak i dla pracodawcy. W przypadku osób samozatrudnionych stosuje się inne zasady.

- Kobiety w ciąży mogą wstrzymać się od pracy lub ją opuścić po krótkim zawiadomieniu. Po porodzie kobiety nie mogą pracować przez 8 tygodni, a przez kolejne 8 tygodni mogą pracować jedynie, gdy wyrażą na to zgodę. Istnieje dodatkowa ochrona zdrowia i bezpieczeństwa ciężarnych kobiet i kobiet karmiących piersią przy uwzględnieniu rodzaju i czasu pracy. Kobiety mają prawo do zasiłku macierzyńskiego wynoszącego 80% średniego dochodu uzyskanego przed porodem przez 14 tygodni po porodzie. Istnieje również zabezpieczenie chroniące przed zwolnieniem w czasie ciąży.
- W zależności od zawodu i działalności gospodarczej tydzień pracy ogranicza się do maksymalnie 45 godzin (w przypadku większości pracowników biurowych i pracowników firm przemysłowych) oraz do 50 godzin (we wszystkich innych przypadkach, w szczególności w przypadku pracowników przedsiębiorstw rzemieślniczych). Istnieją jednakże liczne wyjątki i dopuszcza się prawnie lub za pozwoleniem władz dłuższy tydzień pracy. Powyższe ograniczenia nie dotyczą ścisłego kierownictwa. Zwyczajny tydzień pracy pracownika zatrudnionego w pełnym wymiarze pracy wynosi 40–42,5 godziny. Jeżeli nadgodziny stają się konieczne, pracownik jest zobowiązany do wykonania takiej pracy w miarę swoich możliwości oraz tego, czego można się spodziewać w dobrej wierze. Nadgodziny są odpowiednio wynagradzane pieniężnie lub w postaci dodatkowego urlopu, o ile nie ustalono inaczej w umowie o pracę (co jest możliwe jedynie w szczególnych przypadkach).

3. Podatek VAT

- **Stawki podatkowe** – Nie wszystkie usługi są opodatkowane tą samą stawką. Standardowa stawka 8% jest stosowana w przypadku większości dostarczanych towarów i większości usług. Artykuły pierwszej potrzeby, głównie spożywcze i napoje (z wyłączeniem napojów alkoholowych), leków, a także niektóre gazety, czasopisma i książki podlegają opodatkowaniu obniżoną stawką 2,5%. Noclegi (w tym śniadania) podlegają specjalnej stawce 3,8%.
- **Zwolnienia z podatku** – Wiele usług jest zwolnionych z podatku VAT. Dotyczy to usług zdrowotnych, socjalnych, edukacji, kultury, transakcji pieniężnych i kapitałowych, ubezpieczenia, wynajmu i sprzedaży nieruchomości.



Analiza wpływu podatku VAT oraz jego regulacji prawnych na rozwój przedsiębiorczości w Polsce

Analiza zawiera zestawienie regulacji dotyczących podatku VAT wg stanu prawnego z grudnia 2013 roku.

Niniejsza analiza dotyczy podatku od towarów i usług będącego podatkiem od wartości dodanej (podatkiem pośrednim, pobieranym na każdym etapie obrotu towarów lub usług). W Polsce podatek ten został wprowadzony przez ustawę z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług, oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50). Konieczność dostosowania tych przepisów do wymogów Unii Europejskiej (harmonizacji polskiego prawa z unijnym) w związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej zmusiło ustawodawcę polskiego do uregulowania tej kwestii w nowej ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535). Podatnikami podatku VAT są: osoby prawne, osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą bez względu na cel czy też rezultat tej działalności, organizacje niemające osobowości prawnej.

Stan prawny w kwestii podatku VAT w Polsce

Kontrola prawidłowego naliczenia (wykrywania nieprawidłowości) zarówno w Polsce, jak i w Unii Europejskiej jest niewystarczająca. W obecnym stanie prawnym głównym narzędziem wykrywania nieprawidłowości w rozliczaniu podatku VAT są wyniki kontroli wykonywanych przez Urzędy Kontroli Skarbowej oraz działań tych organów na podstawie informacji przekazywanych przez podmioty zewnętrzne (organy ścigania, podmioty gospodarcze itp.). Jak wskazuje prasa, proces wszczynania postępowań oraz ich prowadzenie trwa zbyt długo, aby zapobiegać przestępstwom oszustw podatkowych VAT oraz realnie udaremniać ich powstawanie. Trudności polskiego aparatu administracyjnego



w wykrywaniu przestępstw gospodarczych spowodowane są wieloma czynnikami, na co zwracano uwagę w raporcie Grupy d/s Przestępczości Zorganizowanej GENVAL, i tak np.: brak specjalizacji (specjalistów w organach kontrolnych), umiejętności, trudności we współpracy między organami ścigania a organami podatkowymi, brak centralnej bazy danych, brak współpracy z EUROPOL-em, z Eurojust-em itp.

Przeprowadzona analiza zmiany prawa wspólnotowego zawarta w dyrektywach oraz orzecznictwie ETS dotyczącym podatku od wartości dodanej, a także studia prawoporównawcze w zakresie polskiego i wspólnotowego prawa podatkowego, przez odejście od kryterium identyfikacji usług daje możliwość polskiemu podatnikowi posługiwania się definicjami zawartymi w prawie wspólnotowym i pozwala na dokonywanie własnych interpretacji tego prawa. W doktrynie wskazuje się na istotne różnice pomiędzy prawem polskim a prawem wspólnotowym. Orzecznictwo sądów polskich wskazuje, że przepisy prawa wspólnotowego nakazują rozumieć niektóre pojęcia zdefiniowane dla każdego państwa członkowskiego odmiennie i tak np.: „wspólnota” stanowi łączny obszar, na którym mają zastosowanie przepisy prawa wspólnotowego dotyczące podatku VAT. Zgodnie ze stanowiskiem w/w sądu, oraz zgodnie z przyjętym orzecznictwem ETS, jeżeli przepisy krajowe w danym państwie członkowskim pozostają w sprzeczności z VI Dyrektywą, podatnik określając skutki podatkowe transakcji, może odwołać się bezpośrednio do przepisów dyrektywy, pod warunkiem, że przepisy dyrektywy w tej kwestii są bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne. Z punktu widzenia przedsiębiorstw unijnych konieczne jest stworzenie takiego systemu VAT, który umożliwiłby im konkurencję nie tylko między sobą, ale także z krajami trzecimi. W tym zakresie znaczenie ma nie tylko wysokość stawek podstawowych i stawek obniżonych, ale także wysokość zwolnień podmiotowych dla małych podatników. Przeprowadzenie analizy stawek VAT i zwolnień w poszczególnych krajach pozwala porównać, jakie jest faktyczne obciążenie VAT konsumpcji w różnych europejskich jurysdykcjach podatkowych. Dokonanie analizy wykazu stawek VAT w roku 2006 oraz 2013 pozwala na dokonanie obserwacji kierunków zmian w poszczególnych krajach oraz wskazuje na stabilność podatkową VAT w niektórych krajach europejskich (Austria, Belgia, Dania, Francja, Malta, Luksemburg, Szwecja). Zauważyć należy, że wzrost wysokości podatku VAT o 3% do 5% dotyczy głównie krajów, w których stawki podstawowe, pomimo ich wzrostu, są znacznie niższe niż w Polsce (Hiszpania, Cypr, Litwa, Łotwa, Niemcy).

Mając na uwadze cechy oraz współzależności podmiotów gospodarczych, niezbędne jest dostosowanie legislacyjne umożliwiające krajowym podmiotom gospodarczym konkurencję na rynku światowym, w tym na rynku europejskim. Jedną z dróg poprawy rozwoju przedsiębiorczości w Polsce jest uproszczenie przepisów podatkowych, eliminacja nieścistości, niespójności, ograniczenie nadmiernego fiskalizmu oraz wprowadzenie stabilności systemu podatkowego. Tak więc system ten wymaga głębokiej rekonstrukcji zarówno od strony legislacyjnej, jak i od strony ideowo-koncepcyjnej. Podstawowym problemem w podatku od towarów i usług jest to, że wzrost stawek podatku VAT wpływa na wzrost cen, wzrost cen natomiast powoduje spadek konsumpcji. Wzrost cen powoduje także wzrost żądań płacowych oraz prowadzi do obniżenia przedsiębiorczości. Co do zasady wzrost podatków wywiera zniechęcający wpływ na podejmowanie działalności gospodarczej, opóźnia wzrost gospodarczy, a w konsekwencji tylko w krótkim czasie powoduje zwiększenie dochodów do budżetu państwa.

W 2010 r. podstawowa stawka VAT wynosiła 22%, zaś wpływy do budżetu państwa wyniosły 107 880 mln zł. W 2011 r. podstawową stawkę VAT podwyższono na 23% i wpływy do budżetu państwa z w/w tytułu wzrosły do 120 831 mln zł. W 2012 r. podstawowa stawka podatku VAT była w podwyższonej stawce podstawowej 23%, natomiast dochody do budżetu państwa nie uległy zwiększeniu. Wpływy do budżetu państwa z tytułu VAT stanowią ok. 70% wszystkich dochodów podatkowych. Z analiz wynika, że wpływy do budżetu państwa z tytułu VAT w stosunku do ogółu dochodów podatkowych na przełomie lat stopniowo rosły. Wzrost był spowodowany podniesieniem stawek VAT do 23% i 8%, z czego stawka podstawowa wynosiła 22% i podniesiono ją do 23%. Stawka obniżona wynosiła 7% i podniesiono ją do 8%. Od 1.01.2011 r. wzrost ten był spowodowany także pozbawieniem podatników prawa do odliczania VAT od paliw oraz od samochodów osobowych z homologacją ciężarową.

Mechanizm poboru podatku VAT w Polsce w ostatnich latach uległ pogorszeniu. Minimalna skala luki w podatku w roku 2006 wynosiła 10 642 mln zł, w 2007 r. wynosiła 7 164 mln zł, natomiast w ostatnich latach – tj. od momentu wzrostu stawek podatku VAT w 2011 r. – drastycznie wzrosła do 27 800 mln zł, a w 2012 r. wynosiła już 36 450 mln zł. Mechanizm poboru podatku VAT jest nieefektywny, wynika on nie tylko z luk w regulacji prawnej VAT, ale także z braku czynności organów skarbowych i podatkowych, które w pierwszej kolejności, dokonując kontroli, winny zwrócić uwagę na tak niepożądane zjawiska. Organy powinny zwracać uwagę na oszustwa podatkowe, które są również elementem luki podatkowej.

W podatku VAT oszustwa polegają na wyłudzeniu zwrotu podatku VAT oraz na nieodprowadzaniu należnego podatku VAT do budżetu państwa. Oszustwa podatkowe są nie tylko specyfiką polską, ale także stały się przedmiotem zainteresowania Unii Europejskiej. Badanie luk podatkowych VAT sugeruje, że w ostatnich latach ich poziom istotnie wzrósł. Wskazuje na to porównanie PKB w Polsce z nominalnymi wpływami do budżetu państwa z podatku VAT. Wyraźny wzrost rozbieżności widoczny jest szczególnie od początku kryzysu gospodarczego w 2008 r. Innym symptomem wskazującym na istnienie luk podatkowych są rosnące rozbieżności pomiędzy danymi EUROSTAT-u dotyczącymi polskiego importu i eksportu (w znaczeniu potocznym) do Polski z krajami UE. Państwa UE rozpatrują więcej wywozu towarów do Polski niż Polska przywozu towarów z innych państw. Rozbieżności te dotyczą m.in. tzw. przestępstw karuzelowych oraz pozorowania czynności wewnątrzwspólnotowych i stosowanie stawek 0%.

Zamknięcie luk podatkowych oraz oszustw VAT może mieć pozytywny wpływ na budżet państwa (rocznie ok. kilku mln zł). Kwoty te stałyby się rzeczywistym dochodem budżetu państwa z podatku VAT.

Wnioski i Postulaty

Zmiany systemu podatkowego (w tym w znacznej części przepisy od towarów i usług, które weszły w życie w 2013 r. i 2014 r.) wprowadziły niejasne (nieczytelne) i skomplikowane konstrukcje podatkowe oraz powodują wzrost obciążeń podatkowych dla podatników. Poziom fiskalizmu w Polsce oraz brak stabilności i precyzyjności przepisów ma bezpośrednie przełożenie na spadek zakładania firm w Polsce, a tym samym na wpływy do budżetu państwa z tytułu podatków. Wprowadzenie szczelności systemu podatku VAT, zapobieżenie wyłudzenia zwrotu podatku VAT oraz zapobieżenie odliczania VAT za pomocą tzw. „słupów” oraz wykrywanie firm wystawiających tzw. „puste” faktury należy ocenić bardzo pozytywnie. Zapewnienie efektywności działania organów skarbowych spowoduje znaczny wzrost wpływów do budżetu państwa. Niekorzystnie należy ocenić wprowadzenie regulacji dotyczącej odpowiedzialności podatkowej nabywcy za zobowiązania podatkowe sprzedawcy. Negatywnie należy także ocenić wprowadzenie zmian z dniem 1.01.2014 r. w zakresie powstania zmiany obowiązku podatkowego, zmiany ustalania podstawy opodatkowania oraz zasad wystawiania faktur. Przepisy te są nieczytelne, trudne do interpretacji, wprowadzają nową jakość, zupełnie odmienną od zasad dotychczas obowiązujących, a mających wyłącznie cel fiskalny.



Podstawowe postulaty de lege ferenda wynikające z analizy wpływu podatku VAT oraz jego regulacji prawnych na rozwój przedsiębiorczości w Polsce to:

1. Wprowadzenie stabilnych unormowań prawnych.
2. Wprowadzenie przepisów czytelnych, bez odesłań z artykułu do artykułu.
3. Prowadzenie szerokiego dialogu społecznego w przypadku wprowadzania zmian w podatku VAT, w którym to dialogu wypowiedzą się (a ich postulaty zostaną uwzględnione) środowiska pracodawców, środowiska doradców podatkowych oraz przedstawiciele środowisk naukowych zarówno z dziedziny prawa podatkowego, jak i ekonomii.
4. Wprowadzenie zachęt dla przedsiębiorców, których obrót nie przekracza np. 20 000 zł. miesięcznie z tytułu sprzedaży towarów lub świadczenia usług, przez wprowadzenie dla nich prawa do wyboru opodatkowania zryczałtowaną stawką podatku VAT w wysokości np. 5%.
5. Wprowadzenie zmian stawek podatku VAT i wprowadzenie zasady 3 x 19%, tj. wprowadzenie także podstawowej stawki podatku VAT w wysokości 18%.
6. Dokonanie w całości tłumaczenia ustaw podatkowych VAT wybranych państw takich, jak: Szwajcaria, Austria, Francja, Luksemburg, Niemcy, w celu porównania wszystkich zapisów poszczególnych zagadnień, ustalenie różnic w stosunku do polskiej ustawy o VAT, a w konsekwencji stworzenia nowej ustawy o podatku od towarów i usług. Wszystko po dokonaniu konsultacji społecznych i wypowiedzeniu się najbardziej zainteresowanych środowisk oraz instytucji. Przyczyniłoby się to do stworzenia stabilnych rozwiązań na wiele lat, bez konieczności dokonywania istotnych zmian.

IV

Podatek VAT w Polsce – problemy przedsiębiorstw sektora MŚP

Raport z badań

W ramach projektu „Utworzenie partnerstwa polsko-szwajcarskiego na rzecz lepszych rozwiązań w dialogu społecznym i podatku VAT”, Pracodawcy RP dokonali dogłębnej diagnozy problemów związanych z polskim systemem podatkowym, zwłaszcza podatkiem VAT, z którymi stykają się przedsiębiorcy. Diagnoza oparta została na badaniach ilościowych i jakościowych przeprowadzonych wśród przedsiębiorców, ekspertów podatkowych oraz przedstawicieli administracji podatkowej. W efekcie powstał raport pt. „Podatek VAT w Polsce – problemy przedsiębiorstw sektora MŚP”. Z badań wynika jasno, że przedsiębiorcy uważają przepisy prawa podatkowego za niezmiernie skomplikowane oraz mało przyjazne. Ponadto zwracają uwagę na niewłaściwy przebieg procesu legislacyjnego, niechętnie nastawienie przedstawicieli organów podatkowych do przedsiębiorców i wysokie koszty rozliczania podatków. Wszystkie te opinie prowadzą do konkluzji, że prawo podatkowe należy jak najszybciej zmienić. Ustawodawca podatkowy powinien podjąć zdecydowane działania na rzecz kompleksowej poprawy nie tylko przepisów prawa, ale także samego otoczenia instytucjonalnego. W przeciwnym bowiem razie polski system podatkowy nadal będzie nisko oceniany i będzie osłabiał możliwości konkurencyjne rodzimych firm.

Główne zagrożenia i oczekiwania przedsiębiorców w zakresie zmian w systemie podatkowym w Polsce

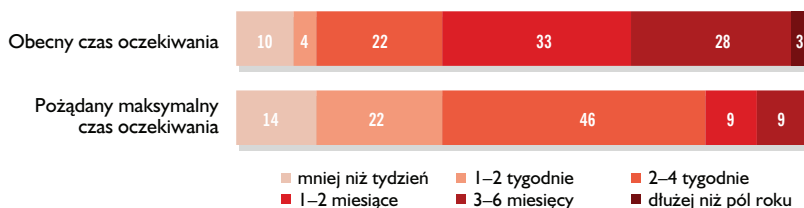
1. Skomplikowane, niejednoznaczne i trudne w interpretacji przepisy prawa

Przedsiębiorcy przede wszystkim zwracają uwagę na to, że prawo podatkowe jest bardzo skomplikowane, niejednoznaczne i trudne w interpretacji. Wskazują jednocześnie, iż w Polsce poświęca się dużą ilość czasu oraz środków finan-

sowych na funkcjonowanie w istniejącym otoczeniu prawnym. Przedsiębiorcy muszą często występować o interpretacje podatkowe, jednakże mogą one nie być gwarantem bezpieczeństwa prawnego, ponieważ liczba zmian w przepisach podatkowych jest zbyt duża. Wyniki badań pokazują także, że wydanie interpretacji zajmuje dużo czasu, co niejednokrotnie destabilizuje pracę przedsiębiorstwa. Oczywiście jest to, że nie uda się stworzyć prawa, które nie będzie zmieniane. Niemniej do takiego idealnego modelu powinno się dążyć po to, aby przedsiębiorcy mogli przede wszystkim skupić się na prowadzeniu działalności gospodarczej, a nie na biurokracji.

Wykres 1

Czas oczekiwania na wydanie indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych (dane w %)



Warto również zwrócić uwagę na fakt, że aż 31% badanych wskazało na potrzebę wydawania interpretacji ogólnych przez Ministerstwo Finansów. Na podstawie przeprowadzonego badania można wysunąć tezę, że zdecydowana większość przedsiębiorców podziela opinię, iż Ministerstwo Finansów myśli tylko o wpływach budżetowych, a nie o zachowaniu właściwych warunków do prowadzenia działalności gospodarczej. Odczuwalny jest również brak wsparcia ze strony resortu finansów. W ocenie przedsiębiorców zmiany w prawie podatkowym mają przede wszystkim podłoże polityczne, a nie ekonomiczne. Częstotliwość zmian w regulacjach prawnych wynika nie z tego, że tak dynamicznie zmienia się otoczenie gospodarcze, ale z faktu, iż obecny system jest po prostu wadliwy.

2. Niewłaściwy przebieg procesu legislacyjnego

Kolejnym aspektem jest niewłaściwy przebieg procesu legislacyjnego. Jedynie połowa badanych uważa, że przedsiębiorcy mają wpływ na zmiany w prawie podatkowym. Konsultacje społeczne to wciąż mało popularna forma dialogu z ustawodawcą. W ciągu ostatnich dwóch lat z takiej możliwości skorzystało zaledwie 7% firm. Ponadto w przypadku aż 67% przedsiębiorstw, które włączyły się w konsultacje, albo w ogóle nie udało się im zaprezentować swojego stanowiska, albo nie spowodowało ono zmiany początkowych założeń na bardziej korzystne. Co więcej, uczestnicy badania wskazali, że ważna jest również kwestia *vacatio legis*. Zmiany w przepisach podatkowych nie mogą zaskakiwać przedsiębiorców i wchodzić w życie z dnia na dzień.

Wykres 2

Efekt uczestnictwa firmy w konsultacjach społecznych (dane w %)



3. Relacje z organami podatkowymi

Trzecim istotnym obszarem, który podlegał analizie, była częstotliwość i uciążliwość kontroli, a także nastawienie urzędników podczas jej wykonywania. Z badań wynika, że co trzecia firma była poddana kontroli doraźnej, rzadsze okazały się kontrole właściwe i te przeprowadzone w związku ze złożeniem wniosku o zwrot podatku VAT. Większość badanych uznała, że kontrole nie mia-

ty wpływu lub wpłynęły w bardzo ograniczonym zakresie na funkcjonowanie firmy. Jednak aż 81% przedsiębiorców twierdzi, że gdy urzędnik będzie chciał, to podczas kontroli podatkowej znajdzie jakieś uchybienia. Dlatego też zachodzi potrzeba wprowadzenia jasnych procedur działania administracji podatkowej, a także poszerzenia wiedzy urzędników skarbowych. Co istotne, aż 24% badanych zdecydowanie zgadza się z poglądem, że bardziej opłaca się zrezygnować ze zwrotu VAT, niż przechodzić kontrolę z tym związaną – co pokazuje tylko, że organy podatkowe nie cieszą się zaufaniem ze strony podatników.

Wykres 3

Czy w roku 2012 lub 2013 Państwa firma (dane w %)

była poddana kontroli doraźnej	TAK	34	66	NIE
była poddana kontroli w zakresie zwrotu podatku VAT	TAK	17	83	NIE
była poddana kontroli właściwej	TAK	14	86	NIE

4. Koszty ponoszone przez firmy w związku z funkcjonowaniem w systemie podatkowym

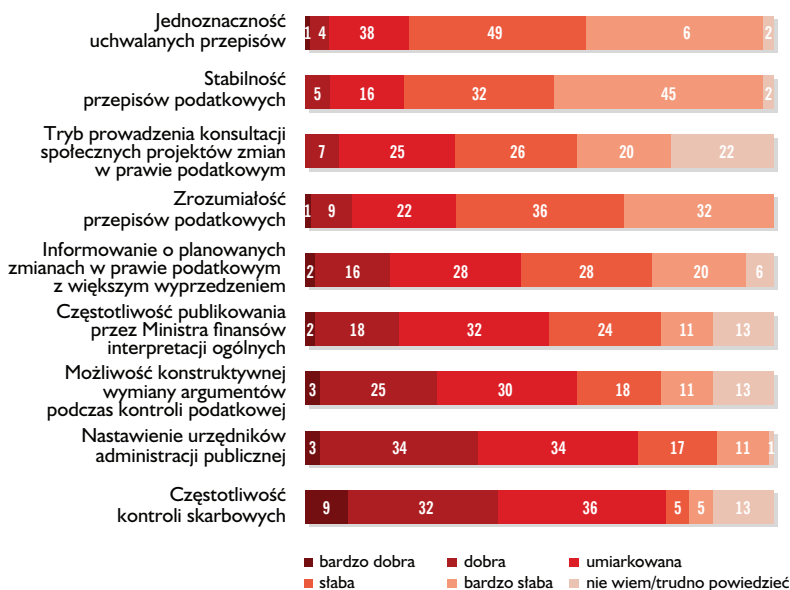
Kolejną istotną dla firm kwestią są koszty funkcjonowania w systemie podatkowym. Wyniki tego badania są niepokojące, zwłaszcza w przypadku mikroprzedsiębiorstw. Okazuje się bowiem, że na jednego pracownika w firmie średniej przypada prawie półtorej godziny w tygodniu przeznaczanej na sprawy podatkowe; w firmie małej są to 4 godziny, a w mikroprzedsiębiorstwie – aż 20 godzin. Stanowi to jedną ósmą miesięcznego czasu pracy – i to pomimo faktu, że znaczna część najmniejszych firm korzysta dodatkowo z usług biur rachunkowych. Potwierdzono zatem tezę, że koszty funkcjonowania w ramach systemu podatkowego mają w znacznej mierze charakter kosztów stałych. Obciążenie mikroprzedsiębiorstw jest nieproporcjonalnie duże i wymaga pilnych zmian. Niezbędne są zatem ułatwienia dedykowane specjalnie mikroprzedsiębiorstwom.

5. Potrzeba wsparcia środowiska przedsiębiorców w reprezentacji ich interesów oraz wzajemnego zaufania

Dwa ostatnie aspekty, na które zwrócono uwagę podczas badania, mają związek z zasadą zaufania. Okazuje się, że przedsiębiorcy dużą nieufnością obdarzają Ministerstwo Finansów i organy podatkowe, ale poważnym wyzwaniem jest również deficyt zaufania pomiędzy samymi przedsiębiorcami. Wielu z nich twierdzi, że firmy nie dzielą się ze sobą swoimi doświadczeniami i stosowanymi rozwiązaniami. Problemem jest także niewystarczająca współpraca w zakresie dążenia do zmian w prawie podatkowym.

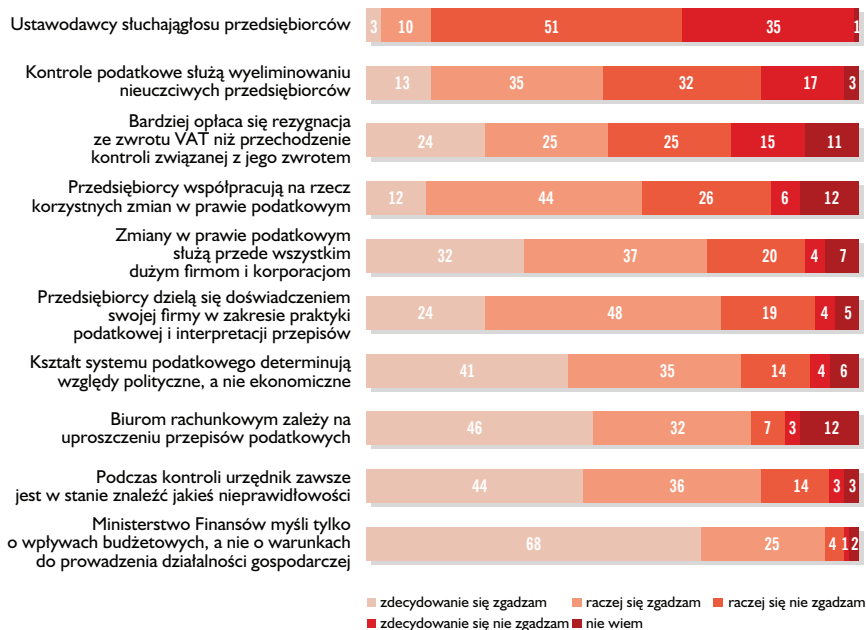
Wykres 4

Ocena aspektów funkcjonowania systemu podatków (dane w %)



Wykres 5

Proszę powiedzieć na ile zgadza się Pan(i)
z następującymi stwierdzeniami (dane w %)



Podsumowując, należy stwierdzić, że dominującym problemem rysującym się w świetle przeprowadzonych badań jest sam system podatkowy – uważany za niestabilny, niejednoznaczny i niezrozumiały. Dlatego celem ustawodawcy powinno być podjęcie zdecydowanych działań zmierzających do wypracowania lepszej jakości przepisów prawa podatkowego, które wpłynęłyby pozytywnie na rozwój przedsiębiorczości w Polsce.

V

**Opracowanie zmian w ustawie
z dnia 11 marca 2004 r. o podatku
od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177,
poz. 1054 z późn. zm.)
oraz przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia
1997 r. – Ordynacja Podatkowa
(Dz.U. z 2012 r. poz. 749)**

Opracowanie zawiera propozycje zmian w ustawie o podatku od towarów i usług oraz ustawy Ordynacja podatkowa. Obie regulacje mają istotny wpływ na warunki konkurencyjności zarówno na rynku krajowym, jak i wspólnotowym. Dlatego wciąż istnieje wiele obszarów, które należałoby zmienić lub doprecyzować – tak aby przepisy prawa podatkowego były spójne i precyzyjne.

**Przykładowe propozycje zmian
w ustawie o podatku od towarów i usług**

1. Proponuje się zmianę art. 19a. W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2014 r. nie ma szczególnego przepisu odnoszącego się do opodatkowania usług turystyki, gdzie podstawą opodatkowania jest marża. Powyższe wskazywałoby, że dla tych usług obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych, określonych w art. 19a ust. 1, tzn. z chwilą wykonania usługi. W przypadku usługi turystycznej – z chwilą zakończenia („odbycia się”) danej imprezy turystycznej. Biorąc pod uwagę specyfikę branży, rodzi to bardzo poważne problemy. Jak wiadomo ani faktura, ani inne dokumenty nie mają co do zasady, chyba że sama ustawa tak stanowi, roli kreatywnej przy powstawaniu obowiązku podatkowego. Jeżeli więc impreza turystyczna zakończyła się – usługa została wykonana – to do 15 dnia następnego miesiąca podatnik zobowiązany jest do wystawienia faktury. Może to sprawiać istotne trudności praktyczne

przy opodatkowaniu. Często bowiem po wykonaniu danej usługi nie jest jeszcze możliwe obliczenie marży. Podatnik nie ma bowiem stosowanych danych pozwalających mu na jej ustalenie. Przyjąć również należy, że z uwagi na charakter podstawy opodatkowania (tj. marżę) obowiązek podatkowy nie powstaje z chwilą otrzymania zaliczki na poczet imprezy turystycznej. Zaliczka nie ma bowiem żadnego związku z podstawą opodatkowania (tj. marżą). W momencie otrzymania zaliczki tym bardziej nie jest możliwe ustalenie rzeczywistej podstawy opodatkowania dla usług turystyki opodatkowanych od marży.

2. W propozycji zmiany art. 41 zastosowano zmodyfikowaną nomenklaturę stosowaną w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). Trybunał posługuje się pojęciem „oczekiwań przeciętnego konsumenta”. W polskiej ustawie charakterystyczne jest raczej używanie pojęcia nabywcy. Również słowo „przeciętny” w języku polskim jest zbyt wieloznaczne, by można go użyć w przepisie prawa podatkowego. Celem takiego sformułowania jest wyraźne i jednoznaczne oddzielenie wykładni tego przepisu od kryterium wartości na rzecz funkcjonalności. W polskiej praktyce podatkowej charakterystycznym przykładem zastosowania takiego wariantu były spory dotyczące montażu stolarki budowlanej w budynkach mieszkalnych z materiałów wykonawcy. Organy podatkowe próbowały posługiwać się kryterium wartości, jednak praktyka sądów zaprezentowała odmienny pogląd, wg którego nabywca zamawiał usługę wymiany lub montażu i wg stawki właściwej dla usługi czynność winna być rozliczona. Pogląd taki zasługuje na pełną aprobatę. Nie jest możliwe jednak stworzenie przepisu w pełni przewidującego wszystkie możliwe stany faktyczne. Nikt nie zwolni podatnika lub organu prowadzącego kontrolę lub postępowanie podatkowe od wyrażenia własnej oceny, czy ze względu na oczekiwania przeciętnego konsumenta mamy do czynienia z wieloma czynnościami czy jedną złożoną. Celem proponowanej zmiany jest umożliwienie podatnikom przedstawienia argumentacji dla poparcia interpretacji danej czynności i jej skutków w podatku VAT.

3. Skrócenie okresu zwrotu nadwyżek podatku naliczonego nad należnym postulowane jest przez podatników przy okazji kolejnych nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług. W obecnym stanie prawnym wniosek ten zyskuje jednak dodatkową argumentację. Jak wskazano przy rozważaniach na temat zmiany art. 86, podatnik nie może skorzystać z prawa do odliczenia wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym otrzymał fakturę. Ta zaś może być wystawiana nawet do 15 dnia miesiąca następnego po tym, w którym miała miejsce czynność. Sytuacja ta może opóźnić moment nabycia prawa do odliczenia,

ponieważ obowiązek w podatku należnym po stronie sprzedawcy i tak powstał w miesiącu, gdy czynność została wykonana, jednocześnie interes Skarbu Państwa pozostaje zabezpieczony. Istotą wszystkich podatków od wartości dodanej, w tym polskiego podatku od towarów i usług, jest (a przynajmniej powinna być) ich ekonomiczna neutralność wobec wszystkich uczestników obrotu gospodarczego, poza ostatnimi – konsumentami. Z założenia bowiem to właśnie konsumenci ponoszą finansowy ciężar opodatkowania wykonywanych przez podmioty trudniące się tym profesjonalnie dostaw towarów i świadczonych usług. Długi okres oczekiwania na zwrot nadwyżki przeczy tym zasadom i legalizuje w istocie podwójną korzyść dla Skarbu Państwa. Wnioskujemy o zwrot nadwyżek podatku naliczonego nad należnym w terminie 30 dni, alternatywnie można uznać zapis 1 miesiąca, choć takie ujęcie terminów w prawie podatkowym występuje rzadko. Bazą wnioskowania jest 1 podstawowy okres rozliczeniowy w podatku VAT, czyli miesiąc.

Propozycje zmian w ustawie Ordynacja Podatkowa

1. Wprowadzenie do obowiązujących przepisów konkretnych terminów, w których organ podatkowy ma obowiązek umieszczenia w Biuletynie Informacji Publicznej informacji o interpretacjach, ma na celu zabezpieczenie interesu podatników. Dotychczasowe określenie, że interpretacje mają być publikowane „niezwłocznie” wydaje się zbyt niedookreślone, szczególnie, że mamy do czynienia *de facto* z czynnością techniczną organu, która nie zajmuje zbyt wiele czasu.

2. Pożądanym rozwiązaniem będzie taka zmiana art. 14d i art. 14o, która nie będzie budziła żadnych wątpliwości interpretacyjnych, co do tego, że podatnik ma prawo korzystać z dobrodziejstw „milczącej interpretacji” po jej wydaniu oraz doręczeniu, na co organ podatkowy powinien mieć ściśle określony termin.

3. Proponowana zmiana treści art. 70 Ordynacji podatkowej – polegająca na dodaniu dodatkowego paragrafu 4a – stanowi uzupełnienie § 4, w świetle którego bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego może być przerwany przez organ egzekucyjny w drodze zastosowania jakiegokolwiek środka egzekucyjnego, o którym podatnik został poinformowany. Nie jest przy tym ważne, czy czynność egzekucyjna w jakikolwiek sposób doprowadziła do

faktycznego zaspokojenia zaległości podatkowej w całości lub części. W ocenie autora, proponowana zmiana art. 70 Ordynacji podatkowej ma za zadanie zrównoważenie mechanizmu przerwania biegu terminu przedawnienia. Jego wielokrotne stosowanie nie ma uzasadnienia ani logicznego, ani fiskalnego. Jeżeli bowiem organ podatkowy nie był w stanie w okresie 5 lat od pierwszego przerwania biegu terminu przedawnienia doprowadzić do ściągnięcia od podatnika istniejącej zaległości podatkowej, to wątpliwe aby osiągnął ten cel w dalszym okresie przedłużonym w drodze kolejnych czynności służących przerwaniu biegu terminu przedawnienia. Celem egzekucji podatkowej jest szybkie i efektywne zaspokojenie zaległości podatkowych. Albo ten cel jest osiągalny w krótkim okresie, albo nie jest do osiągnięcia w ogóle. Mając to na uwadze, autor uważa, iż zachodzi konieczność modyfikacji istniejącego mechanizmu przerywania biegu terminu przedawnienia, poprzez zastosowania czynności egzekucyjnych.

4. Poprawa relacji pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi powinna być głównym celem ustawodawcy. W związku z tym proponuje się wprowadzenie do Ustawy zasady ogólnej postępowania polegającej na „*zaufaniu organu podatkowego do podatnika*”. Wprowadzenie proponowanej regulacji mogłoby pozytywnie wpłynąć na odbudowanie pozytywnych relacji oraz zmianę postrzegania przez urzędników uczestników postępowania. Ponadto należy zauważyć, iż to właśnie relacje na linii podatnik – organ podatkowy są wskazywane przez przedsiębiorców jako jedno z najważniejszych przeszkód w prowadzeniu działalności gospodarczej.

5. Zgodnie z art. 284a § 2 Ordynacji podatkowej, w przypadku wszczęcia kontroli podatkowej na podstawie okazanej legitymacji służbowej kontrolowanemu (lub w przypadku nieobecności kontrolowanego jego pracownikowi) doręczenie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli powinno nastąpić w terminie 3 dni od dnia wszczęcia kontroli. Natomiast zgodnie z art. 284a § 3 ustawy, dokumenty z czynności kontrolnych dokonanych z naruszeniem obowiązku doręczenia upoważnienia w terminie 3 dni, o którym mowa wyżej, co do zasady nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym. Powyższy przepis nie reguluje natomiast kwestii związanych z sytuacją, gdy dowody zgromadzone w toku kontroli zostały przeprowadzone z naruszeniem przepisów prawa w zakresie kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy, prowadzonej na podstawie ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2004 r., Nr 173, poz. 1807 z późn. zm.) [dalej: u.s.d.g.]. Zasadnym jest więc wprowadzenie modyfikacji tego przepisu poprzez jego doprecyzowanie. Zaproponowana konstrukcja będzie także zbieżna z art. 77 ust. 6 u.s.d.g.

6 ■ W obecnym stanie prawnym art. 284b § 1 Ordynacji podatkowej prowadzi często do nadmiernego przedłużania kontroli przez organy podatkowe, co negatywnie wpływa na prawidłowe funkcjonowanie firmy. Dlatego zasadnym jest określenie maksymalnego 6-miesięcznego terminu do zakończenia kontroli podatkowej. Propozycja określenia maksymalnego czasu prowadzenia kontroli jest korzystnym rozwiązaniem nie tylko dla samego podatnika, ale także dla organów podatkowych, w wyniku czego zostaną one zdyscyplinowane do aktywnego prowadzenia kontroli i jej szybkiego zakończenia. Jednocześnie organ będzie zobowiązany do precyzyjnego zaplanowania zakresu czynności, które będą podejmowane w trakcie kontroli podatkowej.

7 ■ Obecnie obowiązujące przepisy nie przewidują sytuacji, gdy organ podatkowy wszczyna kontrolę podatkową z naruszeniem przepisów dotyczących właściwości miejscowej. Dlatego zasadnym jest uregulowanie tej kwestii i umożliwienie organom podatkowym umorzenie kontroli podatkowej.

ISBN 978-83-932962-6-2

Projekt realizowany przy wsparciu Szwajcarii w ramach szwajcarskiego programu współpracy z nowymi krajami członkowskimi Unii Europejskiej.