

PODATEK VAT

- szczegółowa analiza
i propozycje zmian przepisów
prawa podatkowego



Podatek VAT

– szczegółowa analiza i propozycje zmian
przepisów prawa podatkowego

Podatek VAT

– szczegółowa analiza i propozycje zmian
przepisów prawa podatkowego



W a r s z a w a 2 0 1 4

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

Wydawca

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

Konsultacje merytoryczne

Robert Oliwa, doradca podatkowy, doradca Prezydenta Pracodawców RP
Mariusz Korzeb, doradca podatkowy, ekspert Pracodawców RP
Adam Jagodziński, ekspert ds. zagranicznych, Pracodawcy RP

Copyright © by Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej
Warszawa 2014

ISBN 978-83-932962-2-4



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

CZĘŚĆ I

Analiza regulacji dotyczących podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości na przykładzie 11 krajów europejskich, które mają zbliżone do Polski uwarunkowania instytucjonalno-gospodarcze	9
Analiza regulacji podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości w Czechach	11
Analiza regulacji podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości we Francji.	19
Analiza regulacji podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości w Hiszpanii.	25
Analiza regulacji podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości na Litwie	35
Analiza regulacji podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości w Niemczech	41
Analiza regulacji podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości w Rosji	50
Analiza regulacji podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości w Słowacji	55
Analiza regulacji podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości w Szwajcarii	62
Analiza regulacji podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości w Szwecji	70
Analiza regulacji podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości na Węgrzech	75
Analiza regulacji podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości w Wielkiej Brytanii	82

CZĘŚĆ II

Analiza wpływu podatku VAT oraz jego regulacji prawnych na rozwój

przedsiębiorczości w Polsce.	91
1. Wpływ regulacji fiskalnych na funkcje gospodarcze	93
2. Wpływ regulacji fiskalnych na budżet państwa	93
3. Stan prawny podatku VAT w Polsce oraz krótka analiza porównawcza w stosunku do wybranych krajów UE.	94
4. Analiza porównawcza stawek VAT oraz podatku dochodowego w Polsce i wybranych krajach UE z uwzględnieniem kwot wolnych od podatku.	97
5. Wpływ podatku VAT na rozwój przedsiębiorczości w Polsce oraz konkurencyjność wobec pozostałych krajów UE.	102
6. Podejście szkoły liberalnej do wpływu zmian opodatkowania na wzrost gospodarczy	103
7. Ocena wpływu wysokości podatków (zmiany stawek lub struktury podatku VAT) na budżet państwa.	105
8. Ocena aktualnego mechanizmu poboru podatku VAT w Polsce.	106
9. Ocena zmian opodatkowania przedsiębiorstw w latach 2012–2013 ze wskazaniem rozwiązań prawnych ułatwiających, utrudniających prowadzenie działalności w Polsce	108
10. Uwagi de lege ferenda ze wskazaniem udogodnień, które będą miały pozytywny wpływ na rozwój przedsiębiorczości.	111

CZĘŚĆ III

Propozycje zmian w ustawie o podatku od towarów i usług

oraz Ordynacji podatkowej	113
Projekt zmian w ustawie z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 roku Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)	115
Projekt zmian przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749).	162

Niektóre z przedstawionych przez Pracodawców RP propozycji zmian w ustawie o podatku od towarów i usług oraz Ordynacji podatkowej mogą nie korespondować w pełni z dyrektywą VAT, którą Polska jest związana ze względu na członkostwo w Unii Europejskiej. Jednakże ten fakt nie powinien ucinąć dyskusji na temat rozwiązań, które mają na celu poprawę sytuacji przedsiębiorców. Wszyscy pragniemy żyć w silnym państwie – a silne państwo to takie, które jest w stanie bez kompleksów walczyć na arenie międzynarodowej o jak najlepszy byt swoich obywateli. Przedsiębiorcy stanowią niezmiernie ważną dla gospodarki grupę społeczną, w związku z czym ich interes powinien być także interesem państwa. Przyjazne warunki prowadzenia działalności gospodarczej w ogromnym bowiem stopniu wpływają na jego ekonomię oraz mają przełożenie na liczbę miejsc pracy, pewność zatrudnienia i bogacenie się społeczeństwa. Chociaż wiemy, jak ciężkie może być wprowadzenie proponowanych regulacji, to jednak uważamy, że nie należy w milczeniu przechodzić obok rozwiązań, które mają negatywny wpływ na polską przedsiębiorczość. Głos Polski musi być słyszalny na arenie międzynarodowej, a przedsiębiorcy muszą mieć poczucie, że są przez państwo wspierani.

W związku z powyższym Pracodawcy RP w ramach prowadzonego projektu „Utworzenie partnerstwa polsko-szwajcarskiego na rzecz lepszych rozwiązań w dialogu społecznym i podatku VAT w Polsce”, realizowanego w ramach Funduszu Partnerskiego Grantu Blokowego Szwajcarsko-Polskiego Programu Współpracy, opracowali:

1. Analizę regulacji dotyczących podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości na przykładzie 11 krajów europejskich, które mają zbliżone do Polski uwarunkowania instytucjonalno-gospodarcze;
2. Analizę wpływu podatku VAT oraz jego regulacji prawnych na rozwój przedsiębiorczości w Polsce;
3. Propozycje zmian w ustawie o podatku od towarów i usług oraz Ordynacji podatkowej.

C z ę ś ć I

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

Analiza regulacji podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości w Czechach

Streszczenie

Republika Czeska należy do krajów, w których obserwowana jest rosnąca rola podatków pośrednich w polityce fiskalnej. Przejawia się to głównie wzrostem udziału podatku VAT w dochodach fiskalnych państwa. Warto podkreślić, że towarzyszy temu wdrażanie pakietu rozwiązań mających na celu zarówno uproszczenie przedsiębiorcom jego rozliczania, jak i zwiększenie efektywności jego pobierania. Warto wymienić choćby zamiar ujednolicenia stawki podatku, wprowadzenie dla części podatników rozliczeń drogą elektroniczną, czy zasadę funkcjonowania listy nierzetelnych płatników podatku i publicznej informacji o oficjalnych numerach kont bankowych przedsiębiorstw. Ostatnie z wymienionych regulacji wraz z wprowadzeniem zasady gwarantowania płatności VAT-u przez odbiorców nierzetelnych podatników oraz przez osoby dokonujące wpłat na nieoficjalne konta bankowe przedsiębiorstw, mogą przyczynić się do istotnego zabezpieczenia wpływów podatkowych.

1. Charakterystyka sektora przedsiębiorstw

W 2012 r. funkcjonowało w Czechach 2 727 654 podmiotów gospodarczych, z czego 2 581 991 o charakterze komercyjnym. Od roku 2008 liczba przedsiębiorstw ogółem wzrosła o 6,9% (o 175,5 tys. jednostek więcej). Zdecydowaną większość wśród ogółu firm stanowiły przedsiębiorstwa jednoosobowe – 89,6%. Udziały innych ujętych w statystykach grup podmiotów, według ich wielkości, kształtowały się w tym czasie na poziomach: 7,2% (1–5 osób), 2,0% (6–19 osób), 1,1% (20–249 osób) oraz 0,1% (powyżej 250 osób). Na koniec 2012 roku spośród czeskich podmiotów gospodarczych 73,53% stanowiły przedsiębiorstwa osób fizycznych, a 14,02% spółki, przy czym 0,92% spółki akcyjne¹. Wobec stanu z końca 2011 roku liczba przedsiębiorstw osób fizycznych wzrosła o 48,2 tys. (+2,5%), a spółek o 71,2 tys. (+22,9%).

Jeśli chodzi o przedsiębiorstwa osób fizycznych w latach 2008–2012, ich liczba wzrosła najbardziej w sekcji „inne usługi” (o 21,9 tys. do 114,1 tys.) oraz wśród podmiotów niezaklasyfikowanych do innych sekcji (o 69,5 tys. do 80,5 tys.). Znaczny wzrost liczby podmiotów osób fizycznych odnotowano również w budownictwie (o 14,6 tys. do 265,3 tys.), zakwaterowaniu i usługach gastronomicznych (o 12,0 tys. do 124,1 tys.) oraz w profesjonalnej działalności naukowej i technicznej (o 9,8 tys. do 282,3 tys.). Sekcjami, w których liczba pod-

¹ Czech Statistical Office, <http://vdb.czso.cz> [data dostępu: 6.12.2013 r.]

miotów uległa największej redukcji, były rolnictwo, leśnictwo i rybołówstwo (o 42,8 tys. do 83,2 tys.), handel i naprawa pojazdów (o 21,1 tys., do 493,0 tys. – największa liczba podmiotów osób fizycznych) oraz działalność finansowa i ubezpieczeniowa (o 17,0 tys. do 48,4 tys.).²

W analogicznym okresie do tego, dla którego omówione zostały dane o zmianie liczby przedsiębiorstw osób fizycznych, liczba przedsiębiorstw osób prawnych w Czechach wzrosła w prawie wszystkich sekcjach gospodarki, za wyjątkiem działalności organizacji eksterytorialnych. Najsilniejszy wzrost miał miejsce, jeśli chodzi o liczbę tych podmiotów, dla działających w branży usług związanych z nieruchomościami (o 24,3 tys. do 129,2 tys.). Znaczne wzrosty liczby podmiotów osób prawnych odnotowano również w budownictwie (o 15,1 tys. do 63,8 tys.), handlu i naprawie pojazdów (o 14,3 tys. do 170,1 tys. – największa liczba osób prawnych), przetwórstwie przemysłowym (o 13,0 tys. do 53,9 tys.) oraz w sekcji związanej z „inną działalnością usługową” (o 12,5 tys. do 80,9 tys.). Zatrudnienie w sektorze przedsiębiorstw w 2012 r. kształtowało się na poziomie 4,89 mln osób i nieznacznie wzrosło w stosunku do roku 2011 (4,87 mln), choć wcześniej notowało regularne spadki (w roku 2008 zatrudnionych było 5,00 mln osób). Sytuacja ta wynikała przede wszystkim z wywołanego kryzysem gospodarczym spadku popytu wewnętrznego w Czechach.

Spośród wszystkich sekcji gospodarki Czech w roku 2010 największa część wartości dodanej została wytworzona w przetwórstwie przemysłowym – 24,0% – a druga pod tym względem była sekcja handlu i naprawy pojazdów – 11,2%. Istotne były również udziały usług związanych z nieruchomościami – 6,8% – oraz budownictwem – 6,8%. W przemyśle z kolei największa wartość dodana była wytwarzana w produkcji pojazdów samochodowych i motocykli (18,2% wartości dodanej przemysłu).

Z punktu widzenia wpływu progów podatkowych na sytuację przedsiębiorstw w Czechach warto zwrócić uwagę na przeciętną wartość produkcji lub sprzedaży poszczególnych sekcji gospodarki tego kraju. Przeciętna wartość produkcji w przeliczeniu na 1 przedsiębiorstwo w sektorze przemysłu w 2011 roku wynosiła 24,4 mln CZK, a wśród przedsiębiorstw zatrudniających do 49 pracowników (97,8% podmiotów w sekcji) – 3,5 mln CZK. Wśród sekcji przemysłu wskaźnik ten ogółem, jak i dla małych przedsiębiorstw był najniższy w przetwórstwie przemysłowym (odpowiednio 19,6 mln CZK i 2,8 mln CZK). W budownictwie średnia wartość przychodów przypadających na 1 przedsiębiorstwo wyniosła 2,5 mln CZK, a w obszarze handlu wartość sprzedaży na 1 przedsiębiorstwo ukształtowała się na poziomie 14,0 mln CZK. W sekcji związanej z zakwaterowaniem wartość przychodów ze sprzedaży, w przeliczeniu na 1 przedsiębiorstwo, wyniosła tym czasem przeciętnie 4,0 mln CZK.

2. Uwarunkowania gospodarcze funkcjonowania sektora przedsiębiorstw

Czechy plasują się na drugim miejscu, za Słowenią, pod względem PKB *per capita* w Europie Środkowo-Wschodniej. W 2012 r. jego wartość wyniosła 14 600 euro w cenach bieżących, pomimo realnego spadku PKB w stosunku do roku 2011 o 1,0%. Tym samym tempo zmian PKB w Czechach kształtowało się poniżej średniej unijnej (–0,4%), podobnie jak w większości krajów Europy Środkowo-Wschodniej. Według prognoz gospo-

² Czech Statistical Yearbook 2013.

darczycy Eurostatu z początku listopada 2013 r. PKB Czech w bieżącym roku powinno zmaleć o 1,0%.

Wartość dodana brutto w 2012 r. wynosiła 89,8% czeskiego PKB, przewyższając tym samym o 0,5 p.p. średnią unijną. Tym samym relacja podatków pomniejszonych o subsydia na produkty w stosunku do PKB w 2012 r. wynosiła 10,2%, a w ciągu ostatnich pięciu lat można było zaobserwować nieznaczną tendencję wzrostową tego wskaźnika.

Wartość czeskiego eksportu w stosunku do PKB w 2012 r. wyniosła 78,0% (importu 72,4%), przy czym w ostatnich pięciu latach obserwowana była tendencja wzrostowa tego wskaźnika. Czechy w omawianym okresie charakteryzowały się również nadwyżką handlową na poziomie 8 562,4 mld euro, co stanowiło 5,6% PKB. Oznacza to, że w skali UE czeska gospodarka nie tylko oparta jest w znacznym stopniu na produkcji eksportowanej, ale również wielkość importu w stosunku do PKB jest większa niż przeciętnie we wspólnocie. Jest ona tym samym jedną z najbardziej otwartych na wymianę międzynarodową gospodarek w Europie.

3. Krajowe regulacje dotyczące podatku VAT

Pprzedmiotem opodatkowania podatkiem od wartości dodanej zgodnie z ustawą jest dostawa towarów, przeniesienie praw do nieruchomości, odpłatne świadczenie usług przez osobę zobowiązaną do opodatkowania w kraju oraz odpłatne nabycie towarów z innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub import towarów z miejscem świadczenia w Czechach³.

W czeskim prawie wniosek o rejestrację jako płatnik VAT należy złożyć do 15. dnia miesiąca kalendarzowego następującego po miesiącu, w którym nastąpił obowiązek podatkowy. Wówczas podmiot staje się płatnikiem VAT od pierwszego dnia następnego miesiąca. Jeżeli obowiązek podatkowy wynika z tytułu obciążenia podatkiem nabywcy – wówczas termin rejestracji następuje nie do 15. dnia następnego miesiąca po momencie obowiązku podatkowego, ale po 15 dniach od samego momentu podatkowego.

Podstawowa składka podatku od wartości dodanej wynosi w Czechach 21%. Oprócz stawki głównej funkcjonują również stawki zredukowane dla poszczególnych kategorii dóbr i usług w wysokości 15% oraz 0%. Obecnie obowiązujące stawki są konsekwencją wprowadzenia podwyżki podatku VAT, która nastąpiła 1 stycznia 2013 r. Wcześniejsze wysokości stóp podatku kształtowały się na poziomie podstawowym 20% i zredukowanym 14%. Tak jak obecnie funkcjonowała również zerowa stawka. Należy dodać, że była to już druga podwyżka w ciągu ostatnich 3 lat, wcześniej w 2011 r. czeski parlament uchwalił podniesienie stawki zredukowanej z 10% do 14%, która obowiązywała w 2012 r. Powodem tych zmian był kryzys finansów publicznych oraz trudności ze sfinansowaniem reformy emerytalnej, która miała miejsce w ostatnim czasie. Wprowadzone od początku roku 2013 stopy podatkowe mają obowiązywać do 31 grudnia 2015 r. Po tym okresie zapowiadane jest wprowadzenie jednej stawki w wysokości 17,5%.

Aktualnie zredukowana 15% stawka VAT obejmuje następujące kategorie dóbr i usług, którymi są: produkty spożywcze, roboty budowlane i montażowe, usługi odbioru ścieków,

³ Czech Republic: VAT Essentials, <http://www.kpmg.com> [data dostępu: 7.12.2013 r.]

zaopatrzenia w wodę, usługi związane z ciepłownictwem i chłodnictwem, książki, gazety i czasopisma, w których powierzchnia reklamowa nie przekracza 50%, artykuły medyczne i farmaceutyczne, niektóre usługi związane z opieką społeczną, dostawy produktów i usług związane z pomocą osobom niepełnosprawnym, transport pasażerski, artykuły związane z dostępem oraz aktywnością sportową i kulturalną, a także usługi hotelowego zakwaterowania.

Najniższą zerową stawką VAT (z zachowaniem prawa do odliczenia naliczonego podatku) objęte są usługi transgraniczne: eksport towarów, wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów, międzynarodowy przewóz pasażerów i ich bagażu, transport i usługi bezpośrednio związane z przywozem lub wywozem towarów oraz dostaw towarów w wolnym obszarze celnym lub składzie wolnocłowym.

Do świadczeń zwolnionych z podatku VAT (bez możliwości odliczenia podatku naliczonego) zalicza się podstawowe usługi pocztowe, usługi edukacyjne, usługi radiowo–telewizyjne z wyłączeniem działalności komercyjnej, loterie i gry losowe, usługi opieki zdrowotnej, niektóre usługi opieki społecznej, zbycie nieruchomości (do 5 lat od pierwszego zamieszkania), usługi organizacji non-profit oraz usługi instytucji finansowych i ubezpieczeniowych.

Płatnikami VAT w Czechach mogą być osoby fizyczne lub prawne samodzielnie prowadzące działalność gospodarczą, nawet jeśli nie zostały utworzone bezpośrednio w tym celu. Zaliczają się do nich zarówno podmioty czeskie, jak i posiadające swoje siedziby w innych krajach. W celu uproszczenia procedur dla niektórych płatników w 2013 r. wprowadzono dwa różne sposoby rejestracji – jako płatnika VAT oraz osoby zidentyfikowanej do celu podatku VAT podlegającej pewnym uproszczeniom proceduralnym. Istota osoby zidentyfikowanej do celów podatku VAT dotyczy podmiotów nabywających towary i usługi w ramach obrotu wewnątrzwspólnotowego. Podmioty takie nie są zobowiązane do naliczania VAT-u z dostaw krajowych, jeśli równocześnie nie przekroczą progu podatkowego dla obrotów wewnątrzkrajowych. Płacąc podatek odwrotny od nabycia, nabywają prawo do ubiegania się o jego zwrot wyłącznie, jeśli w ciągu 12 miesięcy od nabycia dóbr objętych tym podatkiem zostaną one sprzedane.

Inną ważną regulacją dotyczącą VAT, która została wprowadzona w Czechach w 2013 r. jest obowiązek przekazania organom podatkowym przez podatników numerów kont bankowych wykorzystywanych w prowadzonej działalności gospodarczej. Numery tych kont będą ogólnodostępne w rejestrze przedsiębiorstw wraz z informacją o tym, czy podatnik jest nierzetelny. W sytuacji, w której odbiorca świadczenia uiściłby za nie zapłatę dostawcy na konto, które nie znajduje się w rejestrze, staje się on jednocześnie gwarantem spłaty powstałego w wyniku transakcji zobowiązania podatkowego.

Ustawa dopuszcza także możliwość zarejestrowania grup podatkowych. Dotyczy to podmiotów, które są ze sobą ściśle powiązane kapitałowo, bądź posiadają wspólną kadrę zarządzającą. Grupa podatkowa jest traktowana jako jeden płatnik. Jest to jednak forma przeznaczona tylko dla przedsiębiorstw mających siedzibę na terenie Czech. Członkowie grupy mają ten sam numer identyfikacyjny i składają jedną deklarację. Wniosek o założenie grupy VAT należy złożyć do dnia 31 października danego roku, wówczas od dnia 1 stycznia następnego roku nastąpi jej utworzenie. Rozwiązanie grupy podatkowej może nastąpić wyłącznie z dniem 31 grudnia.

Niektóre podmioty są zwolnione z obowiązku rejestracji VAT. Pierwszym takim przypadkiem jest nieosiągnięcie obrotu w wysokości 1 000 000 koron czeskich w ciągu poprzednich

12 kalendarzowych miesięcy. Przedsiębiorca nie ma również obowiązku rejestracji jako płatnik VAT, gdy nabywa towary z innego państwa UE na łączną kwotę wartości towarów nieprzekraczającą 326 000 koron (bez wliczonego podatku). Zwolnienie dotyczy także podmiotów działających poza granicami Czech, które dostarczają świadczenia na jej terytorium. W takim przypadku podatek przeniesiony jest na nabywcę. Wyłączone z możliwości takiego zwolnienia są podmioty, których wartość sprzedaży w Czechach jest większa niż 1 140 000 czeskich koron w przeciągu ostatniego roku kalendarzowego. Istnieje także możliwość dobrowolnej rejestracji jako płatnik VAT zarówno przez podmioty krajowe posiadające siedzibę w Republice Czeskiej, jak i zagraniczne, które świadczą usługi w Czechach i spełniają określone wymagania.

Rozliczenia podatku od wartości dodanej mają charakter miesięczny lub kwartalny. Z miesięcznego okresu rozliczeń muszą korzystać płatnicy, którzy w poprzednim roku kalendarzowym osiągnęli obroty powyżej 10 000 000 koron. Ta regulacja dotyczy także nowo zarejestrowanych podatników, grup podatkowych oraz tzw. płatników nierzetelnych. Pozostali płatnicy, którzy nie osiągnęli obrotu powyżej 10 000 000 koron w ciągu ostatniego roku kalendarzowego i nie są nowymi podatnikami rozliczają się kwartalnie. Instytucja płatnika nierzetelnego została wprowadzona w 2013 r. Płatnik mający taki status pozostaje na tzw. „czarnej liście” przez co najmniej 12 miesięcy, a jego dane są publikowane na stronach internetowych czeskiego ministerstwa finansów. Może zostać on umieszczony na niej w przypadku niewywiązywania się należycie ze zobowiązań wynikających z VAT. Deklarację VAT wraz z uregulowaniem zobowiązania podatkowego należy złożyć w ciągu 25 dni po zakończeniu okresu rozliczeniowego. Momentem, w którym powstaje obowiązek podatkowy, jest dzień wystawienia faktury lub otrzymania zapłaty, gdy faktura nie jest wystawiana. Zapłata zobowiązania podatkowego musi być dokonana w koronach czeskich na rachunek bankowy organu skarbowego. W sytuacji gdy dany podatnik ma zerowe obroty, również jest zobligowany do złożenia deklaracji podatkowej. Od 1 stycznia 2014 r. płatnicy, mający obroty na poziomie co najmniej 6 000 000 koron, są zobligowani do płatności oraz składania deklaracji w formie elektronicznej.

Jeśli obroty płatnika (bez obrotów objętych zwolnieniem przedmiotowym bez prawa do odliczenia) w trakcie kolejnych 12 miesięcy nie przekraczają wielkości progu rejestracji jako płatnika, może on złożyć wniosek o jego wyrejestrowanie. Termin ten dotyczy podmiotów krajowych. Podmioty zagraniczne mogą złożyć wniosek o wyrejestrowanie, jeżeli ich obroty, będące przedmiotem czeskiego podatku VAT, nie przekraczają tego progu w trakcie roku kalendarzowego.

Rozróżniane są dwa rodzaje kary w zależności od niezapłacenia należnego podatku oraz od opóźnienia wypełnienia deklaracji VAT. Odsetki za zwłokę w płatności są naliczane począwszy od 5. dnia roboczego po dniu, w którym podatek powinien, a nie został zapłacony. Wysokość odsetek jest naliczana maksymalnie 5 lat po zaistnieniu obowiązku podatkowego według stopy procentowej repo Narodowego Banku Czeskiego podwyższonej o 14 p.p. Kara za późniejsze złożenie wymaganej deklaracji VAT wynosi 0,05% należności za każdy dzień roboczy (również począwszy od 5. dnia), jednak nie może przekroczyć 5% całego należnego podatku lub 300 000 czeskich koron dla każdej deklaracji. W przypadku gdy organy podatkowe stwierdzą, iż należna opłata jest większa niż zadeklarowana, wówczas przez płatnika na dodatkową należność zostanie nałożona dodatkowa kara w wysokości zryczałtowanej 20% stawki.

Możliwość odzyskania podatku wymaga udokumentowania go prawidłowymi fakturami oraz innymi ważnymi dokumentami potwierdzającymi, że podatek został zapłacony. Prawo do możliwości zwrotu naliczonego podatku wygasa po upływie 3 lat. VAT nie może być odzyskany od zakupu towarów, które nie są wykorzystywane do celów biznesowych lecz do użytku prywatnego przedsiębiorcy. Płatnik na ogół otrzymuje zwrot podatku poprzez odjęcie podatku naliczonego od należnego. Zwrotowi podatku VAT podlegają między innymi koszty nabycia i naprawy samochodów osobowych, wynajem samochodów, koszt paliwa, książki, wydatki na konferencje, reklamę, koszt zakwaterowania lub też abonamentu za telefon komórkowy. Naliczony podatek VAT może być również odzyskany częściowo, jeśli część wykonywanych świadczeń jest zwolniona z tego podatku. Czeskie organy podatkowe najczęściej dokonują zwrotu podatku VAT w ciągu 30 dni⁴.

Na zwrot podatku VAT mogą liczyć również podmioty nieposiadające siedziby w Czechach. Dla przedsiębiorstw mających siedzibę w innych krajach Unii Europejskiej refundacja jest wykonywana zgodnie z warunkami dyrektywy UE – 2008/9/EC. Natomiast dla przedsiębiorstw mających siedzibę poza granicami UE odnosi się dyrektywa 13. Na jej podstawie zwroty podatku odbywają się na zasadzie wzajemności. Obecnie Republika Czeska ma podpisaną taką umowę z Norwegią, Macedonią oraz Szwajcarią. Wniosek o zwrot podatku należy składać w terminie do 9 miesięcy od zakończenia roku kalendarzowego, w którym wystawiono faktury na dane dobra i usługi, czyli do 30 września. Ponadto deklaracja powinna zawierać co najmniej 3-miesięczny okres podatkowy w ciągu jednego roku kalendarzowego (z wyjątkiem, gdy do końca roku pozostał okres krótszy niż 3 miesiące). Jeśli wniosek dotyczy okresu krótszego niż rok kalendarzowy, ale nie mniej niż trzy miesiące, kwota podatku VAT, którego dotyczy wniosek, nie może być mniejsza niż 400 EUR, w przypadku gdy wniosek odnosi się do okresu roku kalendarzowego lub krótszego niż trzy miesiące, kwota VAT nie może być mniejsza niż 50 EUR. Trochę inne procedury obowiązują przedsiębiorców mających siedziby poza krajami Unii Europejskiej. Podobnie jak w przypadku płatników z UE wniosek musi dotyczyć okresu nie krótszego niż 3 kalendarzowe miesiące oraz nie dłuższego niż 1 rok. Jednak minimalna kwota zwrotu podatku VAT dla firm z siedzibami poza UE wynosi 7000 koron lub w przypadku okresu rocznego lub, gdy do końca roku rozliczeniowego zostało mniej niż 3 miesiące 1000 koron⁵.

4. Uwarunkowania fiskalne funkcjonowania przedsiębiorstw niezwiązane z VAT

Według badania przeprowadzonego w 2013 r. na potrzeby rankingu Doing Business do największych obciążeń fiskalnych czeskich przedsiębiorców należy zaliczyć składki na ubezpieczenie społeczne (przeciętnie 24,3% w relacji do zysku), oraz składki na ubezpieczenie zdrowotne (10,2% do zysku). Dopiero na trzecim miejscu znalazł się podatek dochodowy (7,7% do zysku), a już daleko za nim ubezpieczenie chorobowe

⁴ Ernst&Young 2013 Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide.

⁵ Deloitte European VAT refund guide 2013.

(2,6% do zysku). Łączny wymiar obciążeń fiskalnych ukształtował się na poziomie 48,1% zysku i jest to relatywnie wysoki wskaźnik w skali Europy⁶.

Stawka podatku dochodowego dla przedsiębiorstw została stopniowo zredukowana z 24% w 2007 r. do 19% z początkiem 2010 r. Wypłacone dywidendy oraz zyski kapitałowe osiągane przez spółki macierzyste zarejestrowane w państwach członkowskich Unii Europejskiej są zwolnione z podatku u źródła. Dla podmiotów spoza UE dla wyżej wymienionych czynności podatek wynosi 15%.

Obecnie przedsiębiorcy płacą za pracowników dwie różne składki na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne, w zależności od decyzji pracownika co do dobrowolnego odkładania części swojego wynagrodzenia w otwartym funduszu emerytalnym. W przypadku pracowników, którzy zdecydowali na dobrowolne odkładanie części swojego wynagrodzenia do funduszy, składka wynosi 13% (3,5% obowiązkowe ubezpieczenie emerytalne, 5% do funduszy emerytalnych, 4,5% ubezpieczenie zdrowotne). Dla pracowników, którzy nie chcą odkładać dodatkowej części swojego wynagrodzenia, stawka wynosi 11% (6,5% ubezpieczenie emerytalne, 4,5% ubezpieczenie zdrowotne). Ponadto przedsiębiorca musi płacić również składki za ubezpieczenie chorobowe, rentowe oraz od bezrobocia. Łączna wysokość stawek za ubezpieczenia zdrowotne i społeczne wynosi 34% jednak w 2015 r. zostanie zastąpiona przez jednolity podatek od wynagrodzeń w wysokości 32,4%⁷.

Według danych Eurostatu dochody państwa z podatku VAT w 2012 r. wyniosły w Czechach 7,1% PKB i w ciągu ostatnich pięciu lat wykazywały powolny wzrost, łączne obciążenia fiskalne na wszystkie produkty stanowiły 11,5% PKB, również wykazując umiarkowany wzrost w okresie ostatnich kilku lat. Udział podatków od dochodu i majątku wynosił w 2012 r. 7,2% PKB i podobnie jak w innych krajach Europy Środkowo-Wschodniej był znacznie niższy od większości tzw. starych krajów UE (udział powyżej 10%). Podatki od dochodów gospodarstw domowych stanowiły 3,8% PKB. Podatki od dochodów przedsiębiorstw ukształtowały się na poziomie 3,3% PKB. Łączne stawki na ubezpieczenie społeczne miały spory udział w PKB – 15,6%, większy udział składek na ubezpieczenie społeczne w 2012 r. miały tylko trzy kraje unii europejskiej – Francja, Holandia oraz Niemcy⁸.

Czechy w roku 2012 charakteryzowały się wyższym niż przeciętnie dla UE udziałem zarówno VAT (20,5% wobec 17,3%), jak i ogółu podatków nakładanych na produkty (33,1% wobec 27,2%) w ogólnych dochodach fiskalnych kraju. Relatywnie wysoki był również udział podatku dochodowego od przedsiębiorstw – 9,5%. Bardzo wysoki był udział składek społecznych – 45% dochodów fiskalnych. Niskim udziałem w dochodach państwa charakteryzował się natomiast podatek dochodowy od osób fizycznych – 11,0%. Wszelkie inne świadczenia na rzecz państwa miały charakter marginalny i nie przekraczały łącznie 1,4% jego dochodów fiskalnych.

⁶ *Ranking Doing Business 2014*, <http://doingbusiness.org> [data dostępu: 5.12.2013 r.].

⁷ Eurostat, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu> [data dostępu: 7.12.2013 r.].

⁸ *Ibidem* [data dostępu: 5.12.2013 r.].

5. Znaczenie regulacji podatku VAT dla sytuacji i perspektyw rozwoju sektora przedsiębiorstw

Pomimo mających miejsce w ostatnich latach podwyżek zarówno podstawowej, jak i zredukowanej stawki podatku VAT w Republice Czeskiej, kształtują się one na przeciętnym europejskim poziomie. Również udział wpływów budżetowych z tytułu podatku VAT w tym kraju wśród dochodów fiskalnych państwa można w skali krajów UE uznać za umiarkowany. Zmiany te miały jednak wpływ na wzrost udziału podatków pośrednich w dochodach fiskalnych kosztem przede wszystkim podatku CIT, ale także składek na ubezpieczenie socjalne. Z punktu widzenia perspektyw rozwoju sektora przedsiębiorstw były to zmiany korzystne, które w obliczu konieczności zwalczania kryzysu finansów publicznych, związanego ze światowym kryzysem finansowym, pozwoliły na nieobciążanie dodatkowo kosztami tego kryzysu przedsiębiorstw.

Pozytywnie z punktu widzenia przedsiębiorstw należy ocenić również plany dotyczące unifikacji stawek podatku VAT oraz zastąpienia dotychczasowych składek społecznych i zdrowotnych jednym podatkiem, w nieznacznie obniżonym wymiarze. Zmiany te, podobnie jak wprowadzony w Czechach system składania elektronicznych deklaracji VAT, powinny sumarycznie wpłynąć na istotne usprawnienie rozliczeń fiskalnych i na ograniczenie obciążeń przedsiębiorców.

Ważnymi krokiem w kierunku poprawy ściągalności podatku VAT są regulacje dotyczące połączenia z rejestrem przedsiębiorstw listy niesolidnych płatników VAT oraz umieszczenie w nim wszystkich numerów kont bankowych służących do prowadzenia danej działalności gospodarczej. Regulacje nie działają bezpośrednio na podmiot, którego dotyczy wpis w rejestrze, ale na jego odbiorców, którzy, nabywając dobra i usługi od nierzetelnego płatnika VAT lub wnosząc zapłatę na numer rachunku, który nie widnieje w rejestrze, powinni mieć świadomość, że tym samym stają się poręczycielami zapłaty VAT-u swojego kontrahenta. Pośrednio działać to powinno również na drugą stronę transakcji, ponieważ w ten sposób bycie nierzetelnym płatnikiem VAT lub korzystanie z niezgłoszonych kont bankowych może skutkować utratą klientów, dla których transakcje z nimi będą obciążone dodatkowym ryzykiem.

W Republice Czech zarówno próg rejestracji jako podatnika VAT, jak i próg wyznaczający możliwość kwartalnego rozliczania wyznaczone są w zależności od uzyskiwanych obrotów oraz od kryteriów formalnych, które nie obejmują wielkości zatrudnienia. Obowiązujący w Czechach próg rejestracji podatników VAT jest relatywnie wysoki w skali UE względem przeciętnej wielkości obrotów osiąganych przez tamtejsze przedsiębiorstwa.

Analiza regulacji podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości we Francji

Streszczenie

Francja charakteryzuje się rozbudowanym systemem podatkowym, czego przejawem są między innymi złożone zapisy dotyczące zarówno progu rejestracji na potrzeby podatku VAT, okresów rozliczeniowych podatku, jak i największe w skali UE zróżnicowanie stawek podatku VAT. Francuskie regulacje dotyczące VAT-u w zbyt małym stopniu uwzględniają warunki funkcjonowania szczególnie małych przedsiębiorstw, co można uznać za czynnik niesprzyjający rozwojowi przedsiębiorczości. Za niekorzystne dla przedsiębiorców można uznać zbyt małą rolę podatku VAT w polityce fiskalnej Francji i oparcie jej w relatywnie (w skali Europy) znacznej mierze na obciążeniach kosztów pracy, co przekłada się negatywnie m.in. na zatrudnienie w sektorze przedsiębiorstw.

1. Charakterystyka sektora przedsiębiorstw

Na koniec roku 2011 we Francji funkcjonowało około 3166,0 tys. przedsiębiorstw, w tym 2906,2 tys. mikroprzedsiębiorstw (tj. ponad 91,7% ogółu zarejestrowanych). Do sektora MŚP (poza mikroprzedsiębiorstwami) zaliczane było 198,1 tys. przedsiębiorstw, zaś dużych przedsiębiorstw zarejestrowanych było około 18,3 tys. tj. 0,57% ogółu zarejestrowanych¹.

W roku 2011 w porównaniu do roku 2008 łączne obroty przedsiębiorstw we Francji wzrosły nominalnie o 1,1% (w cenach stałych spadek o 2,9%). Przeciętna wartość obrotów przypadająca w tym czasie na 1 przedsiębiorstwo we Francji wyniosła w przybliżeniu 1,4 mln euro. W przypadku przedsiębiorstw zatrudniających do 9 osób przeciętne obroty kształtowały się na poziomie około 337,7 tys. euro. W roku 2010, zgodnie z bazą danych Eurostatu, 44,5% wszystkich podmiotów gospodarczych we Francji prowadziło działalność w formie spółek kapitałowych, a 44,3% w formie przedsiębiorstw osób fizycznych z nieograniczonym zakresem odpowiedzialności².

2. Uwarunkowania gospodarcze funkcjonowania sektora przedsiębiorstw

W2012 roku około 78,6% zatrudnionych we Francji stanowiły osoby pracujące w usługach. W przemyśle pracowało natomiast 18,6% zatrudnionych, a 2,8% w sektorze związanym z rolnictwem. Analiza wskaźników za ostatnie lata wskazuje na zwiększający się udział zatrudnionych w usługach, kosztem pozostałych dwóch sektorów. Zaznaczyć

¹ National Institute of Statistics and Economic Studies, <http://www.insee.fr> [data dostępu: 16.12.2013 r.].

² Eurostat, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu> [data dostępu: 16.12.2013 r.].

należy jednak, że są to zmiany bardzo niewielkie i na przestrzeni ostatnich 5 lat mieściły się one w granicach 0,2 punktów procentowych.

Według prognoz publikowanych przez Eurostat tempo wzrostu PKB za 2013 r. powinno wynieść około 0,2%. W 2009 roku we Francji tempo wzrostu gospodarczego wynosiło -3,1%, w ostatnich latach uległo nieznacznej poprawie, jednak w 2012 roku zmalało ono ponownie do 0,0% z poziomu 2,0% odnotowanego w roku 2011. Warto dodać, że dla roku 2013 udział importu w relacji do PKB powinien wynieść około 29,7%, wskaźnik ten za 2012 roku kształtował się w granicach 29,3% PKB. W odniesieniu do eksportu, jego udział w relacji do PKB w roku 2012 wyniósł 27,9%. Na 2013 rok prognozy publikowane przez Eurostat wskazują, że wartość omawianego wskaźnika powinna ukształtować się na poziomie 28,2%. Francja należy do krajów o najmniejszych w Europie wskaźnikach relacji zarówno importu, jak i eksportu do PKB. Dla francuskich przedsiębiorców jest to o tyle istotne, że wymiana międzynarodowa ma dla nich relatywnie niewielkie znaczenie względem transakcji krajowych, a ich sprzedaż zależy w większym niż gdzie indziej stopniu od popytu krajowego.

Wymiana międzynarodowa w dużym zakresie stymulowana była nie tylko tempem zmian aktywności gospodarczej u kontrahentów zagranicznych, ale również zmianami kursu walutowego. Wskaźnik REER (realnego efektywnego kursu walutowego) pozyskany z bazy danych Banku Światowego³ wyniósł we Francji w 2012 roku 95,17 zaś w 2009 roku 101,86 (wskaźnik podano przy założeniu, że dla roku 2005 wynosił on 100). Wysoki wskaźnik REER w okresie kryzysu wskazuje na aprecjację kursu walutowego, a tym samym pogorszenie sytuacji eksporterów, co znajduje wyraz w bilansie handlu zagranicznego.

Prognozowane tempo wzrostu wartości dodanej w gospodarce francuskiej za 2013 r. powinno, zgodnie z prognozami Eurostat, wynieść 0,0%. Analogiczny wskaźnik dla 2012 r. kształtował się w granicach 0,1%. Wartość dodana brutto wytworzona we Francji w 2012 r. wynosiła 1 630 879 mln euro i stanowiła około 90,2% PKB (w skali całej UE relacja wartości dodanej do PKB kształtowała się w tym czasie na poziomie 89,9% PKB). W pierwszej fazie kryzysu zanotowano jednak znaczny spadek tempa wzrostu wartości dodanej, które wyniosło w roku 2009 około -3,0%⁴.

3. Krajowe regulacje dotyczące podatku VAT

Podatek od wartości dodanej (VAT), nakładany jest na wszelkie dostawy towarów lub usług dokonanych we Francji, które podlegają obowiązkowi podatkowemu podmiotu, 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

³ Bank Światowy, <http://data.worldbank.org/indicator/PX.REX.REER> [data dostępu: 16.12.2013 r.].

⁴ National Institute of Statistics and Economic Studies, <http://www.insee.fr> [data dostępu: 16.12.2013 r.].

podatku. Obniżona stawka 7% (obowiązująca od 1.01.2012 r.) miała przede wszystkim zastosowanie do niektórych wyrobów i usług, w tym na przykład wybranych produktów farmaceutycznych, spożywczych, wybranych usług z zakresu transmisji sygnałów radiowych i telewizyjnych, przewozów pasażerskich, zakwaterowania hotelowego, wstępu do parków rozrywki zawierających ekspozycje kulturalne, remontów mieszkań wykończonych przynajmniej 2 lata wcześniej, usług sprzątania w gospodarstwach domowych, produkcji rolnej, wybranych usług opieki domowej czy działalności restauracji. Obniżona stawka dla większości objętych nią dóbr i usług została zastosowana z ważnych przyczyn społecznych. W przypadku usług związanych z zakwaterowaniem i gastronomią jej celem – podobnie jak w wielu innych krajach stosujących obniżony VAT dla tych usług – jest głównie podniesienie konkurencyjności krajowej oferty turystycznej w skali międzynarodowej. W wyniku likwidacji stawki 7% z początkiem 2014 r. część kategorii, które obejmuje, zostaje przesunięta do stawki 5,5%, a część obłożona stawką zredukowaną 10%.

Stawka 5,5% do końca roku 2013 odnosiła się z kolei do opodatkowania sprzedaży wybranych produktów spożywczych i napojów (z wyjątkiem napojów alkoholowych) oraz wody, opodatkowania sprzedaży urządzeń medycznych dla osób niepełnosprawnych, dostępu do niektórych usług kulturalnych, opodatkowania działalności pisarzy i kompozytorów, niektórych usług opieki domowej czy posiłków wydawanych w szkolnych stołówkach. Stawka obejmuje również m.in. działalność związaną ze sprzedażą i wypożyczaniem książek, które nie zawierają treści pornograficznych lub nawiązujących do przemocy, w tym książek cyfrowych (od 1 stycznia 2013 r.). Co ciekawe, stawka ta obejmuje także opłaty abonamentowe za dostawę energii cieplnej, gdy energia ta jest produkowane w pięćdziesięciu procentach ze zrównoważonych zasobów. Zakres dóbr i usług objętych tą stawką został wybrany z ważnych przyczyn społecznych związanych z potrzebami żywieniowymi, sprzętem medycznym, dostępem do kultury oraz z ochroną środowiska.

Stawka 2,1% dotyczy sprzedaży gazet (prasy), opłat za licencje telewizyjne, biletów wstępu na konkretne przedstawienie/widowisko, lecz jedynie w odniesieniu do 140 pierwszych pokazów przedstawienia, ma ona także zastosowanie do lekarstw, gdy podlegają one refundacji. Zwolnienia z podatku VAT dotyczą sprzedaży niektórych usług medycznych, niektórych usług pocztowych, działalności w obszarze edukacji, działalności organizacji charytatywnych, zwolnione z podatku są także niektóre transakcje finansowe, zwolnieniu podlegają również zakłady bukmacherskie, gry i loterie oraz ubezpieczenia.

Raport KPMG⁵ podkreśla, że nieco inne stawki podatku VAT (stawki obniżone) mają zastosowanie we francuskich departamentach zamorskich (Martynika, Gwadelupa, Reunion) i na Korsyce. VAT nie jest tymczasowo stosowany w Gujanie Francuskiej.

Rejestracja podatnika przebiega nieco inaczej w zależności od tego, czy podmiot jest jednostką krajową, zagraniczną z obszaru Unii Europejskiej, czy też zagraniczną spoza UE. W przypadku podmiotów krajowych rejestracja jest możliwa jedynie na podstawie uzyskanego zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej, potwierdzonego nadanym numerem SIRET. Złożenie wniosku o rozpoczęcie działalności gospodarczej, automatycznie nadaje danemu podmiotowi NIP. Istnieje możliwość uzyskania zwol-

⁵ <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/vat-gst-essentials/pages/france.aspx> [data dostępu: 16.12.2013 r.].

nienia z obowiązku rejestracji. Małe francuskie przedsiębiorstwa mogą być zwolnione z obowiązku rejestracji jako podatnicy VAT, jeżeli ich sprzedaż nie przekroczyła progu 81 500 euro w przypadku obrotu dotyczącego dóbr oraz 32 600 euro w przypadku dostaw usług (obowiązuje od 1.01.2011 r.). Pozostałe przedsiębiorstwa muszą dokonać rejestracji w ciągu 15 dni od dnia uznawanego za rodzający obowiązek podatkowy.

Rozróżnienie progu podatkowego ze względu na charakter dostarczanych świadczeń jest rozwiązaniem bardzo nietypowym w skali UE. Stwarza preferencyjne warunki funkcjonowania małych przedsiębiorstw produkcyjnych i handlowych w relacji do usługodawców. Proóg rejestracji dla usługodawców jest jednym z najniższych ustanowionych progów w relacji do średnich obrotów przedsiębiorstw w kraju w skali Europy. Choć próg obrotów dla dostaw dóbr jest znacznie wyższy, jego relacja do przeciętnych obrotów przedsiębiorstw we Francji jest i tak niższa niż w Polsce⁶.

W przypadku podmiotów z innych krajów, dokonujących opodatkowanych we Francji dostaw, zasady rejestracji są zbliżone, przy czym w odniesieniu do tych podmiotów nie ma progu rejestracji. W przypadku podmiotów z krajów UE, przedsiębiorca musi zarejestrować siebie jako podatnika VAT we Francji. Podmioty niebędące podmiotami zarejestrowanymi na terenie UE co roku zobowiązane są do zarejestrowania się jako podatnicy VAT we Francji i wskazania przedstawiciela na terenie Francji, który w ich imieniu dokonywać będzie rozliczeń z tytułu podatku VAT. Należy zaznaczyć, że wszelkie zobowiązania (kary) za zwłokę i nierozliczenie podatku ponosi wówczas także francuski reprezentant podmiotu spoza UE. W świetle przepisów, tylko podmiot z krajów spoza UE musi wyznaczyć swojego przedstawiciela w zakresie podatku VAT. Podmioty z krajów UE mają do wyboru albo dokonać bezpośredniej rejestracji, albo wskazać na przedstawiciela. Z dotychczasowych rozważań wynika, że jedynie przedstawiciel podmiotu spoza UE ponosi solidarną odpowiedzialność z dostawcą w zakresie kar i obciążeń z tytułu rozliczeń z podatku VAT z francuskimi organami podatkowymi. Jeżeli podmiot sprzedaje towary i usługi z krajów UE do Francji do podmiotów niebędących płatnikami VAT, lecz nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT (sprzedaż na odległość), a wartość jego sprzedaży osiąga 100 000 EUR, to jest wówczas zobowiązany do zarejestrowania się jako podatnik VAT na zasadach obowiązujących we Francji. Nie ma przewidzianej prawnie możliwości dobrowolnej rejestracji w zakresie podatku VAT dokonanej przez podmiot zagraniczny.

Wprawdzie podmioty mogą na fakturach umieszczać rozliczenia w dowolnej walucie, nie mniej jednak kwota podatku do zapłaty powinna być określona w euro. Co do zasady, rozliczenie podatku VAT powinno nastąpić przez dostawcę towaru/usługi.

Istnieją uproszczenia pozwalające na obejście konieczności rejestracji zagranicznego podmiotu do rejestracji dla celów podatku VAT we Francji. Co do zasady, jeżeli taki podmiot dokonuje krajowej sprzedaży wyroby/usługi do francuskiego klienta, będącego zarejestrowanym w zakresie podatku VAT, wówczas VAT musi zostać uwzględniony przez klienta francuskiego. Nie mniej jednak wskazuje się na kilka wyjątków od powyższej zasady, w tym na przykład kwestii operacji na rynku nieruchomości.

⁶ Eurostat, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu> [data dostępu: 16.12.2013 r.].

Deklaracje, co do zasady, powinny być składane co miesiąc (z reguły pomiędzy 15. i 24. dniem każdego miesiąca (krajowi podatnicy) lub do 19. dnia miesiąca (w przypadku przedsiębiorców, którzy nie posiadają stałej siedziby na terytorium Francji)). Dokładny termin składania deklaracji i płatności dla podmiotów krajowych zależy jest dodatkowo m.in. od miejsca, w którym podmiot jest zarejestrowany, oraz od jego formy prawnej. Deklaracje kwartalne mogą być składane przez te podmioty, których obroty kształtowały się w przedziale 81 500–777 000 euro dla dostaw dóbr i 32 600–234 000 euro dla świadczenia usług lub gdy należny VAT nie przekracza 4000 euro.

Kary i odsetki w kwestiach regulacji podatku VAT dotyczą przede wszystkim: niekompletności deklaracji, umyślnego niezłożenia lub zbyt późnego złożenia deklaracji VAT, niewywiązania się z płatności, wykonywania działalności nieujawnionych w zgłoszeniu, błędów na fakturach. Co więcej, karze podlegają także niezgłoszone rejestracje lub zbyt późne rejestracje. W takich przypadkach kara polega na przykład na dokonaniu dopłaty w wysokości 10% stwierdzonych zaległości z tytułu VAT lub 80% w przypadku oszustwa – czyli poprzez nieujawnioną działalność. Bieg okresu przedawnienia wynosi we Francji 3 lata.

Kwestia podatku odwróconego została rozszerzona prawnie od 1.09.2006 r. w odniesieniu do wszystkich usług świadczonych przez firmy spoza Francji wobec klienta podlegającego opodatkowaniu podatkiem VAT we Francji. Dodatkowo, nowe mechanizmy odwróconego podatku zostały wprowadzone 1.04.2012 r. pomiędzy krajowymi dostawcami gazu i energii elektrycznej a klientami zarejestrowanymi we Francji dla celów podatku oraz w zakresie usług elektronicznej komunikacji pomiędzy wspomnianymi podmiotami. Mechanizmy odwrotnego obciążenia były wprowadzane w celu ograniczenia nadużyć związanych z podatkiem VAT w tych sektorach.

Istnieje możliwość uzyskania zwrotu podatku VAT przez podmiot niezarejestrowany we Francji dla celów podatku VAT. Może on wystąpić z roszczeniem na mocy dyrektywy 2008/9/EEC z dnia 12.02.2008 roku (dla podmiotów z krajów UE) lub na mocy Trzynastej Dyrektywy (kraj spoza UE). Wskazane procedury zwrotu podatku VAT mają zastosowanie, jeżeli spełnione są szczegółowo określone warunki. W ramach obu tych przepisów istnieją ściśle terminy dochodzenia roszczeń. Od 1.01.2010 r., oświadczenie powinno być złożone najpóźniej: do dnia 30 września roku kalendarzowego następującego po okresie, którego wniosek dotyczy (w przypadku firm z terenu UE) oraz do dnia 30 czerwca roku kalendarzowego następującego po roku, którego wniosek dotyczy (dla firm spoza UE). Okres zwrotu nie powinien być dłuższy niż jeden rok kalendarzowy oraz nie krótszy niż 3 miesiące kalendarzowe.

4. Uwarunkowania fiskalne funkcjonowania przedsiębiorstw niezwiązane z VAT

Działalność prowadzona na terenie Francji podlega wielu regulacjom podatkowym innym niż VAT. Podmioty zobowiązane są bowiem do opłacania także innych podatków i opłat. Najważniejsze obciążenia dotyczą jednak konieczności ponoszenia podatku CIT (oficjalna stawka podatkowa 33,33%). Ponadto przedsiębiorcy zobowiązani są do ponoszenia składek na ubezpieczenia społeczne z tytułu zatrudnianych pracowników,

które znajdują się w przedziale 40,02–40,49% wynagrodzenia brutto. Łączne obciążenia podatkowe przedsiębiorców we Francji stanowią aż około 64,7% ich dochodu⁷.

W przypadku Francji wpływy z tytułu podatków za rok 2012 ogółem stanowiły 46,7% PKB. Wpływy z tytułu podatków na produkty wynosiły 10,9% PKB, przy czym wpływy z tytułu VAT kształtowały się na poziomie 6,9% PKB. Podatki dochodowe osób fizycznych to około 8,5% PKB zaś osób prawnych 2,3% PKB. Łącznie podatki dochodowe stanowiły około 10,7% PKB. Składki na ubezpieczenia społeczne wyniosły natomiast 17,0% PKB. Przedstawione dane przełożyły się na relatywnie niski w skali UE udział w dochodach fiskalnych Francji podatków na produkty (23,3%), w tym podatku VAT. Charakterystyczny dla Francji był natomiast wysoki udział w dochodach podatkowych składek na ubezpieczenia społeczne (36,4%)⁸.

5. Znaczenie regulacji podatku VAT dla sytuacji i perspektyw rozwoju sektora przedsiębiorstw

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.

Francuski system podatkowy charakteryzuje się wysokim poziomem złożoności, co znajduje swoje odzwierciedlenie również w przypadku regulacji dotyczących podatku VAT. Jednym z przejawów takiego stanu rzeczy jest rozbudowany system stawek podatkowych, w którym funkcjonują aż 3 rodzaje stawek zredukowanych (nie licząc transakcji zwolnionych z VAT z prawem do jego rozliczenia). Takie zróżnicowanie nie jest rozwiązaniem wygodnym dla podmiotów, które rozliczają produkty i usługi według różnych stawek. We Francji nie funkcjonuje możliwość rozliczeń dla małych podmiotów według jednej stawki uproszczonej.

Jeśli chodzi o progi podatkowe odnoszące się zarówno do możliwości nierejestrowania jako płatnika VAT, jak i do częstotliwości dokonywania rozliczeń podatku, są one określone osobno dla świadczenia dóbr i usług, przy czym okres rozliczeniowy może zależeć jeszcze dodatkowo od osiągniętej wartości należnego podatku w ostatnim roku podatkowym. W przypadku podmiotów zagranicznych rejestrujących się na potrzeby francuskiego VAT-u, warto wspomnieć o instytucji przedstawiciela podatkowego, który jest wymagany dla podmiotów spoza UE oraz opcjonalny dla przedsiębiorstw z krajów członkowskich.

⁷ Ranking Doing Bussines 2014, <http://www.doingbusiness.org> [data dostępu: 16.12.2013 r.].

⁸ Eurostat, <http://ec.europa.eu> [data dostępu: 16.12.2013 r.].

Analiza regulacji podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości w Hiszpanii

Streszczenie

Długa historia funkcjonowania w Hiszpanii podatku VAT pozwoliła na wypracowanie i sprawdzenie w tym kraju wielu narzędzi związanych z jego funkcjonowaniem. Pomimo powyższego pełni on w hiszpańskim porządku fiskalnym relatywnie niewielką rolę w stosunku do innych krajów europejskich. Rozbudowany system stawek podatku VAT i duża liczba formalności związanych z jego rozliczaniem mogą stanowić dodatkowe obciążenie dla przedsiębiorców zmagających się aktualnie ze słabą koniunkturą i innymi skutkami kryzysu, które mogły wpłynąć w ostatnich latach na spadek liczby przedsiębiorstw.

1. Charakterystyka sektora przedsiębiorstw

Na początku roku 2013 w Hiszpanii funkcjonowało 3 146 570 przedsiębiorstw. Oznaczało to spadek ich liczby o 8,1% względem roku 2008 (3 422 239 podmiotów). Biorąc pod uwagę formę prawną prowadzonej działalności, największą część stanowiła działalność gospodarcza prowadzona przez osoby fizyczne, przy czym obserwuje się powolny spadek popularności tej formy działalności (51,5% wszystkich podmiotów w 2013 roku, tj. 1 619 614, w porównaniu do 54,3% w roku 2008)¹. Wspólną cechą wszystkich form działalności gospodarczej prowadzonej przez osoby fizyczne jest to, że nie istnieje obowiązek wniesienia minimum kapitałowego i odprowadzany jest podatek dochodowy od osób fizycznych – I.R.P.F. (*Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*)². Drugą najczęściej występującą formą organizacyjną stanowi w Hiszpanii spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. W 2013 roku zarejestrowanych było 1 125 041 takich podmiotów, co stanowiło 35,8% wszystkich podmiotów gospodarczych. Należy jednak podkreślić, że na przestrzeni 2008–2013 roku jedynie liczba stowarzyszeń nie uległa zmniejszeniu (wzrost ich liczby z 158 730 do 166 174), a największy spadek odnotowano w przypadku spółek jawnych, spółdzielni i spółek akcyjnych³.

¹ National Statistics Institute, *Companies by employee level and legal status*, www.ine.es [data dostępu: 11.12.2013 r.].

² *Formy prowadzenia działalności gospodarczej w Hiszpanii*, Wydział Promocji Handlu i Inwestycji, Ambasada Rzeczypospolitej Polskiej w Madrycie, www.madrid.trade.gov.pl [data dostępu: 11.12.2013 r.].

³ National Statistics Institute, *Companies by employee level and legal status*, www.ine.es [data dostępu: 11.12.2013 r.].

Najliczniejszą grupę podmiotów gospodarczych w Hiszpanii stanowią przedsiębiorstwa, zatrudniające do 9 pracowników, które stanowiły w 2013 roku 95,7% wszystkich firm (w tym 1 681 588 firm, które nie zatrudniają żadnych pracowników oraz 1 328 318 firm zatrudniających od 1 do 9 osób). Duże przedsiębiorstwa o liczbie pracowników wynoszących 200 i więcej stanowią zaledwie 0,2% wszystkich podmiotów (5079 firm). Przedstawione wielkości wskazują, że Hiszpania jest w skali Europy krajem o znacznym odsetku mikroprzedsiębiorstw. Według danych Eurostat z 2011 r. hiszpańskie mikroprzedsiębiorstwa zatrudniały wówczas 38,5% wszystkich zatrudnionych w sektorze przedsiębiorstw, choć ich udział w wytworzonej wartości dodanej wynosił zaledwie 24,8%. Również przeciętny poziom obrotów mikroprzedsiębiorstw w Hiszpanii w 2011 roku był znacznie niższy niż dla innych grup podmiotów wyszczególnionych ze względu na ich wielkość – 189,0 tys. euro względem 10,2 mln euro dla wszystkich innych przedsiębiorstw. Dane te są istotne dla dalszych rozważań dotyczących oceny aktualnego kształtu regulacji VAT i ich znaczenia dla przedsiębiorców.

2. Uwarunkowania gospodarcze funkcjonowania sektora przedsiębiorstw

Hiszpańska gospodarka, jako jedna z nielicznych w strefie euro, nadal znajduje się w recesji. Mimo niewielkiego wzrostu gospodarczego w 2011 roku (wzrost PKB o 0,1%), wraz z początkiem 2012 roku nastąpiło ponowne spowolnienie gospodarki, które utrzymuje się nadal (PKB w 2012 roku wyniosło 1029 mld euro, przy tempie wzrostu gospodarczego –1,7%). W III kw. 2013 roku PKB spadł o 1,1% w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego⁴. Według prognoz MFV w 2013 roku PKB ma spaść o 1,6%, a wg opinii rządu o 1,3%, jednak dotychczasowe zagrożenie bankructwem zostało zastąpione pozytywnymi opiniami ekspertów o pro wzrostowych tendencjach makroekonomicznych i polepszającej się kondycji ważnych sektorów gospodarczych⁵.

Pozytywnych sygnałów dla gospodarki Hiszpanii dostarczają przede wszystkim sektor zagraniczny i turystyka. Udział eksportu w PKB stale rośnie, w 2012 roku wyniósł ok. 32,7% (w porównaniu do 26,5% w 2008 roku), a jego wartość została oszacowana na 336 mln euro⁶. Należy także zwrócić uwagę na wyhamowanie spadku popytu wewnętrznego – począwszy od 2013 roku, co kwartał rejestrowany jest coraz mniejszy spadek popytu wewnętrznego (–4,4% w I kw., –2,5% w III kwartale)⁷.

Hiszpania boryka się także z największym w Unii Europejskiej deficytem budżetowym, który w 2012 roku wyniósł 10,6% PKB⁸. W lipcu 2012 roku rząd hiszpański wprowadził szereg nowych reform oszczędnościowych, mających na celu zmniejszenie deficytu

⁴ National Statistics Institute, *Monthly Statistics Bulletin*, www.ine.es [data dostępu: 11.12.2013 r.].

⁵ Ambasada Rzeczypospolitej Polskiej w Madrycie, www.madryt.msz.gov.pl [data dostępu: 11.12.2013 r.].

⁶ Spanish National Accounts, Urząd Statystyczny w Hiszpanii, www.ine.es [data dostępu: 11.12.2013 r.].

⁷ *Quarterly Spanish National Accounts. Third quarter of 2013*. Press Release, 28 November 2013, INE [data dostępu: 11.12.2013 r.].

⁸ Eurostat, *Government deficit/surplus, debt and associated data*, www.epp.eurostat.ec.europa.eu [data dostępu: 11.12.2013 r.].

budżetowego. Objęły one m.in. podwyżkę podatku VAT, redukcję wynagrodzeń w sektorze administracji publicznej, likwidację niektórych ulg mieszkaniowych, podwyżkę opłat za przejazd autostradami, zmniejszenie dopłat do leków i inne⁹.

3. Krajowe regulacje dotyczące podatku VAT

Podatek od wartości dodanej (VAT) w Hiszpanii funkcjonuje pod nazwą *Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)*. Wprowadzony został w 1986 roku jako efekt przemian polityczno-gospodarczych rozpoczętych w drugiej połowie lat siedemdziesiątych, a w szczególności w związku z wejściem Królestwa Hiszpanii do Unii Europejskiej. Kwestie związane z podatkiem VAT w Hiszpanii nadzorowane są przez Agencja Estatal de Administración Tributaria. AEAT funkcjonuje jako agencja przy Ministerstwie Skarbu i Administracji Publicznej (wcześniej przy nieistniejącym już Ministerstwie Gospodarki i Skarbu) od 1992 roku i zajmuje się zarządzaniem hiszpańskim systemem podatkowym, a także jego kontrolą i pobieraniem podatków. Agencja w świetle prawa jest odrębnym podmiotem, którego działanie regulowane jest określonymi wewnętrznymi regulacjami tej instytucji. Dzięki temu posiada pewną autonomię dotyczącą kwestii ustalania budżetu tej instytucji oraz jej polityki zatrudnienia. Hiszpańskie regulacje prawne dotyczące podatku VAT dostosowane są do wymagań i wskazań Unii Europejskiej w zakresie harmonizacji podatku wśród państw członkowskich.

Uregulowania w zakresie podatku VAT w Hiszpanii odnoszą się do terytorium Hiszpanii na półwyspie oraz archipelagu Balearów, łącznie z wyspami sąsiadującymi na terytorium morskim do 12 mil morskich oraz przestrzeni powietrznej odpowiadającej tym terytorium. Z terytorium stosowania podatku VAT wyłączone są: Archipelag Wysp Kanaryjskich, Ceuta oraz Melilla¹⁰.

Konstrukcja podatku VAT obowiązującego w Hiszpanii jest typowa dla podatków obrotowych i z założenia ma w jak najmniejszym stopniu oddziaływać na ostateczną cenę towaru lub usługi. Podatek ten obciąża więc konsumpcję towarów i usług wytwarzanych lub wprowadzanych do obrotu w wyniku działalności gospodarczej. Cechą charakterystyczną podatku VAT jest jego przerzucalność na kolejne fazy obrotu, co oznacza w praktyce, że końcowi odbiorcy nie mogą naliczyć podatku, są oni ostatecznie obciążeni podatkiem. Podobnie jak w Polsce, VAT w Hiszpanii jest podatkiem wielofazowym, który obciąża wszystkie etapy obrotu półproduktami i dobrami finalnymi. Opodatkowane są również zakupy i import z krajów należących do Unii Europejskiej. W przypadku tego rodzaju transakcji podatek płacony jest w kraju docelowym.

Przedmiotem opodatkowania podatkiem VAT w Hiszpanii objęte są dostawy towarów lub usług realizowane na terenie Hiszpanii przez przedsiębiorców. Podatek obowiązuje również wtedy, jeśli dostarczane towary lub usługi zostają następnie przekazane dalej

⁹ Ambasada Rzeczypospolitej Polskiej w Madrycie, www.madryt.msz.gov.pl [data dostępu: 11.12.2013 r.].

¹⁰ Wyłączenie to nastąpiło na podstawie art. 3 szóstej Dyrektywy KE. Wyłączenie to ma skutek także wobec krajów trzecich.

lub jeśli przedsiębiorcy działają na rzecz swoich wspólników, partnerów lub uczestników jednostek, które sami prowadzą.

Podatek VAT stosuje się m.in. w przypadku świadczenia następujących usług na terenie Hiszpanii:

- niezależne wykonywanie danej działalności gospodarczej lub wolnego zawodu, na przykład lekarza, architekta lub handlowca,
- dzierżawa dóbr lub usług (np. mieszkań, lokali),
- cesja użytkowania lub korzystania z rzeczy,
- cesja praw autorskich i praw własności intelektualnej i przemysłowej,
- przekazywanie lokali handlowych,
- transport,
- pożyczki i kredyty.

Niektóre z usług podlegają zwolnieniom z podatku – zaliczyć do nich można na przykład usługi medyczne oraz sanitarne, kształcenie, usługi kulturalne i sportowe prowadzone przez organy instytucji publicznych, usługi finansowe i ubezpieczeniowe, dzierżawę nieruchomości rolnych oraz mieszkań, z wyjątkiem najmu lokali usługowych, wybrane powszechne usługi pocztowe oraz gry losowe.

W Hiszpanii obowiązują trzy stawki podatku VAT: stawka podstawowa wynosząca 21% (obowiązująca od 1 września 2012 roku, po podwyżce z 18%) oraz dwie stawki zredukowane: 10% (wcześniej 8%) oraz 4%. Zmiana stawki podatku VAT z 18% do 21% uzasadniona została przez rząd hiszpański „dramatyczną sytuacją finansową kraju”, w tym koniecznością redukcji deficytu publicznego. W roku 2011 hiszpański deficyt budżetowy wyniósł aż 11,1% PKB. Z podobnych względów również w grupie artykułów objętych obniżonym podatkiem, VAT został podniesiony z 8 do 10%. Od 1 stycznia 2013 roku zniesiono także ulgę obowiązującą w przypadku zakupu pierwszego mieszkania – VAT od kupna mieszkania wzrósł z 4% do 10%. Była to w okresie kryzysu już druga podwyżka stawek VAT. W lipcu 2010 r. stawka podstawowa została podniesiona z poziomu 16%, a wyższa ze stawek zredukowanych z 7%. Według danych Hiszpańskiego Urzędu Statystycznego w latach 2009 i 2010 spadkowi liczby podmiotów składających deklaracje VAT towarzyszył również spadek łącznej wielkości teoretycznej podstawy tego podatku. Pomimo spadku wielkości podstawy podatku VAT (o 0,7%, wielkość sprzedaży podmiotów składających deklaracje spadła w tym czasie o 3,12%), podniesienie jego stawek wpłynęło na wzrost przychodów z tego podatku w 2010 r. o 7,32%. W roku 2012 pomimo podwyżek stawek VAT deficyt budżetowy w Hiszpanii nadal utrzymywał się na wysokim poziomie 10,6% w relacji do PKB, a dług publiczny wzrósł do 86,0% PKB (w roku 2008 wynosił 40,2% PKB).

Stawka zredukowana 10% stosowana jest w przypadku dostaw takich towarów jak: produkty spożywcze przeznaczone do spożycia przez ludzi (z wyłączeniem produktów podstawowych i napojów alkoholowych), pasze dla zwierząt, leki dla zwierząt, okulary korekcyjne i soczewki kontaktowe, sprzęt medyczny (np. protezy i przedmioty służące korekcji niepełnosprawności oraz produkty sanitarne i służące do zapobiegania, diagnozowania, leczenia chorób ludzi i zwierząt, z wyłączeniem kosmetyków i środków higieny osobistej), zwierzęta przeznaczone do uboju oraz reprodukcji, lokale mieszkalne oraz miejsca garażowe. 10% stawka podatkowa dotyczy także świadczenia następujących

usług: przewóz osób, usługi restauracyjne i hotelarskie, wywóz śmieci, recykling odpadów i oczyszczanie wód, dostawy dzieł sztuki, wystawy i targi o charakterze handlowym, usługi polegające na wytwarzaniu żywności, hodowli zwierząt, uprawianiu terenów rolnych, usługi weterynaryjne, świadczenie usług przez spółki rolne dla swoich wspólnych (w tym użytkowanie maszyn), wykonywanie robót murarskich w budynkach mieszkalnych, dostawy wody.

Druga ze stawek obniżonych (4%) stosowana jest w przypadku dostaw m.in. następujących produktów i usług: podstawowych produktów spożywczych (chleba, mąki, mleka, serów, jajek, owoców, warzyw), książek i czasopism, przyborów szkolnych (z wyłączeniem artykułów elektronicznych), lekarstw przeznaczonych dla ludzi, samochodów i niektórych produktów przeznaczonych dla osób niepełnosprawnych. Zerową stawką VAT objęty jest natomiast transport międzynarodowy oraz transakcje wewnątrzwspólnotowe. Kształtowanie się stawek podatku dla poszczególnych grup produktów oznacza przede wszystkim niższe obciążenia podatkowe cen produktów pierwszej potrzeby, a także produktów wrażliwych, związanych z ochroną zdrowia.

Ponadto występują w hiszpańskim systemie podatkowym także szczególne, uproszczone uregulowania opodatkowania VAT-em stosowane w przypadku rolnictwa, rybołówstwa oraz obrotu przedmiotami używanymi (np. dziełami sztuki, przedmiotami kolekcjonerskimi).

Momentem, w którym powstaje obowiązek podatkowy, jest termin dostarczenia dóbr lub wykonanie usługi, którym towarzyszyć powinno wystawienie faktury. W przypadku dokonywanych przedpłat lub płatności zaliczkowej, obciążenie podatkiem VAT powstaje w momencie otrzymania zaliczki. W stosunku do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów obowiązek podatkowy powstaje w terminie do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wydano towar od dostawcy lub od daty wystawienia faktury. Ta sama zasada ma zastosowanie w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów – w obu sytuacjach nie stosuje się natomiast przepisów dotyczących przedpłat i zaliczek. Natomiast moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku importu towarów z krajów spoza UE stanowi data przywozu towarów (wg dokumentów celnych).

Podatnik w Hiszpanii jest zobowiązany do wystawienia faktury VAT w przypadku wszystkich transakcji podlegających opodatkowaniu, w tym eksportu i dostaw wewnątrzwspólnotowych – z wyjątkiem transakcji nieprzekraczających wartość 400 euro lub 3000 euro dla niektórych transakcji handlowych (w zamian mogą być wydane faktury uproszczone). Od 1 stycznia 2013 roku istnieje w Hiszpanii możliwość wystawiania elektronicznych faktur. Faktura VAT jest niezbędna w celu odliczenia podatku naliczonego lub uzyskania zwrotu podatku w przypadku eksportu i dostaw wewnątrzwspólnotowych. Aby uzyskać zwrot naliczonego podatku wymagane jest posiadanie określonych dokumentów poświadczających zrealizowaną dostawę towarów – w przypadku eksportu są to: deklaracje celne, dokumenty przewozowe oraz określenie na fakturze odpowiednich przepisów hiszpańskiego prawa zwalniających z podatku VAT, a w przypadku dostaw wewnątrzwspólnotowych są to: kopia faktury z ważnym numerem ewidencyjnym VAT nabywcy (wydanym przez inne państwo członkowskie UE), całość dokumentacji handlowej, tj. listy przewozowe, dokumenty transportowe, dowody płatności. Jeśli faktura wystawiana jest w obcej walucie, to zarówno wartości sprzedaży, jak i kwoty podatku VAT

muszą być przeliczone według obowiązującego kursu euro, publikowanego przez Bank Hiszpanii z dnia wystawienia faktury VAT.

Zgodnie z hiszpańskim prawem podatkowym, podmiotami zobowiązanymi do naliczenia podatku VAT (podatnikami VAT) są wszystkie jednostki organizacyjne lub osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą lub zawodową na terenie Hiszpanii (a także spółki handlowe, łącznie z dzierżawcami dóbr i usług oraz tych, którzy urbanizują tereny lub przemieszczają, konstruują lub odnawiają budownictwo dla jego późniejszej sprzedaży lub cesji), polegającą na dostarczaniu towarów lub świadczeniu usług, wewnątrzwspólnotowym nabyciu, imporcie lub sprzedaży na odległość – nawet jeśli wykonują tę działalność sporadycznie. Nie występuje w Hiszpanii próg obrotów zobowiązujący do rejestracji w celach VAT. Każdy podmiot, który rozpoczyna działalność, musi zawiadomić organy podatkowe i dokonać rejestracji w celach podatku VAT. Możliwe jest także zarejestrowanie tzw. grupy podatkowej, jednak niezależnie od tej możliwości firmy, które należą do tej samej grupy, muszą zarejestrować się także indywidualnie.

Szczególne przepisy podatkowe stosuje się w Hiszpanii względem podmiotów niemających stałej siedziby w Hiszpanii (tzw. *nonestablished businesses*). Istnieje obowiązek ich rejestracji w hiszpańskich organach podatkowych dla celów VAT, jeśli prowadzona przez nie działalność podlega opodatkowaniu VAT, zgodnie z hiszpańskim prawem. Obowiązek ten powstaje, jeśli przedmiotem jej działalności są: dostawy wewnątrzwspólnotowe, sprzedaż na odległość przekraczająca próg 35 000 euro rocznie, pozostałe dostawy towarów lub usług niepodlegające mechanizmowi odwrotnego obciążenia, eksport. Podmioty te zobowiązane są także do ustanowienia przedstawiciela podatkowego w Hiszpanii¹¹.

W przypadku dostaw dokonywanych przez przedsiębiorstwa zagraniczne (niemające stałej siedziby na terenie Hiszpanii i niebędące płatnikami VAT w Hiszpanii), których odbiorcami są podatnicy VAT w Hiszpanii, najczęściej ma zastosowanie tzw. mechanizm odwrotnego opodatkowania. W ramach tego mechanizmu podatnikiem, na którym ciąży obowiązek podatkowy, jest odbiorca dostarczonych towarów lub usług. Mechanizm odwrotnego obciążenia nie stosuje się w następujących sytuacjach: w przypadku towarów nabywanych w drodze sprzedaży wysyłkowej lub internetowej, w przypadku zwolnionego z opodatkowania eksportu lub dostaw wewnątrzwspólnotowych. W przypadku świadczenia usług podlegających opodatkowaniu przez podmiot zagraniczny na rzecz firmy mającej siedzibę w Hiszpanii uznaje się, że to odbiorca usługi w Hiszpanii jest podatnikiem, na którym ciąży obowiązek związany z VAT.

W przypadku niedokonania rejestracji dla celów VAT grozi sankcja w wysokości 400 euro. Kara ta może być obniżona do 200 euro, jeżeli podatnik dokona rejestracji przed wezwaniem go przez organy podatkowe.

Deklaracje dla celów podatku VAT składane są w Hiszpanii w zależności od wysokości obrotu i działalności podatnika: miesięcznie (do 20. dnia miesiąca następującego

¹¹ Co do zasady, podatnicy mający siedzibę w UE, firmy mające siedzibę na Wyspach Kanaryjskich, Ceuty i Melilli oraz firmy zagraniczne mające siedzibę w kraju, który ma umowę o wzajemnej pomocy z Hiszpanią, są zwolnione od tej generalnej zasady. Jednak w praktyce, organy podatkowe wymagają wyznaczenia przedstawiciela VAT nawet do podmiotów mających siedzibę w UE, ze względu na obowiązek posiadania hiszpańskiego adresu do korespondencji.

po miesiącu sprawozdawczym) lub kwartalnie (do 20. dnia miesiąca następującego po zakończeniu kwartału w ciągu pierwszych trzech kwartałów, a do 30 stycznia następnego roku w ostatnim kwartale). Dodatkowo, wszyscy podatnicy zobowiązani są do złożenia rocznego zestawienia transakcji podlegających opodatkowaniu VAT-em (zarówno wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, jak i wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów). Podatnicy, których obroty w poprzednim roku przekroczyły 6 010 121 euro muszą złożyć składać deklaracje podatkowe miesięcznie, tym samym uprawnieni są do ubiegania się o zwrot podatku VAT w okresach miesięcznych. W przypadku przekroczenia terminów złożenia deklaracji lub opóźnień w zapłacie podatku VAT pobierane są przez organy podatkowe opłaty w wysokości od 5% do 20% należnego podatku wraz z odsetkami (w zależności od czasu opóźnienia).

Podatnik może odzyskać VAT naliczony na poprzednich fazach obrotu, poprzez odjęcie go od podatku należnego z tytułu dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług (jeżeli kwota naliczonego podatku VAT przekracza kwotę podatku należnego z tytułu dokonywania opodatkowanych czynności). Odliczenia tego można dokonać w okresie rozliczeniowym, w którym obowiązek podatkowy powstał, lub w terminie do 4 lat od chwili transakcji. Podatnik może złożyć wniosek w celu odebrania nadpłaty VAT-u lub pozostawić tę sumę akonto kolejnych wpłat podatku należnego do zapłaty w okresie następnych czterech lat. Istnieją dwie możliwości postępowania w celu uzyskania zwrotu podatku. Zgodnie z ogólną procedurą podatnik może ubiegać się o zwrot w ostatniej deklaracji VAT składanej w ciągu roku (miesięcznie lub kwartalnie). Specjalna procedura odzyskania VAT-u pozwala podatnikowi ubiegać się o włączenie do miesięcznego trybu odzyskiwania podatku. Dzięki temu mogą oni wnioskować o zwrot naliczonego podatku w każdej deklaracji VAT składanej miesięcznie. W obu przypadkach organy podatkowe mają sześć miesięcy od daty złożenia wniosku na analizę, czy podatnik ma prawo do uzyskania zwrotu. Po przekroczeniu tego terminu na korzyść podatnika wypłacane są ewentualne odsetki.

Podatek naliczony podlegający odliczeniu obejmuje: VAT nałożony na dostawy dóbr i usług w Hiszpanii, VAT zapłacony w przypadku importu towarów, VAT od nabycia towarów w ramach dostawy wewnątrzwspólnotowej oraz wynikający z transakcji odwrotnego obciążenia. Aby zastosować procedurę odliczenia podatku naliczonego niezbędne jest posiadanie ważnej faktury zakupu lub dokumentu celnego.

Procedura odzyskania liczonego VAT-u nie może być zastosowana w odniesieniu do towarów i usług, które nie zostały bezpośrednio wykorzystane w celu prowadzenia działalności gospodarczej. Istnieje ponadto katalog wydatków poniesionych w związku z prowadzoną działalnością, w odniesieniu do których także nie można odzyskać naliczonego podatku VAT – np.: wydatki związane z rozrywką, alkohol i papierosy, prezenty, inne wydatki na cele prywatne. Natomiast możliwy do odliczenia jest VAT od poniesionych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą wydatków na reklamę, udział w szkoleniach i seminariach, taksówki, zakwaterowanie i wyżywienie oraz inne koszty podróży służbowych, zakup, najem lub leasing oraz utrzymanie i zakup paliwa do samochodów osobowych lub ciężarowych (możliwość odliczenia 50% podatku pod warunkiem, że co najmniej w 50% są wykorzystywane do celów służbowych).

W hiszpańskim ustawodawstwie funkcjonuje ponadto możliwość tzw. częściowego odliczenia VAT. Zasadę częściowego odliczenia podatku stosuje się, jeżeli podatnik

w ramach wykonywania swojej działalności gospodarczej lub zawodowej dokonuje jednocześnie sprzedaży towarów lub usług dających prawo do odliczenia i innych czynności tego samego rodzaju, które nie dają takiego prawa. Stosowana jest wówczas tzw. metoda proporcjonalna lub metoda bezpośredniego podziału (gdy kwota odzyskanego VAT-u przekracza 20% podatku naliczonego).

W odniesieniu do wydatków inwestycyjnych poniesionych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą o wartości powyżej 3000 euro w ciągu roku, istnieje możliwość odliczenia naliczonego VAT-u w roku, w którym towary zostały nabyte.

O zwrot naliczonego podatku VAT mogą ubiegać się również podmioty niemające stałej siedziby na terenie Hiszpanii. W odniesieniu do przedsiębiorstw mających siedzibę w UE, procedura zwrotu wykonywana jest zgodnie z warunkami dyrektywy Unii Europejskiej 2006/112/EC. W przypadku przedsiębiorstw mających siedzibę poza UE, zwrot VAT jest wykonany zgodnie z warunkami określonymi w 13. dyrektywie UE, pod warunkiem zasady wzajemności (hiszpański VAT jest zwracany tylko wnioskodawcom spoza UE z siedzibą w Kanadzie, Izraelu, Japonii, Monako, Norwegii i Szwajcarii. Pozostali muszą wyznaczyć przedstawiciela ds. podatku VAT w Hiszpanii).

4. Uwarunkowania fiskalne funkcjonowania przedsiębiorstw niezwiązane z VAT

Hiszpański system podatkowy pomimo wielu formalności, jakich wymaga od Hiszpańskich przedsiębiorców, zabiera im relatywnie niewiele czasu (według rankingu Doing Business 2014 – 167 godzin w ciągu roku). Możliwe jest składanie wielu deklaracji przez internet, stosowane są także inne udogodnienia ułatwiające petentom procedury podatkowe. System podatkowy składa się z trzech rodzajów podatków: *impuestos* (właściwe podatki), *tasas* (składki i opłaty) oraz *contribuciones especiales* (specjalne opłaty). *Tasas* i *contribuciones especiales* są pobierane w ramach usług świadczonych przez administrację publiczną¹².

Władze Kraju Basków oraz Nawarry dodatkowo mają szersze kompetencje w zakresie regulowania kwestii podatkowych, jednak z uwzględnieniem prawa krajowego, wspólnotowego i międzynarodowego obowiązującego w całej Hiszpanii. Dotyczy to podatków dochodowych oraz podatku od transferów nieobciążonych podatkiem VAT. W praktyce regulacje te są zbliżone do regulacji krajowych.

Wśród głównych obciążeń fiskalnych skierowanych wobec przedsiębiorstw w Hiszpanii – poza podatkiem VAT – wymienić można: podatek od osób prawnych (CIT), składki na ubezpieczenie społeczne, podatek od odsetek (od zysków kapitałowych), podatek od nieruchomości¹³. W 2007 roku w Hiszpanii weszła w życie reforma podatku dochodowego od osób prawnych, w ramach której obniżona została stawka CIT do 32,5% w 2007 roku i 30% począwszy od 2008 roku (dla dużych przedsiębiorstw) oraz do 25% dla małych i średnich przedsiębiorstw, tj. o obrotach poniżej 10 mln euro rocznie (stawka

¹² Enterprise Europe Network, www.een.org.pl [data dostępu: 12.12.2013 r.].

¹³ Ranking Doing Business 2014, www.doingbusiness.org [data dostępu: 12.12.2013 r.].

ta jest stosowana dla pierwszych 300 tys. euro dochodu, pozostały dochód opodatkowany jest stawką 30%). Ponadto w 2013 roku firmy, których obroty roczne nie przekraczają 5 mln euro i w których zatrudnienie przeciętne (w latach 2009–2013) było niższe niż 25 osób, opodatkowane są według stawki 20% (dla pierwszych 300 tys. euro, pozostały dochód opodatkowany jest stawką 25%). Przedsiębiorca może skorzystać ponadto z wielu ulg podatkowych.

Łącznie wpływy do budżetu państwa pochodzące z podatków stanowiły w 2012 roku 21,1% PKB, a ze składkami na ubezpieczenie społeczne – 33,3% PKB, czyli mniej niż średni wskaźnik w całej Unii Europejskiej (40,6%). Wpływy do budżetu z tytułu podatku VAT wyniosły 55 740 mln euro w 2012 roku (o 3,5% więcej niż w roku 2008) i stanowiły 5,4% PKB. Analogicznie, wpływy z podatku dochodowego do budżetu państwa ukształtowały się na poziomie 101 974 mln euro, tj. 9,9% PKB¹⁴.

5. Znaczenie regulacji podatku VAT dla sytuacji i perspektyw rozwoju sektora przedsiębiorstw

Hiszpańskie uregulowania prawne dotyczące obszaru podatku VAT, podobnie jak w przypadku wielu innych europejskich krajów, w ostatnich latach kształtowane były pod wpływem kryzysu finansów publicznych, któremu w tym kraju dodatkowo towarzyszyła recesja. Miało to swoje odbicie m.in. w decyzjach o podnoszeniu stawek podatku VAT (zarówno podstawowej, jak i jednej ze stawek zredukowanych). Pomimo wprowadzonych podwyżek stawek VAT w Hiszpanii deficyt budżetowy nadal utrzymuje się na wysokim poziomie. Podatek od wartości dodanej w Hiszpanii charakteryzuje się stosunkowo rozbudowanym systemem stawek tego podatku. Wpływ mają na to czynniki społeczne i chęć obniżenia obciążeń przede wszystkim na dobra pierwszej potrzeby, czy leki. Z punktu widzenia przedsiębiorstw rozbudowany i zróżnicowany system stawek podatku może nieść za sobą pewną uciążliwość przy jego rozliczaniu.

Obowiązek miesięcznego lub kwartalnego składania deklaracji podatkowych to relatywnie duża częstotliwość rozliczania podatku w skali UE. Częste dokonywanie formalności związanych z rozliczaniem z organami podatkowymi może być szczególnie uciążliwe dla małych przedsiębiorców. Obok obowiązkowych deklaracji podatkowych należy wspomnieć jeszcze o konieczności złożenia rocznego zestawienia transakcji podlegających podatkowi VAT. Nie jest to często spotykane rozwiązanie. W sytuacji, kiedy deklaracje kwartalne/miesięczne dostarczają organom podatkowym dostatecznych informacji dla samej procedury rozliczenia podatku VAT, stawia to pod znakiem zapytania zasadność funkcjonowania deklaracji rocznych, które mają znacznie bardziej szczegółowy charakter, a są wymagane w takiej samej formie zarówno od dużych przedsiębiorstw, jak i od małych, dla wyższego poziomu kontroli realizowanych przez przedsiębiorców transakcji.

Rozwiązaniem niekorzystnym z punktu widzenia hiszpańskich podatników jest roczny system rozliczania zwrotu podatku. Nawet jeśli podatnik może ubiegać się o zwrot miesięczny, podobnie jak w przypadku rocznego okresu zwrotu organy podatkowe obowią-

¹⁴ Eurostat, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu> [data dostępu: 12.12.2013 r.].

zuje długi, 6-miesięczny okres na określenie, czy zwrot podatnikowi się należy. W przypadku znacznych sum podlegających zwrotowi może mieć to niekorzystny wpływ na płynność finansową poszczególnych podatników. Podatnik, któremu przysługuje zwrot VAT, może zdecydować, czy chce aby należny zwrot podatku został mu wypłacony, czy odjęty od należnej kwoty podatku w ciągu kolejnych 4 lat.

W roku 2012 Hiszpania charakteryzowała się niskim wskaźnikiem udziału zarówno podatków pośrednich, jak i samego VAT-u w PKB. Przy założeniu określonego poziomu dochodów fiskalnych państwa, oznacza to strukturę podatków niekorzystną dla sektora przedsiębiorstw, dla których podatek VAT jest znacznie mniej odczuwalny niż podatki bezpośrednie i składki społeczne stanowiące obowiązkowe koszty pracy (szczególnie w sytuacji wysokiego bezrobocia). Ponieważ blisko 40% zatrudnionych w Hiszpanii pracuje w mikroprzedsiębiorstwach, szczególnie wrażliwych na koniunkturę gospodarczą, korzystne w przypadku tego kraju byłyby regulacje charakterystyczne dla innych krajów europejskich, które uwzględniają uproszczone procedury rozliczania VAT-u przez podmioty o niskich obrotach, a także zwolnienia z obowiązku rejestracji jako płatnika VAT lub obowiązku rozliczania tego podatku do podmiotów prowadzących działalność na niewielką skalę.

W kontekście otwartości hiszpańskiej gospodarki na przedsiębiorców z innych krajów warto jeszcze zwrócić uwagę na listę krajów, wobec której w kwestii zwrotu naliczonego podatku obowiązuje Hiszpanię zasada wzajemności. Odnosi się ona oczywiście do wszystkich krajów UE, a także do 6 krajów poza wspólnotą. Obszerność tej listy jest istotna w kontekście konkurencyjności hiszpańskiej gospodarki.

Analiza regulacji podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości na Litwie

Streszczenie

Pod kątem skali obciążeń podatkowych oraz ich struktury Litwę należy uznać za państwo, który sprzyja przedsiębiorcom. Znaczna rola neutralnych dla przedsiębiorstw podatków pośrednich, w tym VAT-u, tworzy korzystne warunki dla ich rozwoju, szczególnie ważne w początkowym okresie ich funkcjonowania. Również przepisy dotyczące obowiązujących okresów rozliczeniowych uwzględniają rozwiązania preferencyjne dla podmiotów cechujących się szczególną wrażliwością na uciążliwość procedur podatkowych związanych z podatkiem VAT, przy czym szczególną uwagę należy zwrócić na uprzywilejowanie przedsiębiorstw osób fizycznych stanowiących większość podmiotów gospodarczych zarejestrowanych na Litwie.

1. Charakterystyka sektora przedsiębiorstw

Zgodnie z danymi litewskiego urzędu statystycznego (*Litevos Statisticos Departamentas*), na początku 2013 roku na Litwie zarejestrowanych było łącznie 167 649 osób prawnych i osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą. Na początku 2009 roku liczba tych podmiotów wynosiła 187 417, co oznaczało spadek liczby podmiotów gospodarczych w ciągu 5 lat o 10,5%, choć w roku 2011 było ich nawet o 22,3% mniej (145 538 podmiotów). Wśród zarejestrowanych na początku 2013 roku podmiotów 101 870 (60,8%) stanowiły przedsiębiorstwa osób fizycznych. Również wśród nich względem roku 2009 odnotowany był znaczny spadek liczby przedsiębiorstw, z poziomu 121 788 podmiotów (o 16,4% w ciągu 5 lat, podczas gdy do roku 2011 spadek wyniósł nawet 35,4%). Jednocześnie udział przedsiębiorstw osób fizycznych w ogólnej liczbie przedsiębiorstw zmalał o 4,2 p.p. (w roku 2011 był mniejszy nawet o 10,9 p.p.)¹.

Zgodnie z wykazem z krajowego urzędu zajmującego się rejestracją podmiotów gospodarczych, na początku 2013 roku w litewskim systemie rejestracyjnym zarejestrowanych było około 196 898 podmiotów (w tym 44% z nich prowadziło bieżącą działalność). Z tego około 119 podmiotów było jednostkami państwowymi (75% z nich prowadziło czynną działalność), 64 o charakterze municypalnym, 399 działało w formie spółek jawnych (24% z nich wykonujących bieżącą działalność gospodarczą), 211 w formie spółek komandytowych – limited partnership (15% wykonuje bieżącą działalność), 98 667 w formie spółek prywatnych oraz 480 w formie spółek publicznych, 43 podmioty prowadzone

¹ *Statistical Yearbook of Lithuania*, Litevos Statisticos Departamentas, Vilnius 2013, s. 458.

były przez spółki zrzeszające prawników. Ponad 50% podmiotów stanowiły przedsiębiorstwa opierające się na formie spółek prywatnych².

Przeciętne obroty litewskich przedsiębiorstw w 2012 r. kształtowały się na poziomie 1,6 mln LTL. Najniższymi przeciętnymi obrotami charakteryzowały się przedsiębiorstwa z sekcji gospodarki, takich jak naprawa komputerów, sprzętu gospodarstwa domowego i inne usługi osobiste (mniej niż 500 tys. LTL), edukacja (0,1 mln LTL) profesjonalna działalność naukowa i techniczna (0,3 mln LTL), ochrona zdrowia (0,4 mln LTL), nieruchomości (0,4 mln LTL) oraz działalność kulturalna i rozrywkowa (0,4 mln LTL)³.

Na początku 2013 roku udział przedsiębiorstw prowadzących bieżącą działalność (86 929 aktywnych podmiotów) i zatrudniających 0–4 pracowników stanowił około 60,9% zarejestrowanych ogółem (52 951 podmiotów), w przedziale 5–9 pracowników zatrudniało 17,5% zarejestrowanych przedsiębiorstw (15 216 podmiotów), zaś powyżej 250 pracowników zaledwie 0,5% (łącznie 475 podmioty). W ramach przedsiębiorstw prowadzonych przez podmioty będące osobami fizycznymi (przedsiębiorstwa indywidualne), aż 90,8% stanowiły te zatrudniające do 9 pracowników. W przypadku spółek prowadzonych przez podmioty prywatne udział podmiotów zatrudniających do 9 pracowników wynosił 75,7%.

2. Uwarunkowania gospodarcze funkcjonowania sektora przedsiębiorstw

Według prognoz Eurostat tempo wzrostu PKB za 2013 r. powinno wynieść na Litwie około 3,4%, (kontynuacja trendu spadkowego), natomiast w całej UE około 0,0%. W 2009 roku litewskie tempo wzrostu gospodarczego wynosiło -14,8%, niemniej jednak w ostatnich latach uległo poprawie. Prognozowane tempo wzrostu eksportu za 2013 r. powinno wynieść około 5,9% (importu 6,2%). Przykładowo, ostatni dostępny roczny wskaźnik tempa zmian eksportu i importu za 2012 rok wyniósł odpowiednio 11,8% dla eksportu oraz 6,1% dla importu. W 2009 roku, w związku z kryzysem, wskaźniki te były ujemne, a spadki wynosiły 12,6% dla eksportu oraz 28,1% dla importu. Warto dodać, że dla roku 2013 udział importu w relacji do PKB (mierzony w cenach stałych) powinien wynieść około 80,9%, wskaźnik ten za 2012 roku kształtował się w granicach 78,8% PKB. W odniesieniu do eksportu, jego udział w relacji do PKB w roku 2012 wyniósł 83,5%, na 2013 rok Eurostat prognozuje wartość wskaźnika równą 85,5%. Prognozowane tempo wzrostu wartości dodanej w gospodarce litewskiej za 2013 r. powinno, zgodnie z prognozami Eurostat, wynieść 3,1%, ostatni zarejestrowany wskaźnik (za 2012 rok) kształtował się w granicach 3,7%. Wartość dodana brutto w 2012 roku o wartości 21 979 mln euro stanowiła około 90,4% PKB (w skali całej UE relacja wartości dodanej do PKB kształtowała się w tym czasie na poziomie wynoszącym około 89,9% PKB). Wymiana międzynarodowa w dużym zakresie stymulowana była nie tylko tempem zmian aktywności gospodarczej u kontrahentów zagranicznych, ale również zmianami kursu walutowego. Kurs wymiany litewskiego lita do euro od 2002 roku znajduje się pod zarządem walutowym i wynosi 3,45 litów za euro.

² Ibidem, s. 463–464.

³ Ibidem, s. 473–476.

Ustalenie na podstawie danych Eurostat wartości eksportu netto w zakresie wymiany towarów i usług jest w przypadku Litwy od roku 2009 dodatni. Nadwyżka bilansu obrotów bieżących wyniosła w roku 2009 w cenach stałych⁴ 89,8 mln euro, co stanowiło około 0,4% PKB, za rok 2012 nadwyżka ta wyniosła około 1,13 mld euro w cenach stałych (tj. około 4,7% PKB).

3. Krajowe regulacje dotyczące podatku VAT

Podatek od wartości dodanej (VAT) obejmuje wszelkie podlegające opodatkowaniu dostawy towarów lub usług dokonanych na Litwie przez podatnika w trakcie prowadzenia przez niego działalności.

Podstawowa stawka podatku VAT na Litwie to 21%, została podniesiona w roku 2009 z poziomu 18% i w roku 2010 z poziomu 19%. Obok stawki podstawowej funkcjonują stawki obniżone (5% oraz 9%). Stawka 5% stosowana jest do leków, sprzętu medycznego dla osób niepełnosprawnych, produktów farmaceutycznych oraz tych przeznaczonych na cele medyczne w odniesieniu do pełnej lub częściowej refundacji z narodowego funduszu zdrowia (do 31.12.2013 r.). Obniżona stawka 9% dotyczy: książek i czasopism, druków materiałów i czasopism periodycznych, usług pasażerskich na regularnych trasach zatwierdzonych przez ministerstwo właściwe do spraw transportu, dostaw ciepła do lokali mieszkalnych i dostaw wody grzewczej zastosowanych do 31 grudnia 2013 r.

Istnieje obszerna lista dostaw o zerowym oprocentowaniu, w tym: eksport towarów z UE, wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów, towary i usługi przeznaczone dla placówek dyplomatycznych, organizacji międzynarodowych i ich przedstawicieli, jak również dla pracowników i członków rodzin tych podmiotów; dostawy do organizacji charytatywnych, dostawa, przebudowa, modernizacja oraz najem statków i samolotów morskich, czy np. usługi finansowe związane z eksportem i ubezpieczenie dostaw.

Wykaz zwolnień z tytułu podatku VAT dotyczy między innymi: obrotu towarami i usługami związanymi z ochroną zdrowia, edukacją, usług pocztowych, usług ubezpieczeniowych, wynajmu nieruchomości, czy usług w zakresie rozpowszechniania sygnałów radiowych i telewizyjnych. Co ważne, nie można ubiegać się o zwrot podatku VAT z tytułu czynności, które podlegają zwolnieniu z podatku.

Procedura rejestracji zależna jest od rodzaju pomiotu, który o nią występuje. Podmioty, które dokonują na Litwie dostaw opodatkowanych podatkiem VAT, o wartości przekraczającej próg rejestracji przychodów za ostatnie 12 miesięcy wynoszący 155 000 LTL, są zobowiązane do zarejestrowania się jako podatnik VAT na terytorium Litwy. W przypadku sytuacji – w której wartość dostaw nie przekracza wskazanego progu – rejestracja ma charakter dobrowolny. Podmioty krajowe, które dokonują wyłącznie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w ramach dostaw nieprzekraczających progu 350 000 LTL, również nie mają obowiązku rejestracji.

Firmy spoza Litwy prowadzące działalność opodatkowaną podatkiem VAT, powinny poddać się procedurze rejestracji, chyba że działalność ta objęta jest zerową stawką

⁴ Ceny stałe z 2005 roku.

podatku VAT, lub też gdy obowiązek podatkowych przeszedł na nabywcę. Co więcej, jeżeli firma nie jest zarejestrowana jako podatnik VAT na Litwie, a prowadzi obrót towarami z innego państwa UE z litewskimi klientami niebędącymi płatnikami VAT, wówczas powinna wystąpić o rejestrację i dokonać rozliczenia VAT na Litwie, jeżeli zostanie przekroczony próg 125 000 LTL, określony dla tych transakcji. Firma zagraniczna nie może korzystać z dobrowolnej rejestracji VAT, chyba że kwestia dotyczy tak zwanej sprzedaży na odległość. Każda firma spoza UE jest zobowiązana do wyznaczenia przedstawiciela podatkowego, który dokonuje w jej imieniu rozliczeń z tytułu podatku VAT oraz ponosi solidarną odpowiedzialność za ich realizację. W przypadku podmiotów z UE taki przedstawiciel może zostać powołany, albo też mogą dokonać bezpośredniej rejestracji. Jeżeli podmiot dokonuje dostaw towarów i usług na terytorium Litwy, wymagane jest aby zarejestrował się i rozliczał z litewskiego podatku VAT. Istnieje jednak instytucja tak zwanego podatku odwróconego, powodująca, że obowiązek rozliczenia podatku VAT może być przesunięty na nabywcę pod warunkiem, że nabywca ten jest zarejestrowany jako podatnik VAT na Litwie.

Każda firma, która nie dopełni obowiązku rejestracji, zobowiązana jest do rozliczenia wszystkich transakcji za okres opóźnienia. Dodatkowo może zostać ustalona kara w granicach 10%-50% niezapłaconego podatku VAT oraz zwiększona o odsetki za zwłokę. W przypadku nieterminowej rejestracji, kwota zwrotu podatku jest proporcjonalnie pomniejszana. Kary dotyczą także np. niezłożenia deklaracji VAT w terminie (od 200 do 500 LTL). Opóźnienia w płatnościach wywołują powstanie odsetek za zwłokę. Od 1.10.2010 r. za każdy dzień zwłoki ustalono odsetki za zwłokę na poziomie 0,03%.

Deklaracje podatkowe z reguły mają charakter deklaracji miesięcznych (do 25. dnia miesiąca za miesiąc poprzedni). W przypadku, gdy łączny dochód podlegający opodatkowaniu za poprzedni rok kalendarzowy przedsiębiorstwa osoby prawnej jest mniejszy niż 200 000 LTL, a przedsiębiorstwo nie nabyło towarów z innych państw członkowskich UE, wówczas można zastosować wobec takiego podmiotu deklarację półroczną. Jest ona również skierowana do przedsiębiorstw osób fizycznych. Podmioty, którym przysługuje prawo do rozliczenia półrocznego, mogą dobrowolnie zdecydować się również na rozliczenie miesięczne. Przedsiębiorstwa wchodzące w skład międzynarodowych grup kapitałowych mogą również ubiegać się o inny okres deklaracji, ale termin ten nie może być dłuższy niż 60 dni. Deklaracje kwartalne możliwe są do zastosowania przez podmioty nieposiadające lokalizacji w kraju UE i dokonujące dostaw usług elektronicznych do podmiotów, które nie są zarejestrowane w zakresie rozliczeń z tytułu VAT.

Deklaracje VAT dla bieżącego okresu sprawozdawczego należy składać do 25. dnia następnego okresu sprawozdawczego z tytułu podatku VAT. Jeśli zastosowany jest jeden z powyżej wymienionych niestandardowych okresów rozliczeniowych, wówczas deklarację VAT należy złożyć w ciągu 25 dni od zakończenia tego okresu.

Faktury wprowadzić mogą obejmować rozliczenia w walucie innej niż LTL, jednak dla celów rozliczeń z tytułu podatku VAT kwota podatku wykazana na fakturze wystawionej przez firmę rozliczającą się z litewskiego VAT-u powinna być wystawiona w walucie lokalnej.

Niezarejestrowany podmiot może odzyskać podatek VAT, musi wówczas wystąpić z konkretnym roszczeniem. Jeśli firma ma siedzibę w innym państwie członkowskim UE

powinna powołać się na dyrektywę 2008/9/EEC, natomiast firma spoza UE powinna wystąpić z wnioskiem na podstawie 13. dyrektywy 86/560/EWG. Litwa posiada umowy wzajemne, umożliwiające dokonanie zwrotu z podatku VAT, z podmiotami zarejestrowanymi na terytoriach następujących krajów: Armenia, Islandia, Kanada, Chorwacja, Norwegia, Szwajcaria czy Turcja (aczkolwiek z pewnymi ograniczeniami).

4. Uwarunkowania fiskalne funkcjonowania przedsiębiorstw niezwiązane z VAT

Najważniejsze obciążenia przedsiębiorców na Litwie dotyczą konieczności ponoszenia podatku CIT. Stawka podstawowa tego podatku wynosi 15%, choć funkcjonuje również stawka zredukowana 5% dedykowana podmiotom w rolnictwie oraz małym przedsiębiorstwom. Przedsiębiorcy na Litwie zobowiązani są również do ponoszenia składek na ubezpieczenia społeczne z tytułu zatrudnienia pracowników, które w roku 2013 stanowiły 30,98% wynagrodzenia brutto⁵. Łączne obciążenia podatkowe na Litwie w tym czasie stanowiły około 43,1% dochodu.

Do innych obciążeń fiskalnych przedsiębiorców na Litwie można zaliczyć podatek gruntowy wynoszący 1,5% oszacowanej wartości gruntu (w przypadku przedsiębiorstw chodzi przede wszystkim o grunty komercyjne), podatek od nieruchomości komercyjnych opodatkowany stawką 1%, podatek od pojazdów (ustalony kwotowo) o wartości 990 lirów, zwiększony o 1600 lirów w zależności od rodzaju pojazdu, oraz kwotowy podatek/opłatę ekologiczną pobieraną w wysokości 69,6 lirów⁶.

Na Litwie dochody fiskalne państwa za rok 2012 w relacji do PKB stanowiły około 27,2%. Podatki od produktów stanowiły wówczas 10,7% PKB (39,3% dochodów fiskalnych), w tym wpływy z tytułu podatku VAT kształtowały się na poziomie 7,5% PKB (27,3% dochodów fiskalnych). Wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych kształtowały się na poziomie około 3,5% PKB (12,9% dochodów), zaś podatki dochodowe osób prawnych na poziomie około 1,3% PKB (4,8% dochodów). Wpływy z tytułu składek na obowiązkowe ubezpieczenia społeczne wyniosły za rok 2012 około 11,0% PKB (40,4% dochodów)⁷.

5. Znaczenie regulacji podatku VAT dla sytuacji i perspektyw rozwoju sektora przedsiębiorstw

Podatki pośrednie (w tym VAT) stanowią znaczną część relatywnie niskich w stosunku do PKB obciążeń podatkowych na Litwie. Jest to sytuacja niezwykle korzystna dla działających w tym kraju przedsiębiorców. Oznacza bowiem, przy znajdujących się na przeciętnym poziomie obciążeniach kosztami pracy, zarówno jedno z najniższych w Euro-

⁵ Ranking Doing Bussines 2014, <http://doingbusiness.org> [data dostępu: 16.12.2013 r.].

⁶ Ranking Doing Bussines, <http://www.doingbusiness.org> [data dostępu: 16.12.2013 r.].

⁷ Eurostat, <http://ec.europa.eu> [data dostępu: 16.12.2013 r.].

pie obciążeń podatkiem dochodowym od osób prawnych, jak i niskie bezpośrednie obciążenia dochodu osób fizycznych.

Próg podatkowy zobowiązujący do rejestracji w systemie podatku VAT na Litwie wyznaczony jest przez określony poziom przychodów. Jest to rozwiązanie korzystne dla podmiotów prowadzących działalność na małą skalę. Nie funkcjonuje podobny limit dla podmiotów zagranicznych, które powinny się zarejestrować, jeśli dokonują opodatkowanych VAT-em dostaw bez mechanizmu opodatkowania odwrotnego. Dodatkowo przedsiębiorstwa spoza UE powinny wyznaczyć na Litwie swojego przedstawiciela podatkowego, czego nie muszą robić podmioty z krajów należących do wspólnoty. Korzystna dla podmiotów spoza UE dobrowolność takiego rozwiązania, ze względu na zabezpieczenie ściągalności takiego podatku, wymagałaby zawarcia odpowiednich umów o współpracy w obszarze VAT-u z krajami, w których takie podmioty są zarejestrowane.

Charakterystyczne dla Litwy jest ustalenie prawa do półrocznego rozliczenia podatku VAT w zależności od formy prawnej przedsiębiorstwa. Osoby fizyczne mają takie prawo niezależnie od osiąganych obrotów, pomimo wyższego ryzyka, jakie ponosi państwo w przypadku niezapłacenia wyższego zobowiązania podatkowego przez przedsiębiorstwa osób fizycznych o relatywnie wysokich obrotach. Dłuższy okres rozliczeń może stanowić istotne udogodnienie dla osób prowadzących jednoosobową działalność, przynosząc im oszczędność czasu i kosztów. Warto przy tym wspomnieć, że przedsiębiorstwa osób fizycznych na Litwie na początku 2013 r. stanowiły 60,8% wszystkich przedsiębiorstw, co oznacza szerokie grono beneficjentów tej regulacji.

Do czynników niesprzyjających przedsiębiorstwom na Litwie (zwłaszcza należącym do grup kapitałowych) należy zaliczyć brak możliwości funkcjonowania grup podatkowych. Oznacza to jednocześnie konieczność rozliczania przed organami podatkowymi wszelkich transakcji wewnątrzkrajowych, nawet pomiędzy powiązаныmi ze sobą własnościowo podmiotami. Może to np. w pewnym stopniu ograniczać opłacalność korzystnego w określonych sytuacjach delegowania określonych aktywności przedsiębiorstwa do podmiotów zależnych.

Litewskie rozwiązania podatkowe w zakresie regulacji dotyczących podatku VAT powinny być oceniane w kontekście kształtowania się sytuacji gospodarczej Litwy i sytuacji sektora przedsiębiorstw w ostatnich latach. Po znacznym spadku liczby przedsiębiorstw w tym kraju do roku 2011, który dotknął przede wszystkim przedsiębiorstwa osób fizycznych, obserwowany jest ponownie dynamiczny wzrost liczby tego rodzaju podmiotów. Korzystne rozwiązania w obszarze regulacji podatkowych są czynnikiem, który umożliwia na Litwie szybszą kompensację strat, jakie poniosła krajowa gospodarka w następstwie ostatniego kryzysu finansowego.

Analiza regulacji podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości w Niemczech

Streszczenie

Niemcy charakteryzują się jednym z najdłużej obowiązujących w Europie systemów podatku VAT, który jest silnie uwarunkowany kształtującymi się równolegle regulacjami UE w tym zakresie. Krajowe regulacje charakteryzują się przede wszystkim stabilnością podstawowych stawek VAT-u. Co charakterystyczne dla tego kraju, obowiązek rozliczania podatku VAT obowiązuje wszystkie podmioty gospodarcze, choć częstotliwość samego składania deklaracji zależna jest od wielkości osiąganego podatku naliczonego, a nie – jak w przypadku większości krajów – od wielkości osiągniętych przez nie obrotów. Jako czynnik, który może spowalniać w Niemczech rozwój sektora przedsiębiorstw, można uznać strukturę obciążeń podatkowych, w której silniej niż w innych krajach dominują składki na ubezpieczenia społeczne, przy mniejszym znaczeniu podatków pośrednich.

1. Charakterystyka sektora przedsiębiorstw

Motorem napędowym dla wzrostu gospodarczego oraz zatrudnienia Niemiec jest sektor małych i średnich przedsiębiorstw¹. Liczba przedsiębiorstw w tym sektorze sięga obecnie około 3,7 mln firm (w tym osoby samozatrudnione), co stanowi 99,7% wszystkich przedsiębiorstw działających na terenie Niemiec. Firmy te zapewniają w przybliżeniu 60% wszystkich miejsc pracy, generują 38% obrotów podlegających opodatkowaniu, a także wypracowują około 49% produktu narodowego². Biorąc pod uwagę sektory działalności, najwięcej dużych przedsiębiorstw (powyżej 250 osób) funkcjonuje w branży energetycznej (aż 29,4% wszystkich przedsiębiorstw), a na dalszych miejscach znajdują się: dostawa wody (3,8%) oraz przetwórstwo przemysłowe (2,4%)³.

Spośród 3 610 217 podmiotów gospodarczych w Niemczech w 2010 roku, 62,7% z nich prowadziło działalność związaną z usługami, 18% funkcjonowało w branży związanej z edukacją, ochroną zdrowia i pomocą społeczną, kulturą i rozrywką, 10,6% w budow-

¹ Małe i średnie przedsiębiorstwa określane są na podstawie klas wielkości zatrudnienia i obrotów, wyróżnia się: mikroprzedsiębiorstwa (do 9 osób, obroty roczne do 2 mln euro), małe przedsiębiorstwa (do 49 osób, obroty do 10 mln euro), średnie przedsiębiorstwa (do 249 osób, obroty do 50 mln euro), duże przedsiębiorstwa (250 osób i więcej, obroty 50 mln euro i więcej) – na podstawie: www.destatis.de [data dostępu: 12.12.2013 r.].

² The Federal Ministry of Economics and Technology, www.bmwi.de [data dostępu: 12.12.2013 r.].

³ Federal Statistical Office, *Shares of small and medium-sized enterprises in selected variables, 2010*, www.destatis.de [data dostępu: 11.12.2013 r.].

nictwie i zaledwie 8,7% w przemyśle. Struktura ta nie uległa znaczącym zmianom od 2008 roku. Wśród wszystkich podmiotów gospodarczych największy odsetek tworzyły te stanowiące własność prywatną oraz charakteryzujące się nieograniczoną odpowiedzialnością (63,8%). W dalszej kolejności były prywatne lub publiczne spółki akcyjne charakteryzujące się ograniczoną odpowiedzialnością (17,4%), a szczególnie duży ich odsetek odnotowano w sektorze przemysłowym (31,6%). Na ostatnim miejscu znalazły się różnego rodzaju spółki z ograniczoną i nieograniczoną odpowiedzialnością, w tym także spółdzielnie, stowarzyszenia itp. (18,8%)⁴.

Zgodnie z danymi Federalnej Agencji Zatrudnienia, na koniec I kwartału 2013 roku w Niemczech zatrudnionych było 29 061 596 osób, z czego największą część z nich skupiała branża wytwórcza (22,5%), handel i naprawy (14,4%) oraz opieka zdrowotna i pomoc społeczna (12,9%)⁵.

2. Uwarunkowania gospodarcze funkcjonowania sektora przedsiębiorstw

Gospodarka Niemiec jest najsilniejszą i najlepiej rozwijającą się w całej Unii Europejskiej. Wartość PKB w 2012 roku wyniosła 2664 mld euro, co oznaczało wzrost gospodarczy na poziomie 0,7%. Warto podkreślić, że wartość dodana stanowiła 89,5% PKB i udział ten jest niezmienny od ostatnich kilku lat. Największy wpływ na rozwój gospodarki miał przemysł (25,8% łącznej wartości dodanej), usługi publiczne, edukacja i ochrona zdrowia (18,4% łącznej wartości dodanej) oraz handel, transport, hotele i restauracje (14,6% łącznej wartości dodanej)⁶. Stały rozwój gospodarczy Niemiec potwierdza także wskaźnik PKB *per capita*, który w 2012 roku wyniósł 32 600 euro na mieszkańca, co stanowiło wzrost o 8,3% w porównaniu do 2008 roku⁷. 2013 rok przyniósł dalszy wzrost wartości PKB, w III kwartale odnotowano wzrost o 0,5% w porównaniu do kwartału poprzedniego oraz 3,3% względem analogicznego kwartału roku poprzedniego. Ze wstępnych szacunków wynika także, Niemcy jako jedyne w Unii Europejskiej wypracowały w 2012 roku nadwyżkę budżetową wynoszącą 0,1% PKB⁸.

Wzrost gospodarczy sprzyja rosnącym wydatkom konsumpcyjnym gospodarstw domowych, które wyniosły w 2012 roku 1451,96 mld euro i były wyższe o 6,6% niż w roku 2010. Największą ich część stanowiły wydatki związane z utrzymaniem mieszkania, wodą, gazem, energią elektryczną (24,2%), transportem i komunikacją (16,4%). Jedzenie, napoje i wyroby tytoniowe znalazły się dopiero na trzecim miejscu, z udziałem 15% w strukturze konsumpcji. Najmniejszy odsetek swoich wydatków gospodarstwa domowe przeznaczały na odzież i obuwie (4,9%), hotele i restauracje (5,9%) oraz meble i sprzęt gospodarstwa domowego (6,3%). Najbardziej dynamiczny wzrost wydatków na prze-

⁴ Eurostat (ostatnie za rok 2010), www.epp.eurostat.ec.europa.eu [data dostępu: 11.12.2013 r.].

⁵ Federal Employment Agency, Employment Statistics, *Classification of Economic Activities, edition 2008 (WZ 2008)*, www.destatis.de [data dostępu: 11.12.2013 r.].

⁶ Federal Statistical Office, www.destatis.de [data dostępu: 11.12.2013 r.].

⁷ Eurostat, www.epp.eurostat.ec.europa.eu [data dostępu: 11.12.2013 r.].

⁸ Eurostat, *Deficit ratios of EU-Member States Net borrowing (-) / net lending (+) in % of Gross domestic product*, October 2012 EDP notification, www.epp.eurostat.ec.europa.eu [data dostępu: 11.12.2013 r.].

strzeni lat 2010–2012 zaobserwowano jednak w przypadku transportu i komunikacji (wydatki wzrosły o 9,4%), żywności i napojów (o 9,3%), hoteli i restauracji (o 8,9%) oraz mebli i sprzętu domowego (o 8,8%)⁹.

3. Krajowe regulacje dotyczące podatku VAT

Podatek od wartości dodanej VAT w Niemczech wprowadzony został 1 stycznia 1968 roku i funkcjonuje pod nazwą *Umsatzsteuer/Mehrwertsteuer*. Dla celów podatku VAT, terytorium Niemiec nie obejmuje wyspy Helgoland, terytorium Büsingen i strefy wolnej od kontroli typu I (która obejmuje głównie wolne porty Bremerhaven, Cuxhaven i Hamburg (do 31 grudnia 2012), a także niektórych innych terenów specjalnych).

Podatek VAT naliczany jest w wyniku transakcji wykonywanych w obrocie gospodarczym oraz prawnym. Każdy, kto przeprowadza takie transakcje w Niemczech, podobnie jak w całej Unii Europejskiej, obarczony jest, zgodnie z przepisami prawnymi danego kraju, określoną stawką podatku obrotowego. Przedmiotem opodatkowania podatkiem VAT jest obrót (*Umsatz*), a opodatkowaniu podlegają następujące transakcje:

- dostawa towarów lub świadczenie usług przez podatnika na terenie Niemiec. Nie podlega opodatkowaniu obrót, który na podstawie zarządzeń prawnych lub administracyjnych został wyeksportowany lub według przepisów prawnych uznany jest za wyeksportowany,
- import towarów do Niemiec pochodzących z krajów spoza UE (podatek obrotowy importowy), bez względu na status importera,
- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (przez podatnika) z innego kraju należącego do Unii Europejskiej,
- świadczenie usług lub dostawa towarów wraz z usługą instalacji podlegające mechanizmowi odwrotnego opodatkowania,
- samodzielna dostawa towarów i usług przez podatnika,
- obroty w portach wolnocłowych traktowanych jako obroty uzyskane w kraju podlegające opodatkowaniu na zasadach ogólnych,
- obroty w ramach uszlachetniania oraz towary będące przedmiotem obrotu w składach celnych lub portach wolnocłowych,
- nabycie wewnątrz państw UE nowego pojazdu przez obywatela państwa członkowskiego UE,
- pozostałe usługi wykonywane na rzecz innych osób.

Podatnikiem VAT jest każda osoba, jednostka organizacyjna lub osoba fizyczna, która samodzielnie prowadzi działalność gospodarczą na terenie Niemiec. Każdy podmiot rozpoczynający działalność w Niemczech jest zobowiązany do zgłoszenia się do odpowiednich służb podatkowych i dokonania niezbędnej rejestracji (nie występuje próg rejestracji) i podlega obowiązkowi podatkowemu. Procedura tzw. odwrotnego obciążenia (obowiązek podatkowy ciąży na nabywcy) ma zastosowanie w następujących sytuacjach: usługi lub towary dostarczane przez podmioty niemające siedziby w Niemczech (tzw. *nonesta-*

⁹ Federal Statistical Office, www.destatis.de [data dostępu: 11.12.2013 r.].

blished businesses), niektóre transakcje związane z nieruchomościami, niektóre transakcje związane z przejęciem prawa do nieruchomości, niektóre dostawy gazu i elektryczności, towary dostarczone w ramach realizacji zabezpieczenia po postępowaniu upadłościowym, niektóre dostawy ciepła, sprzątanie obiektów, dostawy układów scalonych i telefonów komórkowych o wartości powyżej 5000 euro. Procedura odwrotnego obciążenia nie ma zastosowania w przypadku transportu pasażerskiego oraz usług w zakresie targów i wystaw.

Po dokonaniu rejestracji w urzędzie podatkowym przyznawane są dwa rodzaje numerów identyfikacyjnych – ogólny numer podatkowy (*Steuernummer*) oraz numer identyfikacji podatkowej (*USt-IdNr*). Pierwszy z nich to numer, pod którym podatnik jest zarejestrowany w urzędzie skarbowym, stosowany we wszystkich deklaracjach i korespondencji z organami podatkowymi. Po otrzymaniu numeru podatkowego, podatnik może zwrócić się do Federalnego Biura Finansów w Saarlouis po numer identyfikacyjny VAT. Numer ten jest używany do transakcji wewnątrzwspólnotowych.

Niemieckie prawo umożliwia także rejestrację grupy spółek zależnych, które są „związane finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie” w jeden podmiot podatkowy, pod warunkiem, że organem kierującym i zarządzającym grupą będzie podmiot prawny, w tym korporacja, spółka jawna, samodzielny przedsiębiorca, a członkiem grupy podlegającym kontroli będzie korporacja. W wyniku połączenia podmiot „zależny” nie jest dłużej traktowany jako samodzielny podatnik, a transakcje wewnątrz grupy są zwolnione z opodatkowania podatkiem VAT. Spółka zależna nie składa także odrębnych deklaracji VAT, a wszystkie transakcje wykazywane są przez organ zarządzający grupą. Opisane udogodnienia mają zastosowanie wyłącznie do dostaw krajowych między jednostkami grupy (czyli w zakresie niemieckiego podatku VAT), a działanie grupy jest ograniczone tylko do terenu Niemiec.

Zgodnie z niemieckim ustawodawstwem wyróżnia się także tzw. *nonestablished businesses*, czyli firmy, które nie posiadają stałej siedziby prowadzenia działalności w Niemczech, nie są zobowiązane do rejestracji dla celów VAT w Niemczech, jeśli wszystkie dokonywane przez nie transakcje podlegają procedurze odwrotnego opodatkowania (zgodnie z którym odbiorca musi samodzielnie naliczyć i zapłacić VAT). W przypadku gdy mechanizm ten nie ma zastosowania, podmiot niemający siedziby w Niemczech musi zarejestrować się w niemieckim urzędzie podatkowym w celu dokonywania rozliczeń VAT, nie może ustanawiać jednak przedstawiciela podatkowego. Przedstawiciel podatkowy może być powoływany tylko w przypadku, gdy podmiot nie odzyskuje niemieckiego VAT-u i dokonuje wyłącznie transakcji, które są zwolnione z opodatkowania.

Nie są stosowane w Niemczech kary związane z opóźnieniem w rejestracji dla celów VAT. Jeśli w jej wyniku podatnik złoży po terminie deklarację VAT, wówczas zostaje obciążony jedynie z tego tytułu (do 10% należnego podatku VAT). Występują także kary wynikające z opóźnień w płatnościach podatku VAT (1% należnego podatku za każdy miesiąc opóźnienia), co może być także uznane za oszustwo podatkowe. W przypadku dobrowolnego ujawnienia transakcji opodatkowanych VAT-em o wartości powyżej 50 000 euro, grzywna wynosi 5% kwoty należnego podatku.

W niemieckim systemie podatkowym występują trzy kategorie transakcji: podlegające opodatkowaniu według jednej ze stawek podatkowych, zwolnione z opodatkowa-

nia (nie powodują prawa do odliczenia podatku naliczonego) oraz transakcje zwolnione z opodatkowania, od których dostawca może odzyskać kwotę podatku naliczonego, tzw. *exempt with credit* (eksport towarów i usług poza UE oraz wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów).

Podstawowa stawka podatku VAT, która obowiązuje dla większości towarów i usług, wynosi 19%. Stawka ta ma zastosowanie do wszystkich dostaw towarów lub usług, o ile przepisy nie pozwalają na zastosowanie stawki obniżonej lub zwolnienie z podatku. W przypadku niektórych towarów, stosowana jest stawka obniżona i wynosi 7%. Towary i usługi objęte podatkiem obrotowym w wysokości 7% wymienione są w wykazie stanowiącym załącznik do ustawy i obejmującym 54 grupy różnych rodzajów towarów i usług, w tym m.in.: żywność, książki, czasopisma i periodyki, wybrane usługi kulturalne, drewno opałowe, drewniane materiały budowlane na potrzeby przemysłu, pobyty hotelowe, uprawy roślin i hodowla zwierząt, przewóz osób (obowiązuje od 2012 roku, z wyjątkiem transportu morskiego), cięte kwiaty i rośliny, dostawy wody, sprzęt medyczny dla osób niepełnosprawnych, prace pisarzy i kompozytorów, świadczenia społeczne, czy wybrane usługi opieki medycznej. W odróżnieniu od regulacji obowiązujących w większości krajów europejskich obniżona stawka VAT w Niemczech nie obejmuje produktów farmaceutycznych.

Stawka 0% dotyczy natomiast transakcji wewnątrzwspólnotowych odbywających się między krajami członkowskimi Unii Europejskiej. Niemieckie prawo podatkowe przewiduje ponadto zwolnienia z podatku VAT w przypadku następujących towarów i usług: gruntów i budynków, transakcji finansowych, ubezpieczeń, edukacji, opłat za licencje telewizyjne, wybranych usług medycznych, czy dostępu do wybranych usług kulturalnych.

Co do zasady, należny podatek VAT w Niemczech płatny jest w terminie 10 dni od daty złożenia deklaracji VAT (miesięcznie lub kwartalnie). Niektórzy podatnicy mają jednak możliwość rozliczenia podatku VAT według metody kasowej – wówczas obowiązek podatkowy powstaje po upływie terminu płatności.

Obowiązek podatkowy w przypadku transakcji podlegających tzw. odwrotnemu obciążeniu (obowiązek podatkowy leży po stronie nabywcy – podatnika niemieckiego) powstaje wraz z końcem miesiąca następującego po miesiącu, w którym miała miejsce transakcja. Jeśli dostawca wystawi fakturę przed tym terminem, obowiązek podatkowy powstaje w dniu wystawienia faktury. W odniesieniu do dostaw wewnątrzwspólnotowych moment podatkowy powstaje z końcem miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło nabycie. Jeśli dostawca wystawia fakturę przed tym terminem, obowiązek podatkowy powstaje w dniu, w którym została wystawiona faktura. Obowiązek podatkowy w przypadku importu towarów powstaje w dniu, w którym towary przechodzą odprawę celną lub zostają dopuszczone do obrotu (po obciążeniu akcyzą). Jeśli stosowany jest uproszczony system płatności, płatność należnego podatku VAT jest odroczone do 45 dni (w przeciwnym wypadku termin płatności upływa w ciągu 10 dni).

Zgodnie z obowiązującym prawem, podatnicy mają obowiązek składania (drogą elektroniczną) wstępnych deklaracji VAT kwartalnie lub miesięcznie (jeśli podatek należny za poprzedni rok przekroczył 7500 euro oraz dla wszystkich nowych podmiotów przez pierwsze 2 lata działalności). Podatnicy, u których kwota podatku należnego do zapłaty w poprzednim roku była niższa niż 1000 euro, mogą być zwolnieni z obowiązku składania deklaracji wstępnych. Ponieważ termin dokonania zgłoszenia jest relatywnie krótki

(10 dni po zakończeniu okresu rozliczeniowego), władze podatkowe umożliwiają – na piśmie wniosek podatnika – zastosowanie jednomiesięcznego terminu zgłoszenia deklaracji i dokonania płatności. W zamian za to podatnicy muszą dokonać przedpłaty podatku w wysokości 1/11 kwoty podatku z poprzedniego roku. Zaliczka ta jest potrącana z należnego podatku VAT w rozliczeniu składanym w grudniu. Od podatników, którzy rozliczają się kwartalnie, nie wymaga się wpłaty zaliczki w przypadku wnioskowania przez nich o wydłużenie terminu składania deklaracji i płatności.

Bez względu na przyjęty schemat składania wstępnych deklaracji VAT, każdy podatnik zobowiązany jest do dokonania rozliczenia rocznego – w terminie do końca maja następnego roku (chyba, że rozliczeniem zajmuje się doradca podatkowy, wówczas termin mija 31 grudnia). Po 31 grudnia 2010 roku roczne zeznania VAT muszą być składane elektronicznie, razem z wymaganym podpisem elektronicznym. Zmiana ta miała zastosowanie po raz pierwszy w odniesieniu do deklaracji za rok 2011, składanych w 2012 roku.

Jeśli zobowiązania z tytułu VAT nie zostaną uregulowane przez podatnika w terminie, jest on obciążany karą w wysokości 1% zobowiązania podatkowego za każdy miesiąc opóźnienia. Jeżeli deklaracja VAT złożona zostanie po terminie, może także zostać nałożona grzywna w wysokości do 10% należnej kwoty podatku (ale nie więcej niż 25 000 euro).

Podatnik może odzyskać VAT naliczony od towarów i usług, nabytych przez niego i użytkowanych w celu prowadzonej działalności gospodarczej. Odzyskanie podatku naliczonego następuje najczęściej poprzez odjęcie go od podatku należnego, którym objęte są zrealizowane przez podatnika transakcje. Naliczony VAT możliwy do odzyskania obejmuje podatek, którym obciążone są dostawy towarów i usług w Niemczech, VAT zapłacony od dóbr importowanych, VAT opłacony w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego oraz VAT od zakupów dóbr i usług dokonanych w ramach tzw. mechanizmu odwrotnego obciążenia. Warunkiem koniecznym do odzyskania podatku VAT jest posiadanie faktury zakupu lub dokumentów celnych oraz złożenie odpowiedniego wniosku do organów podatkowych.

Podatek naliczony nie podlega odzyskaniu w przypadku zakupu dóbr i usług wykorzystanych przez przedsiębiorcę w celach prywatnych. Jeżeli składnik aktywów jest wykorzystywany do celów działalności gospodarczej w mniej niż 10% nie ma możliwości odliczenia podatku VAT. Obowiązuje ponadto zasada, że jeśli określone pozycje wydatków ponoszonych w związku z działalnością gospodarczą są dopuszczalne dla celów podatków dochodowego, to podatek naliczony może zostać odzyskany. Dla przykładu, VAT nie może zostać odzyskany w przypadku zakupu prezentów firmowych (jeśli ich wartość przekracza 35 euro) czy też od rachunków za połączenia telefoniczne pracowników wykonane w celach prywatnych. Podatek można odliczyć w przypadku wydatków na zakwaterowanie i posiłki podczas wyjazdów służbowych, reklamę, książki, usługi transportowe, zakup, najem lub leasing samochodów.

W sytuacji, gdy podatnik niemiecki dokonuje zarówno czynności podlegających opodatkowaniu, jak i zwolnionych z podatku VAT, nie jest możliwe odzyskanie naliczonego VAT-u w całości – ma miejsce wówczas tzw. częściowe zwolnienie. Kwota podatku VAT możliwa do odliczenia wyznaczana jest według dwustopniowej procedury: w pierwszym kroku identyfikuje się podatek naliczony, który można bezpośrednio przyporządkować do opodatkowanych i zwolnionych transakcji. Podatek związany z zakupami podlegają-

cymi opodatkowaniu, możliwy jest do odliczenia. Podatek naliczony od zakupów, które zwolnione są z opodatkowania, nie podlega odliczeniu. W drugim etapie wyznaczana jest kwota pozostałego podatku naliczonego, która może zostać przydzielona do czynności opodatkowanych i odzyskana.

Jeśli kwota podatku naliczonego w danym okresie przekracza kwotę podatku należnego do zapłaty, różnica podlega zwrotowi przez organy podatkowe. W odniesieniu do podmiotów, które nie mają siedziby na terenie Niemiec ani nie są w Niemczech zarejestrowane dla celów VAT, procedura odzyskania podatku przeprowadzana jest zgodnie z unijną dyrektywą 2008/9/EC (w przypadku podmiotów mających siedzibą w UE) lub zgodnie z warunkami 13. dyrektywy unijnej (w przypadku podmiotów mających siedzibę poza UE). Termin składania wniosku o zwrot podatku VAT przez przedsiębiorstwa mające siedzibą poza UE mija 30 czerwca roku następującego po tym, w którym wystawiona została faktura potwierdzająca transakcję. Wniosek musi być złożony w języku niemieckim i podpisany przez prawnego reprezentanta. Wnioskodawca musi także przedstawić zaświadczenie potwierdzające status podatnika i rejestrację pod określonym numerem podatkowym (dokument ten nie może być wystawiony wcześniej niż przed rokiem). Dodatkowo, niemieckie organy podatkowe mogą żądać potwierdzenia, że wnioskodawca nie powinien być zarejestrowany dla celów VAT w Niemczech. Wniosek musi być wypełniony za pośrednictwem elektronicznego formularza i złożony w urzędzie podatkowym właściwym dla siedziby wnioskodawcy, w języku obowiązującym w kraju wnioskodawcy. Wniosek ten zostaje następnie przekazany do *German Federal Tax Office*. Dalsza korespondencja odbywa się już w języku niemieckim. Zwrot podatku zazwyczaj odbywa się w ciągu czterech miesięcy od daty złożenia wniosku.

Każdy podatnik podatku VAT w Niemczech zobligowany jest do wystawiania faktur VAT za transakcje będące przedmiotem opodatkowania, w tym z tytułu eksportu czy dostaw wewnątrzwspólnotowych, z wyjątkiem czynności, które zwolnione są z podatku VAT. Faktury nie są wymagane, jeśli odbiorcami dostaw towarów lub usług są osoby prywatne. Faktury muszą być wydane w ciągu sześciu miesięcy od daty transakcji. Począwszy od 2013 roku, faktury z tytułu dostaw wewnątrzwspólnotowych, faktury z tytułu transakcji podlegających tzw. mechanizmowi odwrotnego obciążenia oraz faktury wystawiane przez podatników mających siedzibę w UE, muszą być wystawiane w ciągu 15 dni następujących po zakończeniu miesiąca, w których dostawa towarów lub usług została wykonana. Od 2013 roku istnieje też obowiązek przechowywania faktur przez okres 8 lat (poprzednio 10 lat). W przypadku dostaw wewnątrzwspólnotowych i eksportu, na fakturze musi znaleźć się oświadczenie, że dostawa jest zwolniona z VAT. Ponadto w przypadku dostaw wewnątrzwspólnotowych na fakturze musi znajdować się numer identyfikacyjny VAT nabywcy (wydany przez inne państwo członkowskie UE). Od 1 stycznia 2013 roku istnieje możliwość fakturowania elektronicznego. Jeśli faktura została wystawiona w obcej walucie, wartości muszą zostać przeliczone na euro, za pomocą oficjalnego kursu wymiany.

VAT nie jest nakładany na dostawy wewnątrzwspólnotowe oraz eksport towarów. Aby było to możliwe, muszą zostać zapewnione dokumenty poświadczające, że towary faktycznie opuściły Niemcy. W przypadku eksportu są to dokumentacja celna oraz dokumenty handlowe. W przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej – kopia faktury, dokumenty transportowe, potwierdzenie od odbiorcy, a w przypadku spedycji – dokumenty spedycji.

cyjne i kopia faktury. Od 31 marca 2012 roku obowiązują nowe przepisy dotyczące wymaganej dokumentacji – zgodnie z którymi – dowodem potwierdzającym eksport jest zapis w elektronicznym systemie tzw. *Automated Tariff and Local Customs Clearance System (ATLAS)*. Pozostałe dowody, takie jak rachunki lotnicze, listy przewozowe, świadectwa spedycji, są akceptowane tylko wtedy, gdy wywóz nie został zgłoszony w elektronicznym systemie ATLAS. Nowe przepisy wprowadziły również nowy standard dowodu stosowanego dla dostaw wewnątrzwspólnotowych, tzw. potwierdzenie przybycia (*Gelangensbestätigung*).

4. Uwarunkowania fiskalne funkcjonowania przedsiębiorstw niezwiązane z VAT

Dochód z działalności gospodarczej w Niemczech podlega obowiązkowi podatkowemu w Niemczech. Następnie należy rozliczyć się ze wszystkich osiągniętych dochodów w państwie, w którym podlega się nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Zagadnienia te są uregulowane w Porozumieniach o Unikaniu Podwójnego Opodatkowania. Podmioty prowadzące działalność gospodarczą w Niemczech podlegają obciążeniu przede wszystkim przez następujące podatki: podatek dochodowy od osób prawnych CIT (stawka 15% obowiązująca od 1 stycznia 2008 roku, zmniejszona z 25%), lokalny podatek od działalności gospodarczej oraz podatek solidarnościowy.

Podatek od działalności gospodarczej jest podatkiem specyficznym, występującym jedynie w Niemczech, a jego wielkość zależy od wielkości i lokalizacji gminy, w której prowadzona jest działalność gospodarcza, wysokości osiągniętego dochodu oraz rodzaju formy prawnej firmy i rodzaju działalności. Podstawą opodatkowania jest dochód obliczony podobnie jak do podatku dochodowego, stawka wynosi najczęściej 11–17%. Od dochodów z działalności gospodarczej płaci się w Niemczech dodatkowo podatek solidarnościowy, wynoszący 5,5% podatku CIT¹⁰.

Poza obciążeniami podatkowymi, na przedsiębiorstwach ciąży jeszcze obowiązek odprowadzania składek na ubezpieczenie społeczne (których podstawą wymiaru jest wynagrodzenie brutto pracowników), do których należą: ubezpieczenie emerytalne, zdrowotne, pielęgnacyjne (ubezpieczenie zdrowotne długoterminowe), ubezpieczenie na wypadek bezrobocia i ubezpieczenie wypadkowe.

Przeciętnie, obciążenia fiskalne przedsiębiorstw w Niemczech stanowią około 49,4% ich dochodów, a same obciążenia pracy i składki na ubezpieczenia społeczne na poziomie 21,8% dochodów¹¹.

Dochody budżetu państwa w 2012 roku łącznie z podatków oraz składek ubezpieczeniowych wyniosły 1 070 920 mln euro (o 8,7% więcej niż w roku 2008) i stanowiły 40,2% PKB. Wśród dochodów podatkowych, wpływy z podatków nakładanych na produkty stanowiły w 2012 roku 26,1%, a wpływy z podatków dochodowych – 29,1% (21,9% podatek od osób fizycznych i 6,7% podatek od przedsiębiorstw). Podatek VAT stanowił

¹⁰ Ranking Doing Business 2014, www.doingbusiness.org; Corporate tax rates table, KPMG, www.kpmg.com [data dostępu: 12.12.2013 r.].

¹¹ Ranking Doing Business 2014, www.doingbusiness.org [data dostępu: 12.12.2013 r.].

w 2012 roku 17,9% wpływów fiskalnych (w porównaniu do 17,6% w 2008 roku). Warto podkreślić, że w 2012 roku Niemcy charakteryzowały się jednym z największych udziałów składek na ubezpieczenia społeczne w przychodach fiskalnych, który ukształtował się na poziomie 39,3% (38,9% w 2008 roku)¹².

5. Znaczenie regulacji podatku VAT dla sytuacji i perspektyw rozwoju sektora przedsiębiorstw

Niemcy, podobnie jak większość największych europejskich gospodarek, charakteryzują się relatywnie niskim udziałem podatków pośrednich w dochodach fiskalnych państwa i jednocześnie wysokim udziałem składek na ubezpieczenia społeczne. Z punktu widzenia sektora przedsiębiorstw nie jest to korzystna struktura systemu podatkowego. Dla podmiotów gospodarczych korzystniejszy byłby wyższy udział teoretycznie „neutralnych” dla nich obciążeń podatkami pośrednimi, przy niższym obciążeniu kosztów pracy. Aktualny kształt uregulowań jest jednak silnie uwarunkowany społecznie.

Niemiecki system VAT, pomimo rozbudowanych uregulowań prawnych, charakteryzuje się względnie dużą stabilnością kluczowych obowiązujących rozwiązań. Niezmienne od lat pozostają również stawki podatku obowiązujące na poziomach 19% (stawka podstawowa) i 7% (stawka zredukowana). Rejestracja na potrzeby VAT jest obowiązkowa dla wszystkich podmiotów gospodarczych mających siedzibę na terenie Niemiec, niezależnie od ich wielkości czy obrotów, oraz dla podmiotów zagranicznych podlegających pod niemiecki VAT. Nie funkcjonują pod tym kątem uproszczenia dla małych przedsiębiorstw.

Charakterystyczny dla Niemiec jest system składania deklaracji podatkowych oparty na wstępnych deklaracjach miesięcznych lub kwartalnych (zależnie od kwoty należnego podatku za ostatni rok) oraz obowiązujących wszystkie podmioty gospodarcze deklaracji rocznych. Uzależnienie składania deklaracji wstępnych od wielkości należnego podatku można uznać za uproszczenie obowiązków podatkowych dla podmiotów korzystających w znacznej mierze ze zwolnień podatkowych, a także dla podmiotów o niskich obrotach.

W kontekście podmiotów, które nie posiadają stałej siedziby w Niemczech, a dokonują transakcji podlegających pod niemiecki system VAT, należy zwrócić uwagę na konieczność ich bezpośredniej rejestracji i rozliczania przed niemieckimi organami podatkowymi, a nie poprzez przedstawiciela podatkowego (dopuszczalny tylko w szczególnych przypadkach), jak to ma miejsce w wielu europejskich krajach. Nie jest to najwygodniejsze rozwiązanie dla zagranicznych przedsiębiorców, choć trudno przypuszczać, aby miało większe znaczenie dla atrakcyjności biznesowej Niemiec. Charakterystyczny dla Niemiec jest również długi okres obowiązku przechowywania faktur, który wynosi obecnie 8 lat, choć i tak został on skrócony z 10 lat.

¹² Eurostat, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu> [data dostępu: 12.12.2013 r.].

Analiza regulacji podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości w Rosji

Streszczenie

Federacja Rosyjska charakteryzuje się relatywnie mało złożonym systemem regulacji dotyczących podatku VAT. Zasady jego rejestrowania są jednolite dla wszystkich podmiotów realizujących dostawy towarów i usług na terenie kraju. W kontekście rozliczania samego podatku, wśród regulacji sprzyjających przedsiębiorcom należy odnotować możliwość zwolnienia z obowiązku podatkowego podmiotów o małej wielkości sprzedaży oraz korzystne dla płynności finansowej podatników rozwiązania w zakresie terminów płatności podatku oraz możliwości szybkiego otrzymania jego zwrotu. Brak porozumień międzynarodowych w kwestiach związanych z rozliczaniem i kontrolą podatników czyni gospodarkę rosyjską stosunkowo zamkniętą dla aktywności przedsiębiorstw zagranicznych.

1. Charakterystyka sektora przedsiębiorstw

Na koniec roku 2012 na terenie Federacji Rosyjskiej zarejestrowanych było 4 886,4 tys. przedsiębiorstw (o 2,3% więcej niż w końcu roku 2008). W ogólnej liczbie przedsiębiorstw około 2,3% zarejestrowanych podmiotów stanowiło własność państwa, 4,7% własność municypalną, a 85,9% własność prywatną. Dla porównania w roku 2008 na 4771,9 tys. zarejestrowanych podmiotów 2,8% przypadało na własność państwa, 5,4% na własność municypalną, a ponad 83% na własność prywatną. Obserwując wskaźniki struktury własności przedsiębiorstw, podkreślić należy wzrastający na przestrzeni wielu lat wskaźnik udziału podmiotów prywatnych, dokonujący się kosztem malejącej liczby przedsiębiorstw państwowych oraz municypalnych.

W roku 2012 zmiana obrotów przedsiębiorstw w wybranych sektorach w porównaniu do roku 2011 była następująca: rolnictwo, leśnictwo, łowiectwo (wzrost o 13,6%), rybactwo (wzrost o 8%), przemysł (wzrost o 9,7%), budownictwo (wzrost o 6,2%), handel i naprawa (wzrost o 13,4%). W końcu roku 2011 w Rosji funkcjonowało około 2505,1 tys. przedsiębiorców będących osobami fizycznymi, którzy wygenerowali łącznie 8077,3 bln rubli obrotu z tytułu sprzedaży wyrobów i usług oferowanych przez nich do sprzedaży (około 86,5% tych przychodów zrealizowano w obszarze sekcji handel i naprawa).

2. Uwarunkowania gospodarcze funkcjonowania sektora przedsiębiorstw

W 2012 roku tempo wzrostu PKB wyniosło 3,4% i było zdecydowanie niższe od tego zarejestrowanego z roku 2008, wynoszącego 5,2%. Zgodnie z danymi dotyczącymi struktury wartości dodanej brutto w cenach bieżących w 2012 roku w rolnictwie, łowiec-

twie, leśnictwie oraz rybołówstwie wytworzone zostało 3,9% jej całkowitej wielkości. W sekcji przemysłu i budownictwa wytworzono 35,9%, a w usługach 60,2%¹.

W roku 2012 eksport stanowił około 29,1% PKB, w roku 2008 udział ten był nieznacznie wyższy (30,8% PKB). W roku 2008 oraz w 2012 relacja importu do PKB była bardzo zbliżona – w roku 2008 wyniosła ona 21,8% PKB a w roku 2012 21,9% PKB.

Kurs rubla do euro na początku grudnia 2013 r. kształtował się na poziomie 45,04, kurs rubla do dolara amerykańskiego na poziomie 32,73, a względem funta szterlinga 53,79. W 2012 roku REER² (realny efektywny kurs walutowy dla rubla) wyniósł 133,93 a na przykład w roku 2008 123,74. Od roku 2005 (REER dla roku 2005 = 100) w Federacji Rosyjskiej zaczyna narastać wartość realnego efektywnego kursu.

3. Krajowe regulacje dotyczące podatku VAT

Podatek VAT nakładany jest na podatnika w odniesieniu do: transakcji, uwzględniających dokonane przez niego dostawy (w tym dostawy obejmujące również usługi), wykonywanych na terytorium Federacji Rosyjskiej i innych terytoriach podlegających jego jurysdykcji, przeniesienia praw własności przez podatnika na rzecz innego podmiotu/osoby, wykonywania 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 dokonania 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 dostępna jest również opcja zwolnienia z podatku. Podkreśla się, że możliwość skorzystania z obniżonej, zerowej stawki podatku VAT oraz zwolnienia poprzedzona musi zostać szczegółowym udokumentowaniem oraz uzasadnieniem.

Stawka 10% ma zastosowanie między innymi w odniesieniu do sprzedaży konkretnie określonych wyrobów spożywczych, sprzedaży poszczególnych produktów dla dzieci, czy obrotu określonymi wyrobami medycznymi, produkowanymi zarówno w kraju jak i za granicą. Stawka zerowa obejmuje między innymi obrót towarami i usługami na eksport, przetwarzanie towarów objętych procedurą celną przetwarzania na obszarze celnym, materiały wywiezione z Rosji (paliwo, materiały palne i smarujące niezbędne do funkcjonowania statków, statków powietrznych i morskich), czy usługi związane ze świadczeniem przewozów kolejowych, usługi frachtu i spedycyjne powiązane z przewozem lub transportem towarów przez terytorium Federacji Rosyjskiej.

Przykładowe grupy towarów/usług, które mogą podlegać zwolnieniu z tytułu podatku VAT, to: dzierżawa pomieszczeń dla osób zagranicznych oraz zagranicznych akredytowanych w Rosji przedstawicielstw, sprzedaż szczegółowo określonych towarów i usług medycznych, usługi w zakresie napraw i gwarancji, usługi bankowe i ubezpieczeniowe.

W przypadku Rosji zasady rejestracji są dość ujednolicone, zasadnicze różnice dotyczą jedynie terminów rejestracji. Rosyjskie podmioty zobowiązane są do rejestracji na

¹ Russian Federation Federal State Statistics Service, <http://www.gks.ru> [data dostępu: 16.12.2013 r.].

² www.worldbank.org [data dostępu: 16.12.2013 r.].

terenie Federacji w miejscu, w którym ma swoją siedzibę przedsiębiorca. W przypadku zmiany miejsca siedziby, lub rozpoczęcia działalności w innej lokalizacji, niż jest zarejestrowana siedziba, przedsiębiorca ma czas jednego miesiąca na dokonanie stosownej rejestracji. W przypadku przedsiębiorstw niemających siedziby w Rosji, obowiązek rejestracji powstaje w ciągu 30 dni kalendarzowych od momentu rozpoczęcia działalności na terenie Rosji. Za nieprawidłową rejestrację nakładane są kary finansowe w postaci 10% wartości osiągniętego obrotu, lecz nie mniej niż 40 000 rubli. Co więcej, naruszenie ustalonych terminów rejestracji skutkuje nałożeniem kary w wysokości 10 000 rubli. Wspomniane kary dotyczą również sytuacji, gdy przedsiębiorca przenosi lokalizację swojej siedziby.

W przypadku Rosji nie ma możliwości dokonania fakultatywnej rejestracji VAT przez przedsiębiorcę zagranicznego. W jego przypadku rejestracja jest obowiązkowa i, jak już wspomniano, wymagana w ciągu 30 dni od momentu rozpoczęcia działalności gospodarczej na terenie Federacji Rosyjskiej. Nie mniej jednak, jeżeli niezarejestrowane przedsiębiorstwo zagraniczne, nie prowadzące działalności na terenie Federacji, sprzedaje wyroby/usługi rosyjskiemu odbiorcy, zarejestrowanemu jako podatnik VAT, wówczas nie musi dokonywać rejestracji, gdyż konieczność rozliczenia podatku spoczywa na rosyjskim nabywcy (podatek odwrócony). W przypadku Rosji nie funkcjonuje instytucja przedstawiciela podatkowego, który, będąc zarejestrowanym na terytorium Federacji, dokonywałby w jego imieniu rozliczeń z tytułu podatku VAT. Konieczna jest więc rejestracja bezpośrednia, jeśli przy sprzedaży nie korzysta się z zasady podatku odwróconego. Równe traktowanie przy rejestracji jako płatnika VAT podmiotów krajowych i zagranicznych w Rosji wymaga, aby podmioty zagraniczne miały na terenie Federacji Rosyjskiej swój oddział, przedstawicielstwo albo inną zależną jednostkę.

Podmioty gospodarcze mogą złożyć do organów podatkowych wnioski o zwolnienie z obowiązków rozliczania podatku VAT, jeżeli w ciągu ostatnich 3 miesięcy kalendarzowych wartość ich sprzedaży nie osiągnęła 2 mln rubli. Uzyskanie takiego pozwolenia oznacza jednak również brak możliwości odliczenia podatku naliczonego i uzyskania zwrotu podatku. Wszystkie podmioty podlegające pod rosyjski system VAT muszą się rejestrować i rozliczać indywidualnie. Prawo Federacji Rosyjskiej nie przewiduje możliwości tworzenia grup podatkowych.

Okres rozliczenia z tytułu podatku VAT jest w Rosji jednolity i wynosi 1 kwartał. Charakterystyczne dla Rosji są również terminy regulowania zobowiązań podatkowych. Płatność tych zobowiązań możliwa jest poprzez wpłaty 3 równych części zobowiązania podatkowego w terminach odpowiednio do 20. dnia miesiąca następującego po kwartale, którego dotyczyło rozliczenie, 20. dnia miesiąca drugiego miesiąca kwartału następującego po rozliczanym kwartale oraz do 20. dnia ostatniego miesiąca kwartału następującego po rozliczanym kwartale. Inaczej wygląda natomiast rozliczanie podatku odwróconego musi on zostać przez nabywcę uregulowany w tym samym czasie kiedy dokonuje on płatności wobec dostawcy.

Cechą charakterystyczną jest fakt, 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 tą formą kontroli organy podatkowe mogą żądać okazania im dokumentów, takich jak oryginały faktur, umowy, potwierdzenia zapłaty podatku, czy księgi rachunkowe.

W przypadku, kiedy podatnikowi przysługuje zwrot podatku VAT, na jego pisemny wniosek może być on wypłacony na jego konto bankowe lub przekazany na poczet pokrycia innych federalnych zobowiązań podatkowych. W szczególnych sytuacjach zwrot podatku może mieć miejsce przed zatwierdzeniem poprawności złożonej deklaracji podatkowej w ciągu 16 dni od jej złożenia. Procedura taka jest dopuszczalna w przypadku podatników, którzy w ciągu ostatnich trzech kalendarzowych lat poprzedzających złożenie deklaracji uiszcili z tytułu podatków federalnych nie mniej niż 10 mln rubli. Warunkiem jest również to, aby podmiot prowadził działalność co najmniej 3 lata przed złożeniem danej deklaracji. Na przyspieszone otrzymanie zwrotu podatku VAT mogą również liczyć podmioty, które przedstawia przed organami podatkowymi gwarancję bankową na pokrycie ewentualnych zobowiązań wynikających z tego tytułu.

Sprzedaż eksportowa podlega stawce 0%, aczkolwiek eksporter zobowiązany jest złożyć stosowną dokumentację (w ciągu 180 dni od daty objęcia wysyłki procedurą wywozu), która uzasadnia prawo do zastosowania tej stawki VAT. Brak złożenia dokumentacji w terminie skutkuje objęcie wywozu 18% stawką podatku VAT, jednak przedsiębiorca ma prawo ubiegać się o zwrot, w sytuacji gdy formalności związane z wywozem zostaną dopełnione. W przypadku eksportu usług opodatkowanie stawką zerową dotyczy przede wszystkim usług z zakresu przewozu oraz transportu i jest dość ściśle określona. Nałożenie stawki zerowej, podobnie jak w przypadku towarów, związane jest z dopełnieniem wymogów w zakresie dokumentacji eksportowej. W obrocie międzynarodowym możliwe jest rozliczanie VAT w walucie obcej, zwłaszcza jeśli dotyczy ono sytuacji, w której faktura wystawiona jest w walucie obcej i w tej samej walucie dokonywane są rozliczenia.

4. Uwarunkowania fiskalne funkcjonowania przedsiębiorstw niezwiązane z VAT

Działalność przedsiębiorstw i innych podmiotów prowadzona na terenie Rosji podlega wielu regulacjom podatkowym, innym niż VAT. Podmioty zobowiązane są bowiem do opłacania także podatków z tytułu podatków lokalnych, w tym podatków transportowych (różne stawki), podatku od nieruchomości komercyjnych (stawki w zakresie 0,3–1,5%), ustalonego w formie podatku katastralnego (od wartości nieruchomości). W przypadku podmiotów prowadzących działalność gospodarczą nieruchomości te będą miały głównie charakter nieruchomości komercyjnych. Władze lokalne mają możliwość szerszego ustalania zwolnień, czy też stawek podatkowych mieszczących się jednak w granicach ustalonego prawa na szczeblu centralnym. Najwyższe obciążenia dotyczą jednak konieczności ponoszenia podatku CIT, którego skonsolidowana stawka wynosi w Rosji 20%, przy czym 18% podstawy opodatkowania to podatek lokalny, a 2% to podatek federalny. Stawka podatku lokalnego może być dla poszczególnych podatników obniżona do 13,5%

Przedsiębiorcy zobowiązani są również do rozliczania składek na obowiązkowe ubezpieczenia społeczne związane z zatrudnianiem pracowników. Obciążenia z tytułu wspomnianych składek wynosiły w roku 2013 około 36,7% dochodu przedsiębiorstw. Łączne obciążenia podatkowe w Rosji stanowią według badania z 2013 roku 50,7% wielkości dochodu przedsiębiorstw³.

³ Ranking Doing Business 2014, <http://www.doingbusiness.org> [data dostępu: 16.12.2013 r.].

W roku 2012 wpływy z tytułu VAT związanego ze sprzedażą towarów i usług na terenie Rosji kształtowały się na poziomie 3,0% PKB, natomiast z tytułu podatku VAT związanego z importem towarów i usług do Rosji na poziomie 2,7%. Wpływy fiskalne z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych stanowiły w 2012 roku około 3,6% PKB, natomiast od osób prawnych 3,8% PKB. Wpływy z tytułu akcyzy wyniosły w tym czasie około 1,3% PKB. Należy zwrócić jeszcze uwagę na przychody budżetowe związane ze składkami na ubezpieczenie społeczne, które w analizowanym okresie ukształtowały się na poziomie 6,6% PKB⁴.

5. Znaczenie regulacji podatku VAT dla sytuacji i perspektyw rozwoju sektora przedsiębiorstw

Szczególną cechą charakterystyczną rosyjskich uregulowań 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.

Przedsiębiorstwa charakteryzujące się niewielką sprzedażą, nieprzekraczającą 2 mln rubli w skali 3 miesięcy, mogą ubiegać się o możliwość zwolnienia z obowiązku rozliczania podatku VAT, przy czym jednocześnie zrzekają się prawa do odzyskania podatku naliczonego. Choć zwolnienie z obowiązku podatkowego przedsiębiorstw o niskiej sprzedaży jest stosowane w wielu krajach, specyficzny dla Federacji Rosyjskiej jest 3-miesięczny (a nie roczny lub dłuższy, jak w przypadku innych krajów) okres referencyjny upoważniający do takiego uproszczenia.

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. Szybsze otrzymanie zwrotu podatku dotyczy natomiast przede wszystkim podatników odprowadzających znaczne sumy podatkowe na rzecz Federacji Rosyjskiej i również ma pozytywny wpływ na ich płynność finansową. Może być również wykorzystywana przez podmioty ponoszące mniejsze obciążenia, choć w takiej sytuacji wymagana jest od nich gwarancja bankowa.

⁴ Na podstawie *Russia in figures – 2013*, <http://www.gks.ru> [data dostępu: 16.12.2013 r.].

Analiza regulacji podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości w Słowacji

Streszczenie

Słowacka polityka fiskalna w obszarze podatku VAT, podobnie jak w innych obszarach, nakierowana jest na zwalczanie nadmiernego deficytu finansów publicznych. Zarówno obowiązujące już rozwiązania, jak i wprowadzane w ostatnich latach zmiany nie są w większości ukierunkowane prorozwojowo wobec sektora przedsiębiorstw. Może o tym świadczyć choćby ekspansja fiskalna w kierunku podatku CIT, przy relatywnie niewielkim i jedynie tymczasowym podnoszeniu stawki VAT. Słowację charakteryzuje obowiązek relatywnie częstego składania deklaracji VAT, którego uciążliwość powinna od 2014 r. stać się jednak mniejsza dzięki elektronicznemu systemowi składania deklaracji. Należy zwrócić również uwagę, że rozwiązania takie jak depozyty zabezpieczające spłatę zobowiązań podatkowych, nakierowane na wzrost efektywności podatku VAT, mogą w pewnych okolicznościach negatywnie wpływać na możliwości radzenia sobie przedsiębiorców z napotykanymi przez nich problemami.

1. Charakterystyka sektora przedsiębiorstw

W roku 2012 funkcjonowało w Słowacji 610 381 przedsiębiorstw, w tym 552 223 podmioty komercyjne¹. W stosunku do roku 2008 ogólna liczba przedsiębiorstw zwiększyła się o 3,7%, choć w 2011 roku wynosiła nawet 612 412 jednostek.

Analizując formę prawną przedsiębiorstw, można stwierdzić, że najliczniejszą grupę stanowiły przedsiębiorstwa osób fizycznych – 63,5%, relatywnie liczny udział stanowiły również spółki z ograniczoną odpowiedzialnością – 24,4%, udział spółek akcyjnych wynosił 0,9%. Warto zwrócić uwagę, że względem roku 2008 zmniejszyła się zarówno liczba (o 30 769 jednostek), jak i udział (o 7,6 p.p.) przedsiębiorstw osób fizycznych. Wyraźnie wzrosła natomiast ilość spółek z ograniczoną odpowiedzialnością (wzrost o 42 904 jednostki, +6,4 p.p.).

Według danych za 2011 rok, spośród sekcji słowackiej gospodarki (bez instytucji finansowych i sektora rolniczego), najwyższe przeciętne obroty osiągały podmioty działające w energetyce i gazownictwie (48977,7 tys. euro/podmiot). Relatywnie wysokie były również przeciętne obroty przedsiębiorstw z sekcji takich jak górnictwo i kopalnictwo (3937,8 tys. euro/podmiot). Najniższymi średnimi obrotami przedsiębiorstw charakteryzowały się natomiast naprawa komputerów i sprzętu gospodarstwa domowego (48,0 tys. euro/podmiot)

¹ Slovak Statistical Office, <http://www.statistics.sk> [data dostępu: 12.12.2013 r.].

zakwaterowanie i gastronomia (88,0 tys. euro/podmiot), profesjonalna działalność naukowa i techniczna (96,0 tys. euro/podmiot) oraz budownictwo (99,9 tys. euro/podmiot).

2. Uwarunkowania gospodarcze sektora przedsiębiorstw

W 2012 r. wartość słowackiego PKB *per capita* wynosiła 13 200 euro w cenach bieżących. Wśród krajów Europy Środkowo-Wschodniej wyższą wartość PKB *per capita* można było zaobserwować tylko w Czechach. Jednocześnie realne tempo wzrostu PKB systematycznie spadało do 2010 r., a w 2012 r. wyniosło 1,8%. Według prognoz Eurostatu z listopada, realny wzrost PKB słowackiej gospodarki w 2013 r. powinien wynieść 0,9%. Wartość dodana brutto w 2012 roku stanowiła 91,4% słowackiego PKB i tylko w Hiszpanii (spośród krajów UE) ten wskaźnik osiągnął wyższą wartość. Tym samym relacja podatków pomniejszonych o subsydia na produkty wyniosła 8,6% PKB i była to jedna z najniższych wartości tego wskaźnika dla państw UE.

W roku 2011 spośród sekcji gospodarki (bez instytucji finansowych i sektora rolniczego) największa wartość dodana została wytworzona w przetwórstwie przemysłowym (10,1 mln euro w cenach czynników produkcji). Dalsze miejsca pod tym względem zajmowały handel i naprawa pojazdów (7,4 mld euro), transport i gospodarka magazynowa (2,8 mld euro), energetyka i gazownictwo (2,6 mld euro), usługi informacyjne i komunikacyjne (2,5 mld euro), budownictwo (2,3 mld euro) oraz profesjonalna działalność naukowa i techniczna (2,2 mld euro). Warto jeszcze odnotować, że największą wartość dodaną w przetwórstwie przemysłowym generowały produkcja pojazdów (1,8 mld euro) i wytwarzanie produktów metalowych (1,2 mld euro).

Wartość eksportu znacznie przewyższała wartość importu w analizowanym okresie, dzięki czemu słowacka gospodarka charakteryzowała się nadwyżką bilansu handlowego w wysokości 3,73 mld euro. Warto odnotować fakt, że nadwyżka eksportu nad importem wzrastała w bardzo szybkim tempie od roku 2008, a w roku 2012 była niemal 10-krotnie wyższa niż w 2011, co stanowiło 5,2% PKB tego kraju (w 2011 r. 0,5%)².

3. Krajowe regulacje dotyczące podatku VAT

Głównym przedmiotem opodatkowania podatkiem VAT w Słowacji jest dostawa towarów, odpłatne świadczenie usług przez osobę zobowiązaną do opodatkowania w kraju oraz odpłatne nabycie towarów z innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub import towarów z miejscem świadczenia w kraju. Tzw. odwrotnemu obciążeniu (w którym to nabywca przejmuje obowiązek płatności VAT) nie podlegają dobra i usługi nabywane przez podmioty niebędące płatnikami VAT, jeśli wartość dóbr i usług nabytych od zagranicznego dostawcy nie przekracza w ciągu roku kalendarzowego 13 941,45 euro. Ponadto podatкови VAT podlega nieodpłatne świadczenie dóbr i usług przez płatnika w celach innych niż biznesowe, transport (w celach związanych z działalnością gospodarczą) towarów należących do podatnika słowackiego do innego państwa Unii Europejskiej, a także

² Slovak Statistical Yearbook 2012, [data dostępu: 12.12.2013 r.].

wykorzystanie środków trwałych do celów niezwiązanych z działalnością biznesową (w przypadku gdy VAT od takich aktywów podlega całościowemu lub częściowemu odliczeniu).

Zgodnie z procedurami, słowacki podatnik ma obowiązek zarejestrować się jako płatnik VAT do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Podmioty zagraniczne, które potencjalnie będą spełniały kryteria obowiązkowej rejestracji VAT, powinny zarejestrować się jako płatnicy podatku VAT jeszcze przed zaistnieniem obowiązku podatkowego. Za opóźnienie rejestracji lub uchylanie się od niej grozi kara w wysokości do 20 000 euro.

Podstawowa stawka podatku od wartości dodanej w Słowacji wynosi 20% i jest efektem podwyżki wprowadzonej od początku 2011 r. spowodowanej zbyt dużą wielkością deficytu budżetowego. Obowiązująca wyższa stawka ma się utrzymywać do momentu, w którym udział deficytu budżetowego w PKB osiągnie poziom poniżej 3%. Oprócz stawki podstawowej na niektóre kategorie dóbr i usług nałożone są zredukowane stawki w wysokości 10%, 0% oraz zwolnienie z VAT.

Zredukowana 10% stawka VAT została wprowadzona 1 stycznia 2007 r. i wówczas obejmowała wybrane produkty farmaceutyczne, spożywcze oraz sprzęt medyczny dla osób niepełnosprawnych. Od początku 2008 r. jej zakres poszerzył się o niektóre rodzaje książek oraz broszury i ulotki. W przeciwieństwie do większości krajów europejskich w Słowacji obniżona stawka VAT nie ma zastosowania do dostaw wody, opodatkowania działalności pisarzy i kompozytorów i zakwaterowania hotelowego.

Szerszy zakres obejmuje zerowa stawka VAT oraz zwolnienie z tego podatku. Zerowa stawka (z prawem do odliczenia naliczonego podatku) obejmuje głównie świadczenia transgraniczne obejmujące eksport towarów i usług, wewnątrzwspólnotowe dostawy, usługi związane z wywozem towarów za granicę, międzynarodowy transport osób, a także usługi finansowe i ubezpieczeniowe świadczone na rzecz klienta, który nie ma siedziby w krajach Unii Europejskiej.

Zwolnienie z VAT (bez możliwości odliczenia podatku naliczonego) dotyczy głównie: usług pocztowych, ochrony zdrowia, edukacji, usług świadczonych posłom, określonego zakresu dostępu do obiektów sportowych, dostępu do niektórych usług kultury, dostępu do usług publicznych, gromadzenia funduszy, transmisji radiowych i telewizyjnych (dotyczy publicznych mediów z wyłączeniem celów komercyjnych), usług finansowych i ubezpieczeniowych, sprzedaży lub wynajmu gruntów i nieruchomości, sprzedaży znaczków pocztowych i kosztowności a także loterii, zakładów i innych gier losowych.

Płatnikami VAT mogą być zarówno podmioty krajowe, jak i zagraniczne nieposiadające swojej siedziby w Słowacji. Obowiązek płatności VAT mają wszystkie osoby prawne bądź fizyczne, które samodzielnie prowadzą działalności gospodarczą, niezależnie od wyniku i celu tej działalności, jeśli na podstawie przepisów nie są zwolnione z tego obowiązku. Ponadto niektórzy przedsiębiorcy podlegający pod obowiązkową rejestrację VAT są zobligowani złożyć depozyt zabezpieczający w wysokości od 1 tys. do 500 tys. euro. Dotyczy to trzech kategorii płatników. Pierwszą z nich są podmioty, które mają zaległości podatkowe przekraczające wartość 1 tys. euro. Drugą kategorię stanowią przedsiębiorcy, którzy dopuścili się nieprawidłowości bądź zaległości przy dokonywaniu wcześniejszych płatności podatkowych. Ostatnią kategorią podatników zobowiązanych do złożenia deficytu zabezpieczającego są podmioty podejmujące czynności przygotowawcze do rozpo-

częcia właściwej działalności podlegającej opodatkowaniu VAT. Depozyt zabezpieczający powinien być zwrócony w ciągu 30 dni po upływie roku od przeprowadzenia rejestracji. Ponadto podatnik jest zobowiązany do uiszczenia podatku od depozytu zabezpieczającego w ciągu 20 dni od decyzji, w której określono kwotę jego wysokości.

Od 1 stycznia 2010 r. istnieje również możliwość rozliczania się w ramach grupy podatkowej dla podatników spełniających odpowiednie kryteria. Podmioty chcące funkcjonować w ramach grupy podatkowej muszą charakteryzować się silnymi powiązaniami finansowymi ekonomicznymi oraz organizacyjnymi, dotyczy to również przedsiębiorstw zagranicznych mających swoje stałe zakłady na terenie Słowacji. Grupa po pomyślnej rejestracji funkcjonuje jako jeden podmiot podatkowy posiadający wspólny numer identyfikacyjny VAT. Świadczenia wewnątrz grupy są zwolnione z podatku VAT, jednak wymagają rejestracji.

Przedsiębiorcy słowaccy mogą być zwolnieni z obowiązku rejestracji jako płatnicy VAT w sytuacji, gdy ich roczny obrót w ciągu 12 kolejnych miesięcy nie przekroczy 49 700 euro, jednak jeśli wyrażą taką wolę, to mają możliwość dobrowolnej rejestracji, o ile posiadają siedzibę na terenie Słowacji. Zwolnione z obowiązku rejestracji jako płatnicy VAT mogą być również podmioty zagraniczne, które wykonują świadczenia zaliczone do jednej z sześciu kategorii. Pierwszą taką kategorią są niektóre usługi związane z transportem, wykonywane na terenie Słowacji oraz objęte zerową stawką VAT. Do drugiej kategorii należą usługi instalacji i montażu dóbr, za które płatność VAT została przeniesiona na nabywcę (objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia). Wyłączone z takiego zwolnienia są podmioty, które świadczą swoje usługi drogą elektroniczną. W ramach trzeciej kategorii funkcjonują podmioty, które świadczą usługi transportu przez Słowację dostaw przeznaczonych do innych państw Unii Europejskiej, w przypadku gdy przewożone dobra były importowane z państwa niebędącego członkiem Unii Europejskiej (w takiej sytuacji należy także powołać przedstawiciela podatkowego VAT w Słowacji). Czwartą kategorię stanowią podmioty, które uczestniczą w tzw. transakcji trójkątnej (*Triangular Transaction*) i w związku z tym są pośrednikiem pomiędzy wymianą dóbr i usług pomiędzy państwami UE na terenie danego kraju. Z obowiązku rejestracji VAT są także zwolnieni przedsiębiorcy, którzy wykonują usługi dostaw gazu i energii elektrycznej, jeśli odbiorca towaru jest zobowiązany do zapłacenia podatku VAT. Ostatnią kategorię stanowią podmioty dokonujące sprzedaży na odległość (*Distance Sales*) dla podmiotów krajowych podlegających zwolnieniu z VAT. W tym przypadku nie podlegają oni obowiązkowi rejestracji, jeśli wartość sprzedawanych przez nie towarów jest mniejsza od 35 000 euro w ciągu roku kalendarzowego.

Rozliczenia podatku VAT mają w Słowacji zwykle charakter miesięczny. Podmioty zarejestrowane jako płatnicy VAT dłużej niż 12 miesięcy i jednocześnie mające wielkość obrotu nie większą niż 100 tys. euro w poprzednim roku kalendarzowym mają możliwość złożenia wniosku z prośbą o kwartalny okres rozliczeń. Deklarację podatkową wraz z dokonaniem płatności należy złożyć w takim przypadku w ciągu 25 dni od zakończenia okresu rozliczeniowego. Od 1 stycznia 2014 r. deklaracje VAT wraz z wszystkimi niezbędnymi dokumentami powinny być przysyłane drogą elektroniczną za poświadczonym bezpiecznym podpisem elektronicznym. Momentem, w którym powstaje obowiązek podatkowy, jest dzień dokonania dostawy, zakończenia świadczenia usług lub moment otrzymania zapłaty, jeżeli nastąpiła ona wcześniej. Jeśli faktura VAT zawiera kwotę w walucie innej niż euro, należy ją przeliczyć według oficjalnego kursu wymiany Europejskiego Banku Centralnego z dnia poprzedzają-

cego moment obowiązku podatkowego, opcjonalnie podatnik może dokonać przeliczenia według celnego kursu walutowego z dnia, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Organy podatkowe mogą nałożyć karę na podatnika w wysokości od 60 do 20 000 euro w przypadku niezarejestrowania się jako płatnik VAT, pomimo takiego obowiązku. Gdy płatnik nie przestrzega wymogów dotyczących sprawozdawczości finansowej obciążenie może wynieść od 30 do 3 000 euro. Za spóźnione zeznania podatkowego nałożona kara waha się w przedziale od 30 do 16 000 euro. Jednak może ulec zwiększeniu, jeśli podatnik nie złoży zeznania podatkowego w terminie wskazanym przez organy podatkowe podczas postępowania odwoławczego, wówczas zakres tej kwoty ulega podwojeniu i wynosi od 60 do 32 000 euro. Dodatkowo w przypadku zwłoki w płatności za należny podatek VAT są doliczone karne odsetki. Wysokość karnych odsetek jest ustalana jako czterokrotność stopy procentowej dla operacji refinansujących Europejskiego Banku Centralnego lub jako najwyższa stopa procentowa EBC powiększona o 15%. Gdy wartość należnego podatku VAT jest większa niż przedstawiona przez płatnika w deklaracji podatkowej, organy podatkowe mogą nałożyć karne odsetki na różnicę między zadeklarowaną kwotą a faktycznie należną w wysokości trzykrotności podstawowej stopy procentowej Europejskiego Banku Centralnego lub powiększonej o 10% podstawowej stopy EBC. Jeśli różnica pomiędzy zadeklarowaną składką a faktycznie zapłaconą jest zgłoszona przez podatnika, to nałożone karne odsetki są mniejsze i wynoszą 1,5 podstawowej stopy procentowej EBC lub podstawową stopę procentową Europejskiego Banku centralnego powiększoną o 5%. Umysłne uchylanie się od opodatkowania lub utrudnianie administracji podatkowej przeprowadzenia kontroli może być uznane za przestępstwo, w wyniku którego grozi nałożenie grzywny lub kara pozbawienia wolności.

Podatek VAT nie może być odzyskany dla dóbr i usług objętych zwolnieniem z tego podatku oraz niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Istnieje także możliwość częściowej refundacji VAT, jeżeli część wykonywanych świadczeń jest zwolniona z tego podatku. Prawo do zwrotu podatku wymaga udokumentowania przez płatnika wydatku w postaci ważnych faktur, deklaracji celnych oraz ewentualnie innych dokumentów poświadczających, że naliczony podatek został zapłacony. Jeżeli okaże się, że podatek naliczony jest większy niż podatek należny, organ podatkowy powinien dokonać zwrotu nadpłaconego podatku w ciągu 30 dni od otrzymania deklaracji za następny okres rozliczeniowy. Podmioty, które rozliczają się w systemie miesięcznym, a także są zarejestrowane jako płatnicy VAT od co najmniej 12 miesięcy i nie mają żadnych zaległości podatkowych, mogą liczyć na szybszy zwrot nadpłaconego podatku VAT³.

Na zwrot podatku mogą również liczyć podmioty zagraniczne nieposiadające swojej siedziby w Słowacji. Dotyczy to krajów członkowskich Unii Europejskiej oraz przedsiębiorców z Kanady i Szwajcarii. Podanie o zwrot podatku VAT zapłaconego w Słowacji przez podmioty z UE powinno zostać złożone elektronicznie do dnia 30 września roku następującego po okresie rozliczeniowym. Minimalna kwota zwrotu, o którą dany podmiot może się ubiegać, wynosi 400 euro dla okresu rozliczeniowego od 3 miesięcy do roku kalendarzowego lub w przypadku gdy do końca roku kalendarzowego zostało mniej niż 3 miesiące, podatnik może ubiegać się o zwrot co najmniej 50 euro. Przedsiębiorcy

3 Ernst&Young 2013 *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide* [data dostępu: 12.12.2013 r.].

spoza UE powinni złożyć wniosek o zwrot podatku w ciągu 6 miesięcy od zakończenia roku, w którym dobra i usługi zostały zafakturowane. Minimalna kwota zwrotu, o którą mogą ubiegać się płatnicy spoza UE, wynosi 50 euro⁴.

4. Uwarunkowania fiskalne funkcjonowania przedsiębiorstw niezwiązane z VAT

Według danych Eurostatu dochody fiskalne Słowacji w 2012 r. stanowiły 28,2% PKB i był to jeden z najniższych tego typu wskaźników w Europie.⁵ Sytuacja taka wynikała przede wszystkim z mniejszej niż w innych krajach roli obciążeń podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Przychody z tego tytułu stanowiły 2,6% PKB oraz 9,2% dochodów fiskalnych państwa. Choć udział dochodów z tytułu podatku CIT (2,4% PKB i 8,5% dochodów fiskalnych) był niższy, to wobec sytuacji w innych krajach UE był on relatywnie wysoki. Słowacja charakteryzowała się również jednym z najwyższych udziałów składek społecznych w dochodach fiskalnych (44,7%), przy przeciętnej relacji wpływów z tych składek do PKB (12,6%). Przeciętny w skali europejskiej był również udział podatku VAT (21,3%) oraz podatków od produktów ogółem (31,9%) w dochodach budżetowych, choć niski był ich poziom w relacji do PKB (odpowiednio 6,0% i 9,0%).

Od 1 stycznia 2013 r. obowiązuje na Słowacji nowa podwyższona składka CIT w wysokości 23%. Był to efekt szerszej reformy, która obejmowała także odejście od jednolitych liniowych stawek podatkowych trzech głównych typów podatków (VAT, CIT i PIT). Konieczność wprowadzenia podwyżki (wcześniejsza stawka CIT wynosiła 19%) słowacki rząd uzasadniał koniecznością zmniejszenia deficytu budżetowego z 5% do 3%.

Przedsiębiorcy obciążani są składkami na ubezpieczenia społeczne, które zawierają: 4% składki na ubezpieczenie emerytalne, 4% za ubezpieczenie zdrowotne, 3% w ramach ubezpieczenia rentowego, 1,4% ubezpieczenia chorobowego oraz 1% za ubezpieczenie od bezrobocia. Ponadto przedsiębiorcy są obciążeni składką od ubezpieczenia wypadkowego w wysokości 0,8% pensji pracownika, a także świadczeniami na fundusz solidarności i fundusz gwarancyjny – odpowiednio 4,75% i 0,25%. Pracownicy są zobowiązani do opłacania składek za ubezpieczenia: emerytalne (14%), zdrowotne (10%), rentowe (3%), chorobowe (1,4%) oraz od bezrobocia (1%)⁶.

5. Znaczenie regulacji podatku VAT dla sytuacji i perspektyw rozwoju sektora przedsiębiorstw

Słowacja, podobnie jak większość krajów europejskich, w obliczu kryzysu finansów publicznych podjęła działania zmierzające do walki z nadmiernym deficytem budżetowym m.in. poprzez podniesienie stawki podatku VAT, przy zachowaniu środków zabezpieczenia jego ściągalności. Podwyższona w 2011 stawka podatku VAT (z 19% do 20%)

⁴ Delloite European VAT refund guide 2013 [data dostępu: 12.12.2013 r.].

⁵ Eurostat, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu> [data dostępu: 12.12.2013 r.].

⁶ Ibidem.

ma jednak charakter przejściowy, do czasu ograniczenia deficytu budżetowego. Warto zwrócić uwagę, że w 2013 r. wyraźnie podniesiona została stawka podatku CIT (z 19% do 23%). Taki kierunek działań polityki fiskalnej nie jest korzystny dla rozwoju sektora przedsiębiorstw, zwłaszcza w sytuacji, kiedy jeszcze w 2012 r. liczba przedsiębiorstw na Słowacji uległa zmniejszeniu, po wcześniejszym okresie wzrostu.

Opierając się na ostatnich dostępnych danych dotyczących obrotów sektora przedsiębiorstw w 2011 roku, warto (w kontekście wysokości progu obrotów obligującego do rejestracji jako podatnik VAT) zwrócić uwagę na sekcje gospodarki słowackiej cechujące się najmniejszymi przeciętnymi obrotami. W badanym roku najniższe obroty charakteryzowały podmioty działające w sekcji naprawy komputerów i sprzętu gospodarstwa domowego, a ich przeciętny poziom kształtował się na poziomie zbliżonym do progu obowiązującego w roku 2013. Około dwukrotnie wyższe były natomiast przeciętne obroty w sekcjach zakwaterowania i gastronomii, profesjonalnej działalności naukowej i technicznej oraz budownictwa. Relatywnie wysoki odsetek przedsiębiorstw działających w tych sekcjach może potencjalnie korzystać z możliwości nierejestrowania się jako płatnicy VAT.

Podstawowy miesięczny okres rozliczeń podatku VAT jest niekorzystny z punktu widzenia licznych małych przedsiębiorstw, które nie oczekują na znacznej wielkości zwrot podatku, ale są zobligowane do relatywnie częstych rozliczeń, nawet jeśli mają prawo do rozliczenia kwartalnego. Możliwość częstego rozliczania VAT-u jest korzystna jedynie dla przedsiębiorstw uzyskujących regularny jego zwrot, co może mieć wpływ na poprawę ich płynności finansowej.

W Słowacji, podobnie jak w wielu innych krajach UE, istnieje możliwość funkcjonowania grup podatkowych. W kontekście tych regulacji warto pokreślić jedynie, że rozwiązania słowackie wymagają ścisłego powiązania organizacyjno-finansowego podmiotów w ramach grupy, ale dopuszczają możliwość uczestnictwa w nich podmiotów zagranicznych mających swoje zakłady w Słowacji. Jest to rozwiązanie sprzyjające współpracy jednostek funkcjonujących w ramach multinarodowych grup kapitałowych, które stanowią dla Słowacji potencjalne źródło inwestycji.

W kontekście problemu ściągальności podatku VAT w Słowacji należy zwrócić uwagę na mechanizm związany z uiszczaniem depozytu przez przedsiębiorców w celu zabezpieczenia ich przyszłych zobowiązań podatkowych. Może mieć to zarówno miejsce w przypadku wcześniejszego niewywiązywania się lub niewłaściwego wywiązywania się ze zobowiązań podatkowych, a także podmiotów dopiero rozpoczynających działalność. Zaletą takiego rozwiązania jest to, że zabezpiecza ono w znacznym stopniu wpływy podatkowe. Negatywne skutki mogą wiązać się natomiast z obciążeniem płynności finansowej podmiotów, które dopiero rozpoczynają działalność lub których wcześniejsze problemy mogły być związane właśnie z utratą płynności finansowej.

Regulacja, która powinna wpłynąć na usprawnienie procesu rozliczania podatku VAT, jest wprowadzenie obowiązku składania deklaracji drogą elektroniczną. Powinno to zwiększyć szybkość przepływu i rejestracji dokumentów, a także przynieść oszczędność czasu dla podatników. Rozwiązanie to wymaga jednak od przedsiębiorców jednocześnie dostępu do odpowiedniego oprogramowania oraz dysponowania podpisem elektronicznym. Ponieważ ma ono charakter obowiązkowy dla wszystkich, istnieje możliwość, że w początkowym okresie obowiązywania poszczególnym indywidualnym odbiorcom może sprawiać pewne trudności.

Analiza regulacji podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości w Szwajcarii

Streszczenie

Szwajcaria charakteryzuje się jednymi z najniższych w Europie stawek podatku VAT, które wpływają na wyższą konkurencyjność przedsiębiorstw. Wpływają na to również jasne procedury dotyczące możliwości uzyskania zwrotu naliczonego podatku VAT przez podmioty zagraniczne korzystające ze szwajcarskich dóbr i usług. W Szwajcarii funkcjonuje wygodny dla przedsiębiorców system rozliczania VAT-u (wskazują na to wyniki badania przeprowadzonego na potrzeby rankingu Doing Business 2014). Wpływają na to zarówno miesięczne (na wniosek podatnika), kwartalne oraz półroczne (ryczałt) okresy rozliczeń, możliwość tworzenia grup podatkowych, jak i przejrzyste przepisy dotyczące procedur rozliczania i opłacania zobowiązań podatkowych. Do czynników związanych z VAT, wspierających rozwój przedsiębiorczości, można zaliczyć również możliwość zwolnienia z obowiązku rejestracji jako płatników VAT podmiotów, których obroty nie przekraczają 100 000 franków szwajcarskich.

1. Charakterystyka sektora przedsiębiorstw

Dane dotyczące sektora przedsiębiorstw w Szwajcarii publikowane są ze znacznym opóźnieniem z częstotliwością 3-letnią. Na potrzeby niniejszej analizy wykorzystane zostały dane dotyczące szwajcarskiego sektora przedsiębiorstw za lata 2008 i 2011 (Swiss Federal Statistical Office). W roku 2011 w Szwajcarii działały 564 163 przedsiębiorstwa. Tym samym ich liczba wzrosła w porównaniu do 2008 o 1,2% z poziomu 557 266 podmiotów¹. Wszystkie analizowane przedsiębiorstwa były zakwalifikowane do sektorów gospodarki takich jak leśnictwo rolnictwo i rybołówstwo (sektor 1-szy), działalność produkcyjna, wydobywcza i budowlana (sektor 2-gi) lub działalność usługowa (sektor 3-ci). Zdecydowaną większość przedsiębiorstw stanowiły podmioty działające w obszarze usług – odpowiednio 71,8% i 73,6% w latach 2008 i 2011.

Pośród poszczególnych branż analizowanych sektorów gospodarki szwajcarskiej między rokiem 2008 i 2011 najsilniej wzrosła liczba przedsiębiorstw działających w obszarze nieruchomości – o 43,4% do 13 417 podmiotów. Znaczące wzrosty liczby przedsiębiorstw zostały odnotowane również w obszarze ochrony zdrowia (+27,8% do 47 503 podmiotów), przetwórstwa spożywczego (+25,8% do 3427 podmiotów), telekomunikacji (+25,3% do 430 podmiotów), pomocy społecznej (+18,8% do 6200 podmiotów) oraz działalności

¹ Swiss Federal Statistical Office, <http://www.bfs.admin.ch> [data dostępu: 22.11.2013 r.].

finansowej (+18,0% do 5606 podmiotów). Wyższy niż 10% wzrost liczby podmiotów został odnotowany w branżach takich jak budownictwo i inżynieria lądowa, badania i rozwój, ubezpieczenia, budownictwo specjalne, pozostałe usługi wspierające prowadzenie działalności gospodarczej oraz w kategorii inne usługi. Największy bezwzględny przyrost liczby przedsiębiorstw miał w tym czasie miejsce w obszarze ochrony zdrowia, gdzie w roku 2011 funkcjonowało aż o 10 326 podmiotów więcej niż 3 lata wcześniej.

W latach 2009–2011 w sektorze usług najwięcej nowo rejestrujących się podmiotów odnotowano w branżach związanych działalnością specjalistyczną i naukową oraz z handlem i naprawami. Rejestrowało się również wiele podmiotów związanych z branżą nieruchomości oraz budownictwa. Według ostatnich dostępnych danych dotyczących długości życia przedsiębiorstw z 2008 r., do tego czasu przetrwało 80,7% przedsiębiorstw zarejestrowanych w roku 2007, 69,8% rejestrowanych w roku 2006, 65,8% rejestrowanych w roku 2005, 60,6% zarejestrowanych w roku 2004 i 50,0% przedsiębiorstw zarejestrowanych 5 lat wcześniej. Spośród poszczególnych branż najlepiej radziły sobie podmioty zajmujące się obszarami budownictwa oraz zdrowia i działalności socjalnej. W perspektywie jednego roku wysoki wskaźnik przeżywalności miały również jednostki z obszaru nieruchomości i obsługi przedsiębiorstw, edukacji i przemysłu, a w perspektywie 5 lat podmioty przemysłowe oraz z obszaru innych usług dla ludności i osobistych.

Jeśli chodzi o formę prawną przedsiębiorstw komercyjnych w Szwajcarii w roku 2011 najliczniejsza była grupa przedsiębiorstw indywidualnych, które stanowiły 45,5% sektora związanego z przemysłem, a sektora usługowego 57,8%. W dalszej kolejności najczęściej występowały spółki akcyjne oraz spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. W analizowanym roku stanowiły one odpowiednio 31,9% i 18,9% podmiotów w sektorze przemysłowym oraz 19,8% i 14,8% w sektorze usług.

Zgodnie z danymi szwajcarskiego biura statystycznego w roku 2011 najliczniejszą grupę w sektorze przedsiębiorstw komercyjnych w Szwajcarii stanowiły podmioty zatrudniające do 9 osób – 92,1%. Udziały innych ujętych w statystykach grup podmiotów według ich wielkości kształtowały się w tym czasie na poziomach 6,4% (10–49 osób), 1,3% (50–249 osób) oraz 0,2% (250 osób i więcej).

2. Uwarunkowania ekonomiczne funkcjonowania sektora przedsiębiorstw

Szwajcaria należy do ścisłej europejskiej czołówki krajów, jeśli chodzi o poziom rozwoju mierzony wskaźnikiem PKB *per capita*. W 2012 roku jego wartość w cenach bieżących wyniosła 61 900 euro, a tempo wzrostu gospodarczego mierzone wzrostem PKB w cenach stałych wyniosło 1,0%². Według prognoz Sekretariatu Stanu ds. Gospodarki (SECO) z września 2013 r. wzrost PKB w Szwajcarii za rok 2013 powinien wynieść 1,8%³. Warto podkreślić, że wartość dodana brutto w roku 2012 wynosiła tam aż 94,6% wartości PKB i był to wskaźnik wyższy niż dla jakiegokolwiek innego europejskiego kraju. Jednocześnie relacja wartości podatków pomniejszonych o subsydia na produkty do wielkości

² Eurostat, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu> [data dostępu: 22.11.2013 r.].

³ Macronext, SECO publikuje najnowsze prognozy gospodarcze dla Szwajcarii, <http://www.macro-next.com> [data dostępu: 22.11.2013 r.].

PKB była w Szwajcarii wyraźnie najniższa w Europie – 5,4%, a w ciągu ostatnich 5 lat wartość ta nie przekraczała 5,5%. Wartość eksportu dóbr i usług w tym czasie znacznie przewyższała wielkość importu, dzięki czemu Szwajcarska gospodarka charakteryzowała się wyraźnie dodatnim bilansem handlowym na poziomie 51,2 mld euro, co stanowiło 10,4% wartości PKB tego kraju (w roku 2008 relacja ta wynosiła nawet 11,1%).

Do ważnych dla sytuacji szwajcarskiego sektora przedsiębiorstw czynników gospodarczych należy zaliczyć kształtowanie kursu franka szwajcarskiego wobec euro. Od 2007 roku, kiedy średnioroczny kurs franka kształtował się na poziomie 1,64 euro, miał miejsce systematyczny spadek wartości tego wskaźnika do 1,21 euro w roku 2012. Tendencja taka była korzystna oczywiście dla szwajcarskich eksporterów i mogła mieć istotny wpływ na wzrost wolumenu eksportu w ostatnich latach, podnosząc konkurencyjność cen szwajcarskich przedsiębiorców.

3. Krajowe regulacje dotyczące podatku VAT.

Podatek VAT w Szwajcarii⁴ 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 opodatkowania VAT stanowią dobra importowane do Szwajcarii (z podatku rozlicza się importer).

W szwajcarskim prawie istnieje obowiązek zarejestrowania się jako płatnik VAT w ciągu 30 dni od powstania obowiązku podatkowego, chyba że obowiązek ten wynika z tytułu obciążenia podatkiem nabywcy – wówczas termin wynosi 60 dni. Za opóźnienie rejestracji lub uchylanie się od niej grozi kara w wysokości do 800 000 franków szwajcarskich, w zależności od zaistniałych okoliczności.

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 także stawki obniżone dla szczególnych kategorii dóbr i usług, które wynoszą 3,8% oraz 2,5%. Funkcjonuje również zerowa stawka podatku. Obowiązujące aktualnie stawki VAT to skutek ich podniesienia w 2011 roku z poziomu 7,6% dla stawki podstawowej oraz z poziomów 3,6% oraz 2,4% dla stawek obniżonych (zmianę wprowadzono w wyniku referendum). Podniesienie stawek VAT miało bezpośredni związek z koniecznością pokrycia kosztów realizowanej w Szwajcarii reformy opieki społecznej. Założono przy tym jednocześnie, że po okresie przejściowym w roku 2018 stawka podstawowa wróci do wcześniejszego poziomu 7,6%. Nie stanie się tak jednak, ponieważ w połowie 2013 roku postanowiono, że od 2018 r. będzie miało miejsce kolejne podnie-

⁴ Dokładnie chodzi o terytoria Szwajcarii i Liechtensteinu, na których obowiązują szwajcarskie przepisy dotyczące podatku VAT.

sienie wysokości podstawowej stawki VAT, co podobnie jak poprzednia podwyżka ma mieć charakter przejściowy – do roku 2030 – i wynika z planów rekonstrukcji krajowych kolei i chęci pozyskania dodatkowych środków na ten cel (szacowany koszt inwestycji to 6,4 mld CHF). Według prognoz pomysłodawców tego rozwiązania miałyby ono wpłynąć na wzrost przychodów z VAT o 300 mln CHF w skali roku.

Stawką 3,8% objęte są usługi hotelowego zakwaterowania włącznie z usługami śniadaniowymi. Jest to stawka specjalna, której funkcjonowanie na początku 2013 roku zostało przedłużone na kolejne 4 lata. VAT w wysokości 2,5% dotyczy szerszej gamy dóbr i usług, która obejmuje: dostawy wody, produkty spożywcze oraz dodatki spożywcze, bydło, drób, ryby, ziarna, rośliny, karmę dla zwierząt, środki ochrony roślin, leki, gazety, książki i druki bez charakteru reklamowego, usługi radiowe i telewizyjne bez charakteru reklamowego, niektóre artykuły z obszaru kultury i sportu oraz artykuły bezpośrednio związane z produkcją rolną i z uprawą ziemi. Na początku 2013 roku przedstawiona została propozycja zmniejszenia liczby stawek podatku VAT w celu uproszczenia systemu podatkowego. Wstępnie zaproponowano ustalenie jednej obniżonej stawki podatku na poziomie pomiędzy aktualnymi zredukowanymi stawkami, jednak niższa izba szwajcarskiego parlamentu odrzuciła taką możliwość.

Równie obszerna lista kategorii świadczeń, podobnie jak w przypadku stawki zredukowanej, objęta jest zerową stawką VAT (faktyczne zwolnienie z zachowaniem prawa do odliczenia naliczonego podatku). Zaliczają się do niej głównie elementy związane ze świadczeniami transgranicznymi kierowanymi do zagranicznych odbiorców (np. eksport dóbr). Możliwość zastosowania zerowej stawki VAT wymaga udokumentowania tego, że dobra zostały wyeksportowane do odbiorcy za granicą lub, że świadczenie usługi miało miejsce za granicą poprzez prowadzenie odpowiedniej ewidencji eksportu w postaci certyfikatów eksportowych. Do świadczeń zwolnionych z podatku VAT (bez możliwości odliczenia podatku naliczonego) zaliczają się w Szwajcarii m.in.: usługi finansowe i ubezpieczeniowe, zakłady i gry losowe, ochrona zdrowia i opieka społeczna, usługi edukacyjne i szkoleniowe, usługi pocztowe, wybrane usługi organizacji non-profit oraz wybrane usługi związane z kulturą.

Płatnikami VAT w Szwajcarii mogą być zarówno podmioty szwajcarskie, jak i podmioty mające swoje siedziby w innych krajach, a w Szwajcarii jedynie oddziały. Szwajcarskie prawo podatkowe dopuszcza również możliwość funkcjonowania grup podatkowych. Do grupy podatkowej mogą należeć osoby prawne zarówno podmioty szwajcarskie, jak i działające na terenie Szwajcarii oddziały podmiotów zagranicznych. Warunkiem przynależenia podmiotów do grupy podatkowej jest ich wspólny nadzór. Jest to istotne również dlatego, że członkowie grupy podatkowej odpowiadają solidarnie za swoje zobowiązania z tytułu rozliczeń podatku VAT. Grupa rozlicza się z podatku, jakby była jednym opodatkowanym podmiotem. Przedstawiciel wyznaczony do reprezentowania grupy przed organami podatkowymi składa jedną deklarację podatkową dla wszystkich podmiotów wchodzących w skład grupy, a transakcje wewnątrz grupy podatkowej nie są opodatkowane podatkiem VAT. Funkcjonowanie grup podatkowych jest czynnikiem neutralnym dla finansów państwa i jednocześnie pozwala na ograniczenie kosztów administracyjnych przedsiębiorstw rozliczających się wspólnie. Dodatkowo może to ułatwić organizacyjnie funkcjonowanie kooperacji podmiotów, pozytywnie wpływając na efektywność takiej współpracy. Jeśli chodzi o kontrolę podatkową, funkcjonowanie grup podatkowych

powinno ułatwiać ściągalność tego podatku. Wynika to przede wszystkim z solidarnej odpowiedzialności członków grupy za jej zobowiązania podatkowe.

Podmioty Szwajcarskie mogą być zwolnione z obowiązku podatku VAT w trzech sytuacjach. Zwolnienie z podatku są podmioty, dla których wartość opodatkowanych świadczeń w ciągu roku była niższa niż 100 000 franków szwajcarskich (bez wliczonego podatku), chyba że zrzekną się takiego zwolnienia. Zwolnione mogą być również podmioty działające poza granicami Szwajcarii, które dostarczają świadczenia na jej terytorium – podatek przeniesiony na nabywcę. Wyłączone z możliwości takiego zwolnienia są podmioty dostarczające usługi telekomunikacyjne, elektroniczne i dostawy paliw płynnych przez rurociągi, jeśli ich obrót w Szwajcarii jest nie mniejszy niż 100 000 franków szwajcarskich. Ostatnią grupą podmiotów zwolnionych z podatku VAT są jednostki działające jako organizacje non-profit, stowarzyszenia sportowe, kulturalne i charytatywne, które na terytorium Szwajcarii z działalności opodatkowanych osiągają roczne obroty poniżej 150 000 franków szwajcarskich (bez wartości podatku), chyba że zrzekną się prawa do takiego zwolnienia⁵.

Podobne zasady opodatkowania podatkiem VAT w Szwajcarii dotyczą podmiotów spoza tego kraju. Dodatkowo zagraniczne jednostki powinny wyznaczyć przedstawiciela działającego na terytorium Szwajcarii do reprezentacji przed szwajcarskimi organami podatkowymi oraz złożyć depozyt zabezpieczający, którego wielkość jest zależna od ich obrotów.

Rozliczanie podatku od wartości dodanej w Szwajcarii poprzez deklaracje podatkowe z reguły ma charakter kwartalny, choć mali przedsiębiorcy, którzy korzystają z ryczałtu, mają możliwość rozliczania się co pół roku, mnożąc całkowitą wartość opodatkowanego obrotu przez jedną stawkę VAT zatwierdzoną dla nich przez organy podatkowe⁶. Rozwiązanie to ma na celu przede wszystkim uproszczenie rozliczeń VAT dla przedsiębiorców prowadzących działalność na niewielką skalę zarówno jeśli chodzi o formę, jak i częstotliwość składania deklaracji. Rozliczanie podatku w ten sposób wymaga, aby roczne opodatkowane obroty w takim przedsiębiorstwie oraz wartość samego podatku w tym samym okresie nie przekraczały wyznaczonych w przepisach progów (odpowiednio 5 020 000 CHF i 109 000 CHF). Jeżeli regularnie występuje nadwyżka naliczonego podatku, płatnicy VAT na własne życzenie mogą również dokonywać comiesięcznych rozliczeń. Podmioty opodatkowane w Szwajcarii mogą rozliczać się z VAT-u na dwa sposoby. Jeden z nich bazuje na rachunku otrzymanych płatności, a drugi na płatnościach określonych w na fakturach. Pierwszy z wymienionych sposobów jest dedykowany dla małych przedsiębiorstw, które nie prowadzą pełnej rachunkowości.

Złożenie deklaracji VAT wraz z uregulowaniem zobowiązania podatkowego powinno mieć miejsce w terminie do 60 dni od zakończenia okresu rozliczeniowego. Momentem, w którym powstaje obowiązek podatkowy, jest dzień wystawienia faktury lub otrzymania zapłaty, jeżeli faktura nie jest wystawiana. Jeśli faktura VAT zawiera kwotę w walucie innej niż franki szwajcarskie, należy ją przeliczyć według oficjalnego kursu wymiany podawanego na stronach internetowych organów podatkowych. Według rankingu Doing Business 2014, w roku 2013 szwajcarski przedsiębiorca na czynności związane z rozliczaniem podatku VAT przeznaczal rocznie 8 godzin⁷.

⁵ *Switzerland: VAT Essentials*, <http://www.kpmg.com> [data dostępu: 25.11.2013 r.].

⁶ *2013 Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide*, <http://www.ey.com> [data dostępu: 25.11.2013 r.].

⁷ *Ranking Doing Business 2014*, <http://www.doingbusiness.org> [data dostępu: 25.11.2013 r.].

Niezapłacenie podatku VAT w obowiązującym terminie oznacza nałożenie na płatnika ustawowych odsetek od należnej kwoty zobowiązania podatkowego – 4,5%. Kary mogą zostać nałożone również w związku z niezłożeniem w terminie deklaracji podatkowej lub złożeniem deklaracji niezgodnej ze stanem faktycznym. Organ podatkowy może przeprowadzić kontrolę podatnika w celu ustalenia istotnego dla kwestii podatkowych stanu faktycznego. Podatnik może również sam złożyć wniosek o audyt, który powinien być przeprowadzony przez organ podatkowy w ciągu 2 lat. Popęlnienie błędów formalnych w deklaracji podatkowej (np. błędny adres na fakturze lub niewłaściwie opisany produkt) może skutkować utratą prawa do odliczenia naliczonego VAT-u. Wszelkie faktury oraz inne wykazywane przy rozliczeniu VAT dokumenty powinny być przechowywane przez podatników przez okres 6 lat.

Podatek VAT nie może być odzyskany dla dóbr i usług objętych zwolnieniem z tego podatku, niezwiązanych z działalnością gospodarczą oraz dla pojazdów samochodowych, jeśli nie mają bezpośredniego przeznaczenia zarobkowego. Naliczony podatek VAT może być również odzyskany częściowo, jeśli część wykonywanych świadczeń jest zwolniona z tego podatku. W takiej sytuacji do całości naliczonego podatku można zastosować proporcje pomiędzy VAT naliczonym, związanym bezpośrednio ze świadczeniami podlegającymi opodatkowaniu, a związanymi bezpośrednio ze świadczeniami zwolnionymi. Prawo do odzyskania naliczonego podatku wymaga od płatnika podatku udokumentowania go w postaci prawidłowych faktur lub dokumentów celnych wraz z dowodem, że naliczony podatek został zapłacony. Od 2010 r. organy podatkowe mogą akceptować wszelkie formy dowodowe. Jeśli podatek podlegający odliczeniu jest wyższy niż podatek należny, organ podatkowy powinien dokonać zwrotu podatku w terminie 60 dni od otrzymania deklaracji.

Na zwrot podatku mogą liczyć również pod określonymi warunkami podmioty zagraniczne w związku ze świadczonymi na ich rzecz na terenie Szwajcarii dobrami i usługami w zależności od kraju, w którym mają siedzibę lub prowadzą działalność (obowiązuje zasada wzajemności). Zasada wzajemności reguluje również, w jakim stopniu podmioty z poszczególnych krajów mogą odzyskać naliczony VAT z określonych kategorii dóbr i usług. Podanie o zwrot podatku VAT powinno zostać złożone w ciągu 6 miesięcy od zakończenia roku w którym dobra i usługi zostały zafakturowane (do 30 czerwca). Minimalna kwota rocznego zwrotu podatku VAT w Szwajcarii przez podmioty zagraniczne wynosi 500 franków szwajcarskich.

4. Uwarunkowania fiskalne funkcjonowania przedsiębiorstw niezwiązane z VAT

Do głównych warunków działania przedsiębiorstw w Szwajcarii należy zaliczyć przede wszystkim miejscowe regulacje dotyczące ponoszonych przez nie opłat i podatków innych niż VAT. Najistotniejszymi finansowymi obciążeniami szwajcarskich przedsiębiorców są składki na fundusz emerytalny, zabezpieczenie społeczne, podatek CIT oraz podatek z tytułu przychodów od nieruchomości⁸.

⁸ A. Fuentes, *Making the tax system less distortive in Switzerland*, OECD, Economics Department working papers No. 1044, <http://www.oecd.org> [data dostępu 25.11.2013 r.].

Regulacje dotyczące stawek podatku dochodowego dla przedsiębiorstw są w Szwajcarii znacznie bardziej złożone niż system stawek podatku VAT. Dochód jest równocześnie opodatkowany odrębnymi stawkami ustalonymi na poziomach federalnym, kantonśkim i komunalnym. Jednolita stawka podatku dla całej Szwajcarii dotyczy tylko podatku federalnego (8,5% dochodu netto). Wysokość stawek podatków kantonśkich i komunalnych jest zależna od władz lokalnych, które często stosują systemy ulg i zwolnień podatkowych. Według badań przeprowadzonych na potrzeby rankingu Doing Business w 2013 roku przeciętna stawka podatku dochodowego od osób prawnych w Szwajcarii kształtowała się na poziomie 21,17%. Dodatkowo stawka podatków niefederalnych zależna jest od rentowności przedsiębiorstwa (skala progresywna). Podobnie uregulowany jest podatek od nieruchomości. Przeciętna wielkość łącznych obciążeń fiskalnych przedsiębiorstw w Szwajcarii w czerwcu 2013 r. kształtowała się na poziomie 29,1% wielkości ich dochodów, a same obciążenia pracy i składki na ubezpieczenia społeczne przeciętnie na poziomie 17,8% dochodów⁹.

Według danych Eurostat dla Szwajcarii za 2012 r. dochody państwa z tytułu VAT stanowiły 3,6% wartości PKB, a wszystkie podatki na produkty łącznie 5,9% PKB. Dla porównania dochody z podatków od dochodów i majątku 15,3% PKB, przy czym podatki od dochodów gospodarstw domowych stanowiły wówczas 9,3% PKB, podatki od zysków zatrzymanych 0,3% PKB, a podatki od dochodów przedsiębiorstw 3,0% PKB (z czego połowę stanowiły podatki federalne). Łączne składki na ubezpieczenia społeczne były wyższe niż łączne dochody Państwa z tytułu VAT i podatku CIT i stanowiły 6,8% PKB.

5. Znaczenie regulacji podatku VAT dla sytuacji i perspektyw rozwoju sektora przedsiębiorstw

Bardzo niski poziom zarówno podstawowej stawki podatku VAT w Szwajcarii, jak i poziomy stawek obniżonych, choć nie mają bezpośredniego wpływu na wyniki przedsiębiorstw w tym kraju, oddziałują pośrednio w dwojaki sposób na ich sytuację poprzez poziom cen rynkowych dóbr i usług. Choć podatek VAT z założenia powinien być podatkiem „neutralnym” dla przedsiębiorstw, z jednej strony wpływa na ceny dóbr i usług (których przedsiębiorstwo jest konsumentem), 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. Przezrystość procedur związanych zarówno z eksportem przez Szwajcarskie podmioty, jak z 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

⁹ Ranking Doing Business 2014, <http://www.doingbusiness.org> [data dostępu: 25.11.2013 r.].

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 rozliczeń¹⁰. 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 dla ich płynności finansowej.

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.

Niezwykle wygodnym i oszczędnym sposobem rozliczania się przedsiębiorstw z VAT w Szwajcarii jest funkcjonowanie 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.

Funkcjonująca w Szwajcarii możliwość nierejestrowania się jako płatnik VAT dotyczy przedsiębiorstw o rocznych obrotach do 100 000 CHF. Jest to rozwiązanie korzystne dla konkurencyjności małych przedsiębiorstw. Z drugiej strony może działać demotywująco do przekraczania limitu obrotów. Nie dotyczy to jednak przedsiębiorstw, które regularnie mogą liczyć na zwrot naliczonego podatku. Będą one chętnie będą się rejestrować, nawet jeśli nie przekroczą limitu. Jest to korzystne głównie dla eksporterów korzystających ze stawki zerowej.

Za problematyczną kwestię szwajcarskich regulacji VAT można uznać zróżnicowanie zredukowanych stawek tego podatku, które w połączeniu z szeroką gamą przedmiotowych zwolnień z podatku bez prawa do jego odliczenia, może komplikować rozliczenia podmiotów posługujących się jednocześnie różnymi stawkami VAT.

Warto spojrzeć jeszcze na regulacje dotyczące podatku VAT na tle innych obciążeń fiskalnych, jakie funkcjonują w Szwajcarii. Można zaobserwować, że w głównej mierze obciążone są nimi dochody osobiste oraz praca. Relatywnie wysoki jest również udział w dochodach fiskalnych podatku CIT, a bardzo niski udział przychodów z opodatkowania produktów (w tym z VAT-u). Choć niski udział w dochodach państwa „neutralnych” dla przedsiębiorców podatków pośrednich jest postrzegany jako zjawisko dla nich niekorzystne, dzięki ogólnie niskiej w relacji do dochodów wielkości obciążeń podatkowych należy postrzegać sytuację szwajcarskich podmiotów jako korzystną. Pomimo to w 2013 roku OECD rekomendowała Szwajcarii zmianę struktury obciążeń fiskalnych. Przy zachowaniu niskiej skali opodatkowania ogółem, większy udział podatków pośrednich mógłby mieć pozytywny wpływ na zwiększenie aktywności gospodarczej i bardziej dynamiczny rozwój przedsiębiorczości.

¹⁰ PostFinance, <https://www.postfinance.ch/pfmobile/en/biz/prod/info/sbizdoss/growth/27.html> [data dostępu: 10.12.2013 r.].

Analiza regulacji podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości w Szwecji

Streszczenie

Choć Szwecja jest krajem o niesprzyjającej przedsiębiorczości strukturze obciążeń podatkowych, w ostatnich latach obserwowane są korzystne zmiany w tym zakresie, czemu pomimo następstw kryzysu finansowego towarzyszy wzrost liczby przedsiębiorstw w tym kraju. Pomimo że w Szwecji nie obowiązuje próg podatkowy dla rejestracji do celów VAT, zróżnicowane dla grup przedsiębiorców wyszczególnionych ze względu na wielkość obrotu są warunki rozliczania podatku. Obowiązuje sprzyjający małym przedsiębiorcom dobrowolny wybór rozliczeń kwartalnych, miesięcznych lub rocznych. Dopuszczenie możliwości odzyskiwania VAT-u przez niezarejestrowane w Szwecji podmioty spoza UE, pomimo braku stosownych umów międzynarodowych, również należy uznać za sprzyjające przedsiębiorcom działającym na terenie Szwecji.

1. Charakterystyka sektora przedsiębiorstw

Zgodnie z danymi szwedzkiego urzędu statystycznego w 2012 roku w Szwecji funkcjonowało 1 137 028 przedsiębiorstw, około 96,3% stanowiły przedsiębiorstwa zatrudniające nie więcej niż 9 pracowników¹.

Według danych Eurostatu, w roku 2010 przeciętny udział liczby podmiotów prowadzących działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością nienotowaną na giełdzie wyniósł 96,1%, a spółek, których akcje znajdują się w obrocie publicznym 1,7%. Pozostałe podmioty stanowiły zaledwie 2,2%. W Szwecji największy udział przedsiębiorstw ze względu na ich formę prawną mają spółki kapitałowe o charakterze spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Branża, która skupia największy odsetek tego typu podmiotów (spółek z ograniczoną odpowiedzialnością nie będących w obrocie publicznym), wynosi w przypadku tej sekcji 97,3%. W przypadku sekcji profesjonalna działalność zawodowa, naukowa i techniczna udział tego typu podmiotów jest dość niski w porównaniu do pozostałych sekcji, wzrasta natomiast w tym obszarze popularność innych form organizacyjnych. W roku 2010 około 6,2% podmiotów z tej sekcji posiadało formę organizacyjno-prawną charakteryzowaną jako spółka, zaś 7,2% jako pozostałe².

Dane szwedzkiego urzędu statystycznego wskazują, że w roku 2011 zarejestrowało się około 70 848 nowych przedsiębiorstw, w tym 27,8% z nich dokonało rejestracji jako przedsiębiorca jednoosobowy, 1,4% w formie spółki komandytowej, a ponad 62% w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością.

¹ Statistic Sweden, *Statistical Yearbook of Sweden*, 2013, s. 141.

² Eurostat, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu> [data dostępu: 16.12.2013 r.].

2. Uwarunkowania gospodarcze funkcjonowania sektora przedsiębiorstw

Według prognoz publikowanych przez Eurostat, tempo wzrostu PKB za 2013 r. powinno wynieść w Szwecji około 1,1%. W 2009 roku w Szwecji tempo wzrostu gospodarczego wynosiło -5,0%, ale w kolejnych latach uległo poprawie. Prognozowane tempo wzrostu eksportu za 2013 r. szacowane jest na poziomie około -2,1% (podobnie dla importu, również -2,1%). Ostatni dostępny odnotowany roczny wskaźnik tempa zmian eksportu i importu za 2012 rok wyniósł odpowiednio 0,7% dla eksportu oraz -0,6% dla importu. W 2009 roku, w związku z następstwami kryzysu gospodarczego, wskaźniki te były ujemne, a wspomniane spadki wynosiły aż 13,8% dla eksportu oraz 14,3% dla importu. Warto dodać, że dla roku 2013 udział importu w relacji do PKB (mierzony w cenach stałych) powinien wynieść około 43,9%, wskaźnik ten za 2012 rok kształtował się w granicach 45,3% PKB. Udział eksportu w relacji do PKB w roku 2012 wyniósł 50,6%. Prognozowane tempo wzrostu wartości dodanej w gospodarce szwedzkiej za 2013 rok powinno w świetle wyników prognoz udostępnionych przez Eurostat wynieść 1,3%. Analogiczny wskaźnik za 2012 rok kształtował się w granicach 1,0%.

Wartość dodana brutto w 2012 roku w wielkości 294 760,2 mln euro stanowiła około 87,7% PKB i był to wskaźnik zbliżony do jego przeciętnej wartości dla UE. Wymiana międzynarodowa Szwecji w dużym zakresie stymulowana była nie tylko tempem zmian aktywności gospodarczej u kontrahentów zagranicznych, ale również zmianami kursu walutowego. Wskaźnik REER (realnego efektywnego kursu walutowego) pozyskany z bazy danych Banku Światowego³ wyniósł w Szwecji w 2012 roku 100,96, zaś w roku 2009 około 89,27 (wskaźnik podano przy założeniu, że dla roku 2005 wynosił on 100). W ciągu ostatnich 5 lat wskaźnik relacji kursu korony szwedzkiej do euro ulegał dwóm zasadniczym trendom. W okresie pomiędzy marcem 2009 roku a marcem 2011 roku miała miejsce aprecjacja waluty w stosunku do euro, zobrazowana malejącym wskaźnikiem wartości kursu wymiany korony szwedzkiej do euro. Od połowy sierpnia 2012 r. trend się wyraźnie odwrócił. W początku grudnia 2013 r. kurs walutowy wynosił średnio 9 koron za euro.

Wartość eksportu netto w zakresie wymiany towarów i usług jest w przypadku Szwecji w ciągu ostatnich 5 lat dodatnia. Jednakże postępująca aprecjacja waluty krajowej wpłynęła na obniżenie się na przestrzeni lat 2007–2011 eksportu netto. Nadwyżka bilansu obrotów bieżących wyniosła w roku 2009 w cenach stałych⁴ 18,2 mld euro, co stanowiło około 6,0% PKB, za rok 2012 nadwyżka ta wyniosła w cenach stałych około 21,3 mld euro (tj. około 6,3% PKB).

3. Krajowe regulacje dotyczące podatku VAT

Podatek od wartości dodanej (VAT) obejmuje swoim zakresem wszelkie operacje, które rodzą obowiązek podatkowy, w tym: dostawy towarów i usług dokonane przez podatnika na terenie Szwecji, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów z innego państwa członkowskiego UE przez zarejestrowanego podatnika, usługi nabyte przez zarejestrowanego

³ Bank Światowy, <http://data.worldbank.org> [data dostępu: 16.12.2013 r.].

⁴ Ceny stałe z 2005 roku.

szwedzkiego podatnika rodzące powstanie tak zwanego podatku odwróconego, czy też import towarów spoza UE, bez względu na status (rejestrację w zakresie VAT) importera.

W Szwecji podstawowa stawka VAT wynosi 25%. Istnieje ponadto stawka obniżona 12% oraz stawka 6%. Ponadto występuje stawka zero procent, obejmująca między innymi usługi/towary z przeznaczeniem na eksport, wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów z UE, samoloty i statki, niektóre środki farmaceutyczne, czy dostawy złota zakupione przez szwedzki bank centralny.

Stawką 12% objęte są m.in. produkty spożywcze i napoje z wyjątkiem alkoholu, zakwaterowanie w hotelach czy usługi gastronomiczne. Stawka 6% dotyczy natomiast usług przewozowych, działalności pisarzy i kompozytorów, sprzedaży książek, gazet i niektórych periodyków, które nie są zwolnione z podatku, dostępu do usług kultury oraz dostępu do określonych wydarzeń sportowych oraz obiektów sportowych.

Zwolnienie podatkowe dotyczy między innymi: działalności edukacyjnej, sprzedaży określonych rodzajów sprzętu medycznego dla osób niepełnosprawnych, usług ubezpieczeniowych, opłat za licencje telewizyjne, sprzedaży niektórych periodyków, sprzedaży lub dzierżawy nieruchomości, określonego dostępu do wydarzeń i obiektów sportowych, dostępu do określonych usług publicznych, usług pogrzebowych czy usług medycznych. W przypadku towarów/usług objętych zwolnieniem podatkowym nie ma możliwości ubiegania się o zwrot podatku.

W przypadku podmiotów szwedzkich istnieje obowiązek rejestracji, gdy dokonują one podlegających opodatkowaniu dostaw na rynek, nie istnieją jednak żadne progi w zakresie podatku VAT. Rejestracji podlegają także podmioty spoza Szwecji. Podmioty dokonujące wewnątrzwspólnotowych transferów towarów do Szwecji są również zobowiązane do rejestracji. Natomiast jeżeli przedsiębiorca z UE nie jest zarejestrowany w Szwecji jako podatnik VAT, ale dokonuje tak zwanej sprzedaży na odległość, której odbiorcami są szwedzkie podmioty, które nie są zarejestrowanymi podatnikami VAT, zobowiązany jest on wówczas do rejestracji i rozliczenia VAT, gdy wielkość tego obrotu przekracza 320 000 SEK. Co ciekawe, w przypadku Szwecji nie przewidziano kar za brak rejestracji, czy też rejestrację nieterminową, aczkolwiek doliczane są odsetki za zwłokę w przedstawianiu deklaracji. W przypadku opóźnień w zakresie złożenia deklaracji VAT przewidziana jest kara 500 SEK. Opóźnienia w płatności powodują nałożenie kary w postaci odsetek bazowych (od 1 stycznia 2013 r. 1,25%) zwiększonych o 15% zaległej kwoty podatku.

Podmioty zagraniczne, nieposiadające siedziby na terenie Szwecji, dokonujące opodatkowanych na terenie tego kraju dostaw towarów lub usług w zakresie nieruchomości (z wyjątkiem usług budowlanych) mogą wystąpić z dobrowolną deklaracją o rejestrację VAT. W takim przypadku nie będzie miał zastosowania podatek odwrócony. Dobrowolnej rejestracji nie można jednak zastosować z mocą wsteczną, zatem dopiero data rejestracji powoduje obowiązek podatkowy. Dobrowolna rejestracja pozwala na uzyskanie zwrotu naliczonego podatku VAT. Przepisy przewidują możliwość przeniesienia rozliczeń VAT z zagranicznego przedsiębiorcę na zarejestrowanego w Szwecji odbiorcę jego towarów i usług, co dokonywane jest na podstawie podatku odwrotnego (dotyczy to także np. dostawców energii elektrycznej czy gazu ziemnego).

Zagraniczne podmioty, z wyjątkiem tych posiadających siedzibę w jednym z krajów UE, czy też w Norwegii lub Islandii, muszą wyznaczyć swojego przedstawiciela podatkowego w zakresie podatku VAT.

Jeżeli przedsiębiorca osiąga roczny obrót przekraczający 40 000 000 koron szwedzkich wówczas zobowiązany jest do składania miesięcznych deklaracji VAT, w przeciwnym wypadku deklaracje podatkowe mogą (lecz nie muszą) mieć charakter kwartalny. Przedsiębiorcy, których roczny obrót nie przekracza 1 mln SEK, mają również możliwość składania deklaracji w systemie rocznym. Pewnym uproszczeniem dla szwedzkich przedsiębiorców jest to, że rozliczenie podatku VAT jest dokonywane przy wykorzystaniu takich samych form deklaracji, co podatek dochodowy.

Firma spoza Szwecji a mająca swoją siedzibę na terytorium UE może odzyskać VAT poprzez złożenie wniosku w oparciu o unijną dyrektywę w sprawie podatku VAT, zaś firma spoza UE w oparciu o 13. dyrektywę. Ważne jest przestrzeganie terminów, na przykład przedsiębiorca z obszaru UE musi złożyć wniosek w sprawie zwrotu za dany rok podatkowy do dnia 30 września następnego roku, zaś podmioty spoza UE do dnia 30 czerwca następnego roku. Specjalny formularz (SKV 5811) ma odniesienie do podmiotów z Albanii, Bośni i Hercegowiny, Chorwacji, Wysp Owczych, Grenlandii, Islandii, Macedonii, Czarnogóry, Serbii i Turcji, natomiast formularz SKV 5801 ma zastosowanie do podmiotów z wszystkich innych państw niebędących członkami UE. Szwecja nie ma podpisanych umów na zasadach wzajemności w zakresie rozliczeń VAT z innymi krajami.

System podatku VAT na usługi budowlane jest w odniesieniu do Szwecji dość unikalny. Przepisy oznaczają, że usługi zdefiniowane jako usługi budowlane i remontowe muszą być zafakturowane z obciążeniem nabywcy na zasadach podatku odwróconego w przypadku sprzedaży na rzecz szwedzkiego nabywcy usługi będącego firmą budowlaną.

Przepisy prawne przewidują możliwość funkcjonowania grup podatkowych, mogą w niej uczestniczyć podmioty zagraniczne, pod warunkiem, że posiadają na terenie Szwecji oddział zamiejscowy, np. w formie filii. Członkowie grupy podatkowej powinni być ze sobą powiązani organizacyjnie, ekonomicznie i finansowo.

W Szwecji termin, w którym podatek VAT staje się należny określony został jako termin dostarczenia towarów nabywcy albo termin ostatecznego wykonania usługi. Jeżeli płatność dokonana została przed terminem wystawienia faktury, za termin ten przyjmuje się datę otrzymania płatności.

4. Uwarunkowania fiskalne funkcjonowania przedsiębiorstw niezwiązane z VAT

Działalność prowadzona na terenie Szwecji podlega wielu regulacjom podatkowym zarówno bezpośrednim, jak i pośrednim innym niż VAT. Podmioty zobowiązane są bowiem do opłacania także podatków z tytułu podatków lokalnych, w tym podatku od nieruchomości (0,5%) ustalonego w formie podatku od własności. Władze lokalne mają możliwość szerszego ustalania zwolnień, czy też stawek podatkowych, mieszczących się jednak w granicach ustalonego prawa. Najwyższe obciążenia dotyczą konieczności ponoszenia podatku CIT (stawka podatkowa 26,3%). Ponadto przedsiębiorcy zobowiązani są

do ponoszenia składek na ubezpieczenia społeczne zatrudnianych pracowników, które wynoszą około 35,5% dochodu przedsiębiorstwa. Łączne obciążenia podatkowe w Szwecji stanowią około 52% dochodów przedsiębiorstw⁵.

W przypadku Szwecji wpływy z tytułu obciążeń fiskalnych w roku 2012 stanowiły 44,6% PKB. Podatki od produktów stanowiły w tym czasie 12,3% PKB (27,6% przychodów fiskalnych), przy czym podatek z tytułu VAT kształtował się na poziomie 9,2% PKB (20,6% przychodów fiskalnych). Wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych wynosiły 15,0% PKB (33,6% przychodów fiskalnych), natomiast od osób prawnych 2,9% PKB (6,5% przychodów fiskalnych). Składki na ubezpieczenia społeczne kształtowały się w omawianym roku na poziomie 7,5% PKB (16,8% wpływów fiskalnych)⁶.

5. Znaczenie regulacji podatku VAT dla sytuacji i perspektyw rozwoju sektora przedsiębiorstw

Szwecja zalicza się do krajów charakteryzujących się relatywnie wysokimi obciążeniami fiskalnymi, w których znaczny udział mają podatki bezpośrednie. Nie jest to zjawisko korzystne z punktu widzenia przedsiębiorców działających w tym kraju, choć w ostatnich latach można było zaobserwować rosnące znaczenie VAT-u względem podatków dochodowych. Pomimo kryzysu gospodarczego notowany był w tym czasie wzrost liczby przedsiębiorstw działających w Szwecji, co jest zbieżne z pozytywnym kierunkiem zmian struktury opodatkowania.

Szwedzkie regulacje podatkowe dotyczące VAT-u, z racji członkostwa w UE, w znacznej mierze są zdeterminowane prawem wspólnotowym. Odnosi się to m.in. do rozliczania transakcji wewnątrzwspólnotowych oraz kwestii związanych z importem i eksportem towarów i usług do krajów trzecich. Co do szczególnych uregulowań w tym zakresie charakterystycznych dla Szwecji warto wspomnieć o konieczności rozliczania się podmiotów spoza wspólnoty za pośrednictwem szwedzkiego przedstawiciela podatkowego, ale również o możliwości odzyskiwania podatku naliczonego przez podmioty z krajów trzecich, pomimo braku bilateralnych umów między Szwecją i danym krajem, w którym dane przedsiębiorstwo ma swoją siedzibę. Jest to rozwiązanie przyjazne dla przedsiębiorców zagranicznych. Wymaga ono jednak konieczności dokładnego udokumentowania prawa do odzyskania VAT-u.

Jeśli chodzi o szwedzki system rozliczania VAT-u, obowiązujące w nim terminy uwzględniają wielkość osiąganych przez podatnika obrotów. Jest to korzystne dla przedsiębiorstw o mniejszej skali działalności, które mogą dzięki temu ograniczyć ilość związanych z rozliczaniem podatku formalności, a także przesunąć w czasie konieczność zapłaty zobowiązania podatkowego. Przedsiębiorstwa, które mogą liczyć na zwrot podatku, nie muszą korzystać z rocznego rozliczenia.

⁵ Ranking Doing Business 2014, <http://www.doingbusiness.org> [data dostępu: 16.12.2013 r.].

⁶ Eurostat, <http://ec.europa.eu> [data dostępu: 16.12.2013 r.].

Analiza regulacji podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości na Węgrzech

Streszczenie

Węgry charakteryzują się jednym z najwyższych w Europie udziałów VAT-u w dochodach Państwa. Dodatkowo można obserwować w ostatnich latach wciąż rosnącą rolę tego podatku względem podatków bezpośrednich. Warto zwrócić uwagę, że rozwiązania legislacyjne z zakresu VAT-u są w tym kraju dość złożone i wciąż ma miejsce tendencja ich rozbudowywania, jak np. poprzez plany tworzenia dodatkowych progów podatku, czy poprzez segmentację podatników ze względu na osiągane przez nich obroty, wielkość podatku należnego, czy w wyniku rozdzielania stawek podatku ze względu na rodzaj wykonywanej działalności.

1. Charakterystyka sektora przedsiębiorstw

W 2012 r. zarejestrowane były na Węgrzech 1 806 062 podmioty gospodarcze, z tego 1 666 402 o charakterze komercyjnym. Ogólna ich liczba wzrosła w stosunku do roku 2008 z poziomu 1 654 299 (+9,2%), natomiast podmiotów komercyjnych z 1 561 446 (+6,7%). Warto jednak zaznaczyć, że spośród wszystkich węgierskich przedsiębiorstw, według danych za rok 2011, jedynie 690 375 (38,6%) było aktywnych. Ich liczba zmalała względem roku 2008 z poziomu 701 390 (42,4% ogółu zarejestrowanych).

W roku 2011 spośród wszystkich aktywnych przedsiębiorstw najwięcej podmiotów działało w charakterze przedsiębiorstw indywidualnych – 43,1%. Znaczny udział miały także spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółki komandytowe i stanowiły odpowiednio 37,1% i 17,5% wszystkich aktywnych podmiotów gospodarczych. W latach 2009–2011 najbardziej wzrosła liczba spółek z ograniczoną odpowiedzialnością (o 49,8 tys. jednostek), silnie zmalała natomiast liczba aktywnych działalności jednoosobowych (o 35,4 tys. jednostek) i spółek komandytowych (o 26,0 tys. jednostek).

W roku 2011 najliczniejszą grupę aktywnych przedsiębiorstw stanowiły podmioty zatrudniające do 4 pracowników – 89,9%. Łącznie aktywne podmioty zatrudniające do 49 osób stanowiły 99,2% aktywnych jednostek, jednostki zatrudniające 50–249 osób – 0,7%, a 250 i więcej osób – 0,1%. W latach 2009–2011 najbardziej zmniejszyła się liczba aktywnych przedsiębiorstw zatrudniających do 4 osób (o 6460 jednostek, –1,0%). Warto jednak zwrócić uwagę na znaczące względne spadki liczby przedsiębiorstw zatrudniających 50–249 osób (o 10,0%, 514 jednostek mniej) oraz 250 i więcej osób (o 9,3%, 89 jednostek mniej).

2. Uwarunkowania gospodarcze sektora przedsiębiorstw

W 2012 r. wartość węgierskiego PKB *per capita* w cenach bieżących wyniosła 9800 euro i było jedną z najmniejszych w UE (mniejsze PKB *per capita* miały tylko Bułgaria i Rumunia). Tempo wzrostu realnego PKB spadło w tym czasie o 1,7%, a według prognoz Eurostatu z listopada w 2013 r. w tym roku ma wzrosnąć o 0,7%.

Wartość dodana brutto w relacji do PKB wyniosła na Węgrzech w 2012 r. 83,7% (najmniej w UE), tym samym relacja podatków pomniejszonych o subsydia w stosunku do PKB wyniosła 16,2% PKB. W 2012 roku 22,7% wartości dodanej w węgierskiej gospodarce zostało wytworzone w przetwórstwie przemysłowym, a 10,0% w sekcji gospodarki związanej z handlem. W dalszej kolejności 8,9% wartości dodanej wytworzono w sekcji związanej z rynkiem nieruchomości, a 8,4% w sekcji związanej z administracją publiczną i obroną oraz z obowiązkowymi ubezpieczeniami społecznymi¹.

Saldo bilansu handlowego było dodatnie i stanowiło w 2012 r. 7,3% PKB, obecnie Węgry pod względem tego wskaźnika plasują się na 6. miejscu wśród krajów UE. Relacja wartości eksportu dóbr i usług do PKB także kształtowała się na wysokim poziomie i wyniosła 94,7%, wskaźnik ten systematycznie rośnie co roku o kilka punktów procentowych, w 2012 r. na Węgrzech jego wartość była wyższa od średniej UE o 49,8%, skutkowało to nadwyżką w bilansie płatniczym w wysokości 7,13 mld euro.

Ze względu na otwartość węgierskiej gospodarki ważne znaczenie ma relacja kursu forinta w stosunku do euro. W 2012 r. kurs euro/forint kształtował się na średniorocznym poziomie 289,25, systematycznie ulegając nieznacznemu osłabieniu od roku 2010. Średnioroczny wzrost cen mierzony metodologią HICP w 2012 r. wyniósł na Węgrzech 5,7% i był najwyższy w UE, będąc jednocześnie wyższy o 1,8% w stosunku do roku 2011². Poziom wynagrodzeń w ujęciu realnym w 2012 r. spadł o 1,7% i taki trend utrzymuje się już od 2008 r.

3. Krajowe regulacje dotyczące podatku VAT

Przedmiotem opodatkowania VAT-u na Węgrzech jest dostawa towarów, odpłatne świadczenie usług przez osobę zobowiązaną do opodatkowania w kraju oraz odpłatne nabycie towarów z innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub import towarów z miejscem świadczenia w kraju. Tzw. opodatkowaniu odwrotnemu (w którym to nabywca przejmuje obowiązek płatności VAT) nie podlegają dobra i usługi nabywane przez podmioty niebędące płatnikami VAT, jeśli wartość dóbr i usług nabytych od zagranicznego dostawcy nie przekracza w ciągu roku kalendarzowego 10 000 euro w przeliczeniu na węgierskie forinty. Co do zasady odwrotnemu opodatkowaniu podlegają m.in. nieruchomości oraz niektóre usługi z nimi związane, handel prawami do emisji gazów, dostawy niektórych produktów rolnych oraz dobra i usługi świadczone przez podmioty znajdujące się w stanie likwidacji lub w postępowaniu upadłościowym, których wartość przekracza 100 000 HUF.

¹ Hungarian Central Statistical Office, <http://www.ksh.hu/> [data dostępu: 8.12.2013 r.].

² Eurostat, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu> [data dostępu: 22.11.2013 r.].

Obowiązek rejestracji jako płatnik VAT ma każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą (również organizacje non-profit) jeszcze przed zaistnieniem obowiązku podatkowego, jednak nowo powstałe firmy, które przewidują, że ich obrót nie osiągnie poziomu 6 mln forintów w ciągu roku, mogą do wniosku o rejestrację dołączyć również wniosek o zwolnienie z płacenia podatku VAT. Za sam fakt niezarejestrowania się w terminie węgierskie organy podatkowe nie przewidują żadnych konsekwencji, jednak jeśli okaże się, że przedsiębiorca wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu VAT, a nie płaci należnych skarbowi państwa zobowiązań z tego tytułu, to może zostać na niego nałożona kara wraz z odsetkami za zwłokę.

Główna obowiązująca stawka podatku od wartości dodanej została wprowadzona 1 stycznia 2012 r. i wynosi 27%, będąc obecnie najwyższą spośród krajów UE (przedtem podstawowa stawka wynosiła 25%). Konieczność wprowadzenia podwyżki uzasadniano potrzebą zmniejszenia długu oraz deficytu budżetowego. Oprócz stawki podstawowej funkcjonują także zredukowane stawki dla niektórych kategorii dóbr i usług na poziomie 5% i 18%, które nie uległy wcześniejszej zmianie. Istnieją również pewne dobra i usługi podlegające zwolnieniu z podatku VAT bez prawa do odliczenia oraz transakcje zwolnione z podatku z zachowaniem prawa do jego odliczenia.

Zredukowaną 18% stawką objęte są podstawowe produkty spożywcze, usługi hotelowego zakwaterowania, natomiast 5% stawka VAT dotyczy głównie produktów farmaceutycznych z przeznaczeniem dla ludzi, sprzętu medycznego dla osób niepełnosprawnych, książek, czasopism, periodyków, centralnego ogrzewania oraz niektórych występów artystycznych.

Obszerną kategorią są również dobra i usługi zwolnione z podatku VAT (bez zachowania prawa do odliczenia), zaliczają się do nich głównie: usługi finansowe i ubezpieczeniowe, publiczne usługi pocztowe, niektóre usługi edukacyjne, wynajem nieruchomości, sprzedaż gruntów, sprzedaż nieruchomości (do dwóch lat po wybudowaniu) opieka medyczna, usługi organizacji non-profit a także loterie i gry losowe. Zwolnienia z VAT-u z prawem do jego odliczenia dotyczą głównie eksportu dóbr poza UE oraz dostaw wewnątrzwspólnotowych.

Podatnicy, którzy spełniają określone kryteria, mają możliwość zarejestrowania się w ramach grupy podatkowej. Utworzenie grupy jest możliwe w każdej branży, o ile podmioty podatkowe są ze sobą ściśle powiązane finansowo ekonomicznie i organizacyjnie, działają we wspólnym zarobkowym celu oraz mają siedziby na terenie Węgier. Płatnicy zarejestrowani w grupie działają jako jeden podmiot podatkowy, składają wspólną deklarację VAT, a także nie muszą już płacić podatku VAT od wzajemnych usług. Pod wpływem zaistnienia określonych powodów organy podatkowe mogą rozwiązać grupę podatkową.

Obowiązek rejestracji VAT mają wszystkie firmy posiadające na Węgrzech swoją siedzibę, jednak istnieją regulacje określające, które podmioty są zwolnione z płacenia tego podatku. Dotyczy to przedsiębiorców, dla których całkowita wartość obrotów w obecnym oraz w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyła 6 mln forintów. Niektóre firmy zagraniczne, które dostarczają świadczenia na terytorium Węgier, mogą być zwolnione także z obowiązku rejestracji jako płatnik podatku VAT. Taka sytuacja ma miejsce, gdy występuje mechanizm odwrotnego obciążenia (podatek płaci nabywca). We wszystkich innych przypadkach podmioty zagraniczne są traktowane podobnie jak podmioty węgierskie i w związku z tym także muszą rejestrować się jako płatnicy podatku od wartości

dodanej. Wniosek o zwolnienie z VAT należy złożyć przed końcem roku kalendarzowego. Zwolnienie zaczyna obowiązywać z początkiem roku następnego.

Ponadto jednostki zagraniczne spoza krajów Unii Europejskiej są zobligowane do wyznaczenia swojego przedstawiciela podatkowego, dokonującego niezbędnych formalności oraz reprezentującego ich przed węgierskimi organami skarbowymi. Płatnicy z krajów UE mają możliwość dokonania wyboru, czy chcą powołać swojego pełnomocnika na terenie Węgier. Powołany przedstawiciel solidarnie odpowiada za zobowiązania podatkowe podmiotów, które reprezentuje.

Rozliczenia podatku VAT mają charakter miesięczny kwartalny lub roczny. Najczęściej stosowany jest okres kwartalny, jednak istnieją kategorie podmiotów, które muszą rozliczać się miesięcznie lub rocznie. Miesięcznemu okresowi rozliczeń podlegają grupy podatkowe oraz płatnicy, dla których roczna wartość należna VAT-u w bieżącym lub poprzednim roku podatkowym przekroczyła 1 mln forintów. Przedsiębiorcy, którzy nie osiągnęli w danym roku bądź w roku poprzednim wartości podatku należnego większego niż 250 tys. forintów, a także tacy, którzy nie posiadają europejskiego numeru identyfikacji podatkowej VAT, mogą opcjonalnie wybrać roczny lub kwartalny okres rozliczeń. Deklaracje miesięczne i kwartalne powinny być złożone wraz z płatnością najpóźniej do 20. dnia miesiąca następującego po okresie rozliczeniowym. Podatnicy rozliczający się w systemie rocznym powinni złożyć deklarację oraz dokonać płatności do dnia 15. lutego roku następującego po okresie rozliczeniowym. Momentem, w którym powstaje obowiązek podatkowy jest dzień dokonania dostawy, zakończenia świadczonej usługi lub wystawienia faktury. Jeśli faktura zawiera kwotę inną niż węgierskie forinty należy ją przeliczyć według kursu dowolnej krajowej instytucji kredytowej posiadającej zezwolenie na wymianę walut.

Organy podatkowe mogą nałożyć karę za zwłokę w uiszczeniu płatności w wysokości 50% kwoty niezapłaconego na czas podatku, jednak nie więcej niż 500 tys. forintów, dodatkowo naliczane są odsetki karne za każdy dzień zwłoki w wysokości podwójonej głównej rocznej stopy procentowej centralnego banku Węgier. Naliczona kara, bądź karne odsetki, mogą zostać zredukowane lub anulowane, jeśli podatnik złoży stosowne wyjaśnienia.

Naliczony podatek nie może być odzyskany dla świadczonych dóbr i usług niemających związku z działalnością biznesową, a także dla 50% kosztów utrzymania samochodu oraz 30% kosztów usług telekomunikacyjnych. W celu ewentualnej refundacji VAT organy podatkowe wymagają poświadczenia dostawy dóbr i usług ważną fakturą. Wydatki na dobra i usługi związane z działalnością biznesową obejmują między innymi: płatności za transport, zakup, leasing lub wynajem samochodów osobowych, dostawczych i ciężarowych, książki dotyczące danej działalności, konferencje, reklamę, a także udział w targach. W przypadku dóbr i usług, które są zakwalifikowane do zwrotu VAT podatek naliczony podlega odliczeniu od podatku należnego. Jeżeli kwota podatku naliczonego przewyższa kwotę podatku należnego, nadwyżka może opcjonalnie być przeniesiona na kolejny okres rozliczeniowy, zostać odjęta od innych zobowiązań podatkowych płatników albo zostać zwrócona na konto. Niektóre dobra i usługi podlegają tylko częściowemu zwolnieniu z podatku VAT. W takiej sytuacji nalicza się proporcje pomiędzy świadczeniami podlegającymi i niepodlegającymi zwrotowi VAT. Kwota podlegająca częściowemu zwrotowi podatku powinna być zaokrąglona co do jednostek. Jeżeli podczas miesięcz-

nego okresu rozliczeniowego podatek naliczony przewyższa podatek należny, przedsiębiorca może domagać się zwrotu VAT w zależności od kwoty podlegającej zwrotowi oraz okresu rozliczenia. Kiedy podatnik rozlicza się w cyklu miesięcznym, nadwyżka podatku naliczonego musi wynosić co najmniej 1 mln forintów, dla okresu kwartalnego ta kwota wynosi 250 tys. forintów, natomiast dla okresu rocznego 50 tys. forintów. W sytuacji gdy podatnik nie może żądać zwrotu podatku w danym okresie ze względu na za zbyt małą kwotę podlegającą refundacji, zostanie ona przeniesiona na następny okres rozliczeniowy. Organ podatkowy zobowiązany jest dokonać zwrotu podatku VAT w ciągu 75 dni. Jednak jeśli do momentu złożenia deklaracji wszystkie faktury, na podstawie których ma być dokonane odliczenie podatku, zostały opłacane VAT i kwota zwrotu przekracza 1 mln forintów, wówczas zwrot zostanie dokonany w ciągu 45 dni, natomiast dla kwoty mniejszej od 1 mln forintów zwrot podatku powinien nastąpić w ciągu 30 dni. Władze podatkowe są zobowiązane dokonać zwrotu podatku w wyznaczonym czasie, w przeciwnym razie do należnej refundacji VAT zostaną doliczone karne odsetki³.

Na zwrot podatku mogą również liczyć podmioty zagraniczne nieposiadające swojej siedziby na Węgrzech. Dotyczy to krajów członkowskich Unii Europejskiej (Dyrektywa 2008/09/EC) oraz Szwajcarii i Lichtensteinu, którzy podpisali z Węgrami stosowną umowę o wzajemności refundacji VAT (dyrektywa 13). Termin składania wniosku o zwrot podatku dla podmiotów zagranicznych upływa 30 września następnego roku po okresie, w którym wystawiono faktury na dane dobra i usługi. Wniosek powinien dotyczyć okresu nie dłuższego niż rok kalendarzowy oraz nie krótszego niż 3 miesiące z wyjątkiem sytuacji, gdy do końca roku kalendarzowego pozostało mniej niż 3 miesiące. Zwrot następuje po przedłożeniu odpowiednich faktur w formie elektronicznej, a w przypadku podmiotów spoza UE również zaświadczenia o statusie płatnika VAT w kraju macierzystym. Minimalna kwota zwrotu, której może domagać się wnioskodawca, jest zależna od okresu którego dotyczą faktury. W przypadku okresu dłuższego niż 3 miesiące kwota ta wynosi 400 euro. Jeśli natomiast zwrot ma dotyczyć krótszego czasu to zwrot może wynieść już 50 euro. Węgierski organ podatkowy musi dokonać decyzji o ewentualnym zwrocie VAT w ciągu 4 miesięcy od daty otrzymania wniosku. Termin ten może ulec wydłużeniu do 6 lub 8 miesięcy, jeżeli podatnik będzie musiał udzielić dodatkowych informacji lub przedłożyć kolejne zaświadczenia. Po pozytywnym rozpatrzeniu wniosku zwrot powinien zostać dokonany w ciągu 10 dni roboczych⁴.

4. Uwarunkowania fiskalne funkcjonowania przedsiębiorstw niezwiązane z VAT

Według danych Eurostatu w 2012 r. relacja łącznej wielkości dochodów podatkowych państwa na Węgrzech w relacji do PKB wynosiła 39,0%. Udział podatków nakładanych na produkty był w dochodach fiskalnych Węgier jednym z najwyższych w UE i kształtował się na poziomie 43,3% tych dochodów. Sam podatek VAT stanowił

³ Ernst&Young 2013 *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide* [data dostępu: 10.12.2013 r.].

⁴ Deloitte *European VAT refund guide 2013* [data dostępu: 10.12.2013 r.].

przy tym 23,8% dochodów fiskalnych. Na bardzo niskim poziomie był natomiast udział w dochodach fiskalnych podatków dochodowych i wynosił najmniej w UE, bo 17,2%. Warto odnotować, że na przeciętnym poziomie kształtował się również udział dochodów fiskalnych związanych z zabezpieczeniem społecznym – 33,8% dochodów fiskalnych kraju. Dla porównania w roku 2008 relacja wielkości dochodów fiskalnych do PKB była nieznacznie wyższa (40,1%), ale większą ich część stanowiły podatki dochodowe (25,7%) oraz składki na zabezpieczenie społeczne (34,2%), mniejszą zaś podatki na produkty (37,2%) – w tym również VAT (19,0%)⁵.

Od 2010 r. obowiązująca wysokość podatku CIT na Węgrzech wynosi 19% (wcześniej 16%), jednak przedsiębiorcy osiągający dochód nieprzekraczający 500 mln forintów (ok. 1,78 mln euro) płacą niższą 10% stawkę podatkową. Ponadto władze lokalne mogą nałożyć na przedsiębiorców dodatkowy podatek w wysokości 2%, który podlega odliczeniu od podstawy podatku CIT. Małe przedsiębiorstwa mogą korzystać z uproszczonych form rozliczania podatku dochodowego (EVA, KATA i KIVA), m.in. formy zryczałtowanej. W 2010 r. został także wprowadzony podatek od instytucji finansowych zależny od wielkości skorygowanych aktywów. Dla podmiotów o wielkości skorygowanej sumy bilansowej do 50 mld forintów podatek wynosi 0,15% tej sumy, natomiast w przypadku przekroczenia tego progu obowiązuje wyższa stawka wynosząca 0,53%. W 2009 r. dodatkowe obciążenia podatkowe w postaci 8% podatku od zysku zostały wprowadzone także na sektor energetyczny (tzw. podatek Robin Hood’a), ale została podniesiona w 2013 roku. Wówczas łączna stawka podatku o zysku dla podmiotów sektora energetycznego wzrosła do 31%.

Łączna wysokość składek na ubezpieczenia społeczne dla pracodawców wynosi 28,5% i w jej skład wchodzi składka na szkolenia zawodowe, ubezpieczenie emerytalne, ubezpieczenie zdrowotne oraz fundusz pracy. Od 2012 r. obowiązuje dla pracodawców jedna połączona składka na wszystkie ubezpieczenia społeczne. Pracownicy płacą 10% składki emerytalnej, 7% składki na ubezpieczenie zdrowotne oraz 1,5% na fundusz pracy. Niektóre grupy pracowników, m.in. matki powracające z urlopu macierzyńskiego lub osoby młode zaczynające karierę, płacą niższe, preferencyjne składki na ubezpieczenia społeczne⁶.

5. Znaczenie regulacji podatku VAT dla sytuacji i perspektyw rozwoju sektora przedsiębiorstw

Możliwość zwolnienia z obowiązku rozliczania VAT na Węgrzech jest opcjonalna i uzależniona od obrotów, jakie osiągają przedsiębiorstwa. Niezależnie jednak od ich wielkości każdy podmiot musi być zarejestrowany jako podatnik VAT. Analizując kształt regulacji dotyczących sposobu i częstotliwości rozliczania podatku VAT, można zwrócić uwagę na znaczne zagęszczenie przepisów różnicujących warunki rozliczania się przedsiębiorstw w zależności od osiąganego przez nie wartości podatku należnego czy

⁵ Eurostat, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu> [data dostępu: 10.12.2013 r.].

⁶ Ibidem [data dostępu: 11.12.2013 r.].

obrotów. Z jednej strony oznacza to uwzględnienie przez organy podatkowe różnych sytuacji podmiotów, z drugiej zaś pozwala odnieść wrażenie, że zróżnicowanie to dedykowane jest raczej sprawniejszej kontroli systemu podatkowego niż wygodzie przedsiębiorców w kwestiach formalnych.

Węgry charakteryzują się również relatywnie ograniczonymi możliwościami rozliczania się w ramach grup podatkowych. Podmioty takie muszą być jednocześnie ze sobą ściśle powiązane finansowo i organizacyjnie, muszą również mieć swoje siedziby na terenie Węgier, co wyklucza możliwość uczestniczenia w takich grupach oddziałów podmiotów zagranicznych.

Zgodnie z zaprezentowanymi w niniejszym raporcie danymi, Węgry charakteryzują się nie tylko najwyższymi w skali UE stawkami VAT, ale również jednym z najwyższych udziałów tego podatku w dochodach fiskalnych. Z punktu widzenia przedsiębiorców jest to sytuacja korzystna, ponieważ dzięki temu (przy ogólnej średniej relacji podatków do PKB) ich dochody należą do jednych z najmniej opodatkowanych w Europie. Choć koszty pracy na Węgrzech nie należą już do najniższych.

Odnosnie samych stawek podatku VAT, należy zwrócić uwagę na ich zróżnicowanie. Jest ono co do zasady niekorzystne dla rozliczania się podmiotów, które korzystają jednocześnie z różnych stawek. Zróżnicowane są również możliwości odliczania podatku naliczonego w przypadku nabywania samochodów, czy usług telekomunikacyjnych.

Na Węgrzech oprócz istotnego zróżnicowania regulacji pod kątem zarówno przedmiotu, jak i podmiotu podatku VAT, można zauważyć znaczną dynamikę zmian w zakresie tych regulacji. Odnosi się to zarówno do stawek podatku, jak i progu zwolnienia z podatku. Warto wspomnieć, że w październiku 2013 r. debatowano na Węgrzech na poziomie rządowym możliwość wprowadzenia dodatkowej stawki VAT na dobra luksusowe, która miałaby być wyższa od stawki podstawowej i wynosić 35%.

Analiza regulacji podatku VAT i ich wpływu na rozwój przedsiębiorczości w Wielkiej Brytanii

Streszczenie

Wielka Brytania charakteryzuje się stosunkowo liberalnym i progospodarczym systemem podatkowym, w którym coraz większą rolę odgrywają podatki pośrednie, w tym podatek VAT. Regulacje dotyczące rejestracji i rozliczania podatku od wartości dodanej w znacznej mierze ukierunkowane są na potrzeby poszczególnych rodzajów podmiotów (głównie od skali prowadzonej przez nie działalności) oraz na to, aby procedury podatkowe były dla podatników jak najmniej uciążliwe. Elastyczne rozwiązania z zakresu podatku VAT mogą stanowić jeden z czynników utrzymującego się, pomimo spadku popytu konsumpcyjnego i inwestycyjnego, wzrostu liczby przedsiębiorstw w Wielkiej Brytanii.

1. Charakterystyka sektora przedsiębiorstw

W 2012 roku w całym Zjednoczonym Królestwie funkcjonowało 2 372 960 przedsiębiorstw (z tego 2 316 705 w Wielkiej Brytanii). Poziom ten utrzymuje się w ostatnich latach na względnie stałym poziomie, od 2008 roku zanotowano jedynie 2% wzrost liczby podmiotów gospodarczych. Największe obroty zostały zrealizowane w 2012 roku przez przedsiębiorstwa działające w handlu detalicznym, hurtowym oraz naprawach (1 381 901 mln £), przetwórstwie przemysłowym (518 434 mln £) oraz działalności profesjonalnej, naukowej i technicznej (208 807 mln £), ale największy wzrost obrotów odnotowały przedsiębiorstwa z branży związanej z kulturą, rozrywką i rekreacją (+29,8% w latach 2008–2012)¹.

Firmy generujące miejsca pracy na terenie Zjednoczonego Królestwa zatrudniały w 2012 roku łącznie 26,767 mln osób (o 1,25% więcej niż w roku poprzednim, dla porównania w 2008 roku zatrudnienie wynosiło 26,663 mln osób). Największy udział miały firmy zatrudniające ponad 2500 pracowników (40,8% całkowitego zatrudnienia), które stanowiły 9,3% wszystkich podmiotów. Przedsiębiorstwa małe (poniżej 50 pracowników) tworzyły w 2012 roku najbardziej liczną grupę (82,7%), a miejsce pracy znalazło w nich ponad 10,9 mln osób (41% całkowitego zatrudnienia).

¹ Office of National Statistics, *Annual Business Survey 2012*, www.ons.gov.uk [data dostępu: 12.12.2013 r.].

2. Uwarunkowania gospodarcze funkcjonowania sektora przedsiębiorstw

Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii jest państwem o gospodarce rynkowej, czwartym co do wielkości rynkiem w Europie (po Niemczech, Francji i Włoszech), a siódmym co do wielkości rynkiem na świecie (dodatkowo po USA, Japonii i Chinach). Największy udział w brytyjskim PKB mają usługi, głównie bankowe i ubezpieczeniowe, a dzięki bogatym złożom gazu i ropy, Wielka Brytania odgrywa znaczącą rolę w światowej produkcji surowców (4% światowej produkcji ropy w 2009 roku). Gospodarka Wielkiej Brytanii uznawana jest za jedną z najbardziej liberalnych gospodarek Unii Europejskiej².

Światowy kryzys finansowy i gospodarczy, który rozpoczął się w 2008 roku, miał poważny wpływ na gospodarkę Wielkiej Brytanii. Realne tempo wzrostu PKB wyniosło w 2008 roku $-0,8\%$, a w 2009 roku było to już $-5,2\%$, co było wynikiem głównie dużego spadku w konsumpcji i inwestycji. Konsumpcja gospodarstw domowych spadła o $0,9\%$ w 2008 i $3,6\%$ w 2009 r., a inwestycje prywatne spadły o $16,7\%$ w samym tylko roku 2009³.

Również sytuacja budżetowa pogorszyła się po wystąpieniu kryzysu. Deficyt budżetowy zwiększył się z $5,0\%$ do $11,4\%$ ⁴ PKB w latach 2008 i 2009 w wyniku zmniejszenia dochodów podatkowych i zwiększenia wydatków, głównie w związku z działaniem automatycznych stabilizatorów gospodarki i dopłat rządowych w sektorze finansowym. Dług publiczny także znacznie wzrósł, z $51,9\%$ w 2008 r. do $88,7\%$ PKB w 2012 roku.

Gospodarka po okresie głębokiej recesji nadal nie wróciła na ścieżkę trwałego wzrostu, chociaż odnotowuje powolne próby wyjścia z kryzysu finansowego. Wzrost PKB na poziomie $0,1\%$ odnotowano w 2012 r. i przewiduje się jego stopniowy wzrost w 2013 i 2014 roku, do poziomu odpowiednio $1,3\%$ i $2,2\%$. Według informacji podanych przez Office of National Statistics w III kwartale br. poziom PKB wzrósł o $0,8\%$ w stosunku do poprzedniego kwartału, co oznacza najlepsze wyniki dla brytyjskiej gospodarki od 2010 r., a tendencje wzrostowe odnotowano we wszystkich sektorach gospodarki. Wartość eksportu wyniosła w 2012 roku 472 071 mln £ ($31,4\%$ PKB), co stanowiło wzrost o $12,6\%$ w porównaniu do 2009 roku. Nadal jednak bilans wymiany handlowej jest ujemny i wyniósł w 2012 roku $-24\,198$ mln £⁵.

3. Krajowe regulacje dotyczące podatku VAT

Podatek VAT w Wielkiej Brytanii jest typowym podatkiem obrotowym, dodawanym do wartości sprzedawanych dóbr i usług. Obowiązuje od 1 kwietnia 1973 roku, a instytucją odpowiedzialną za pobór podatku od towarów i usług jest Urząd Podatków i Cel – *HM Revenue & Customs* (*HMRC*). Przedmiotem opodatkowania podatkiem VAT objęte są – zgodnie z brytyjskim prawem podatkowym – następujące transakcje:

² *Macroeconomic Imbalances United Kingdom 2013*, European Commission, Occasional Papers 143, April 2013.

³ Office of National Statistics, *Second Estimate of GDP Q3 2013*, www.ons.gov.uk [data dostępu: 12.12.2013 r.].

⁴ Eurostat, www.epp.eurostat.ec.europa.eu [data dostępu: 10.12.2013 r.].

⁵ Dane Urzędu Statystycznego Wielkiej Brytanii, www.ons.gov.uk [data dostępu: 12.12.2013 r.].

- dostawa towarów oraz świadczenie usług zrealizowane przez podatnika na terenie Wielkiej Brytanii,
- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów z innego państwa członkowskiego UE dokonane przez podatnika w Wielkiej Brytanii,
- świadczenie usług na rzecz podatnika w Wielkiej Brytanii przez podmiot z innego państwa członkowskiego UE, niezarejestrowany do celów VAT (transakcje objęte tzw. mechanizmem odwrotnego obciążenia),
- import towarów z krajów spoza UE, bez względu na status importera.

Przepisy brytyjskiego prawa podatkowego nie obowiązują Wysp Normandzkich i Gibraltaru.

Zgodnie z ogólną zasadą, każda osoba fizyczna lub jednostka organizacyjna prowadząca działalność gospodarczą zarejestrowaną w Wielkiej Brytanii (Anglii, Szkocji, Irlandii Północnej, Walii), której towary lub usługi podlegają opodatkowaniu (zgodnie z obowiązującymi przepisami podatkowymi), oraz której obrót w ciągu ostatniego roku przekroczył £79 000 (od 1 kwietnia 2013 r.) staje się płatnikiem podatku VAT i musi zarejestrować się w celach rozliczeń podatku VAT. W przypadku przejęcia firmy zarejestrowanej jako podatnik VAT należy dodać do tego obrót swojej działalności podlegający opodatkowaniu – po przekroczeniu progu £79 000 również powstaje obowiązek rejestracji dla celów VAT. Kolejne sytuacje, w których powstaje obowiązek rejestracji w celu płatności VAT, dotyczą podmiotów posiadających siedzibę w Wielkiej Brytanii oraz:

- nabywających towary z krajów Unii Europejskiej o łącznej wartości przekraczającej £79 000 (w ciągu roku kalendarzowego) lub w przypadku planowanej dostawy o wartości powyżej tego progu w ciągu najbliższych 30 dni,
- realizujących dostawę towarów lub usług z Wielkiej Brytanii do innych krajów spoza UE,
- realizujących dostawę towarów lub usług do Wielkiej Brytanii z innych krajów spoza UE.

Jeżeli podmiot w ciągu ostatniego roku rozliczeniowego nie osiągnął wskazanego progu obrotów, może zarejestrować się dobrowolnie jako płatnik VAT⁶. Wśród korzyści z dobrowolnej rejestracji wyróżnić można możliwość uzyskania zwrotu podatku VAT w sytuacji, gdy np. podmiot kupuje produkty obciążone standardową stawką podatku i jednocześnie dokonuje dalszej ich sprzedaży opodatkowanej stawką zerową. Często możliwe jest także odzyskanie części podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług dokonanych przed rejestracją, niezbędnych do założenia firmy. W przypadku dobrowolnej rejestracji powstają także takie same obowiązki podatkowe jak w przypadku podmiotów zobligowanych prawnie do dokonania rejestracji, w tym związane z wystawianiem faktur VAT, rejestracją transakcji objętych podatkiem VAT, składania deklaracji i dokonywania

⁶ W brytyjskim prawie podatkowym występują dwa warunki, które uniemożliwiają dokonanie rejestracji dla celów VAT – gdy przedmiotem transakcji jest sprzedaż wyłącznie dóbr i usług zwolnionych z podatku VAT lub gdy prowadzona działalność nie jest zgodna z definicją działalności gospodarczej stosowaną przez organy podatkowe (HMRC) dla celów VAT (zgodnie z tą definicją działalność gospodarcza polega na dostarczaniu towarów lub usług i otrzymywaniu w zamian zapłaty w postaci pieniężnej lub rzeczowej).

płatności podatku VAT. Od momentu uzyskania certyfikatu rejestracyjnego z nadanym numerem VAT, firmy zobowiązane są do doliczania podatku VAT do cen dostarczanych towarów i usług. Aby zarejestrować się jako płatnik VAT należy wypełnić odpowiednią deklarację i złożyć ją do *HM Revenue & Customs (HMRC)*. Tym samym uzyskuje się możliwość odzyskania podatku VAT naliczonego przy zakupie dóbr lub usług do swojej działalności. Rozliczenia VAT należy dokonywać z reguły co trzy miesiące.

Obowiązek rejestracji dotyczy także podmiotów działających na brytyjskim rynku, nieposiadających siedziby na obszarze Wielkiej Brytanii⁷. Od 1 grudnia 2012 roku zlikwidowany został próg rejestracji dla podmiotów niemających siedziby w Wielkiej Brytanii – obecnie są one zobowiązane do rejestracji jako podatnicy (*Non-Established Taxable Person*) w momencie realizacji pierwszej dostawy towarów lub usług, bez względu na jej wartość. Oznacza to, że każdy podmiot, który realizuje lub planuje realizację transakcji opodatkowanej podatkiem VAT, ma 30 dni na powiadomienie HMRC i zobowiązany do rejestracji dla celów VAT. W sytuacji, gdy firmy nieposiadające siedziby w Wielkiej Brytanii i niebędące podatnikami VAT-u w swoim kraju świadczą usługi na rzecz brytyjskich podatników, rozliczenie podatku VAT następuje wg tzw. mechanizmu odwrotnego obciążenia – zobowiązanym do obliczenia i uregulowania podatku jest odbiorca usługi (nabywca).

Dostawy wewnątrzwspólnotowe z krajów należących do UE skierowane do ostatecznych odbiorców w Wielkiej Brytanii traktowane są jako sprzedaż „na odległość”. Dopiero jeśli wartość sprzedaży w ciągu roku kalendarzowego przekroczy próg £70 000 powstaje obowiązek rejestracji dla celów VAT w Wielkiej Brytanii. Obowiązek rejestracji powstaje także dla każdego podmiotu zagranicznego, który dostarcza towary objęte na terenie Wielkiej Brytanii podatkiem akcyzowym (np. alkohol, tytoń).

Zgodnie z brytyjskim prawem istnieje także możliwość zarejestrowania tzw. grupy podatkowej. Warunkiem funkcjonowania grupy podatkowej jest prowadzenie wspólnego nadzoru nad jej członkami (osobami prawnymi) oraz posiadanie stałej siedziby na terenie Wielkiej Brytanii. Grupa podatkowa jest wówczas traktowana jako jeden wspólny podmiot – członkowie grupy dysponują tym samym numerem VAT i składają jedną, wspólną deklarację VAT. Podatek nie jest naliczany od dostaw świadczonych między członkami grupy, wszyscy jej członkowie są jednak odpowiedzialni solidarnie za wszystkie zobowiązania z tytułu podatku VAT.

Każdy podatnik VAT ma obowiązek wystawiania faktur w przypadku wszystkich czynności podlegających opodatkowaniu, w tym eksportu i dostaw wewnątrzwspólnotowych. Faktury nie są automatycznie wystawiane w przypadku transakcji detalicznych, jeśli nie są wymagane przez klienta. Od 1 stycznia 2013 roku obowiązuje w Wielkiej Brytanii elektroniczny system fakturowania (wprowadzony zgodnie z dyrektywą Unii Europejskiej 2010/45/EU). Jeżeli faktura wystawiana jest w obcej walucie wymaga się, żeby kwota podatku VAT została również przeliczona na równowartość funtów szterlingów. Dopuszcza się stosowanie jednego z dopuszczalnych kursów wymiany: kurs walut publikowany przez brytyjskie organy podatkowe, rynkowy kurs sprzedaży waluty w dniu dokonania dostawy (np. na podstawie informacji publikowanych w brytyjskiej prasie) lub dowolny

⁷ Podatnicy nieposiadający siedziby na terenie Wielkiej Brytanii mogą ustanowić przedstawiciela podatkowego, lecz nie jest to warunek konieczny.

inny kurs wymiany stosowany w celach komercyjnych, co do którego uzyskano pisemne pozwolenie od organów podatkowych.

W Wielkiej Brytanii obowiązują trzy stawki podatku VAT: standardowa 20% (do 4 stycznia 2011 roku podstawowa stawka VAT wynosiła 17,5%), obniżona 5% oraz zerowa 0%. Pewne towary i usługi w Wielkiej Brytanii mogą być także zwolnione z podatku VAT (*exempt from VAT*) lub poza zakresem VAT (*outside the scope of VAT*). Termin „opodatkowanie dostawy” odnosi się natomiast do wszystkich dostaw towarów i usług, które podlegają opodatkowaniu jedną z trzech stawek podatkowych, w tym stawką zerową. Natomiast określenie „transakcje zwolnione od podatku” odnosi się do dostaw towarów i usług, które nie podlegają opodatkowaniu i nie powodują możliwości odliczenia podatku naliczonego w poprzedniej fazie obrotu.

Podstawowa stawka podatku VAT ma zastosowanie w przypadku dostaw wszystkich towarów i usług, chyba że szczególne przepisy umożliwiają zastosowanie stawki obniżonej, zerowej lub zwolnienia z podatku. Jako przykład towarów lub usług zwolnionych z opodatkowania można wymienić: edukację i szkolenia, ubezpieczenia, udzielanie kredytów, usługi medyczne, usługi pocztowe. Zwolnieniu z opodatkowania podlega także sprzedaż, najem i dzierżawa gruntów i budynków, ale w tym przypadku podatnik ma prawo wyboru i może zrezygnować ze zwolnienia, naliczając podatek VAT wg stawki podstawowej (pozwala to na odzyskanie podatku naliczonego, co w przypadku zastosowania zwolnienia z opodatkowania nie byłoby możliwe). Podatnik zwolniony od podatku nie ma prawa do pomniejszenia podatku należnego o naliczony, bowiem w przypadku sprzedaży zwolnionej nie występuje kategoria podatku należnego. Ta sama zasada dotyczy towarów i usług, które są poza zakresem opodatkowania VAT. Wykluczone z brytyjskiego systemu VAT są także darowizny na cele charytatywne, opłaty i usługi wynikające z ustaw (np. przegląd techniczny MOT), mosty, tunele i drogi zarządzane przez państwo oraz nisko-budżetowa pomoc dostarczana przez organizacje charytatywne.

Zerową stawką opodatkowane są natomiast m.in.: większość produktów żywnościowych, książki, gazety i czasopisma, odzież i obuwie dziecięce, lekarstwa na receptę, sprzęt dla niepełnosprawnych, nowe budownictwo mieszkaniowe, usługi transportowe, eksport towarów i usług.

Występuje także szeroki katalog towarów i usług, w stosunku do których stosowana jest obniżona stawka podatku – są to m.in. foteliki samochodowe dla dzieci, paliwa i energia elektryczna dostarczana na cele mieszkalne i do organizacji charytatywnych, instalacje i materiały energooszczędne w budynkach, odnowa i przeróbka domów, produkty sanitarne. Podatnik stosujący zerową stawkę dokonuje sprzedaży opodatkowanej, tyle że stawką 0%. Może on dokonać odliczenia podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług dotyczących tej sprzedaży.

Obowiązek podatkowy z tytułu VAT-u (*tax point*) – zgodnie z brytyjskim prawem – powstaje w momencie wydania towarów od dostawcy lub wykonania usługi. Zdefiniowany w ten sposób podstawowy moment podatkowy może zostać zastąpiony przez tzw. „faktyczny” moment powstania zobowiązania, który może pojawić się wcześniej (tj. przed „podstawowym” momentem podatkowym) – jeśli dostawca wystawi fakturę lub otrzyma płatność za dostawę przed wydaniem towarów, lub później (tj. po upływie „podstawowego” momentu podatkowego) – jeśli faktura zostaje wystawiona w ciągu 14 dni po pod-

stawowym momencie podatkowym, data wystawienia faktury stanowi moment powstania obowiązku podatkowego.

W konstrukcji podatku VAT występują dwa jego rodzaje: podatek należny i naliczony. Podatek VAT należny przy sprzedaży obliczany jest jako iloczyn ceny netto produktu lub usługi i stawki podatku. Następnie dodaje się uzyskaną w ten sposób kwotę do ceny netto, uzyskując cenę brutto, czyli cenę, którą musi ostatecznie zapłacić kupujący. Podatek VAT naliczony płacony jest w cenie zakupu produktów i usług, które nabywane są przez podmiot na potrzeby prowadzenia swojej działalności. Zarejestrowani podatnicy podatku VAT są zobowiązani składać (zwykle co kwartał) w brytyjskim urzędzie skarbowym HMRC deklaracje podatkowe (*VAT Return*). Dokument ten wykazuje wysokość podatku należnego (ze sprzedaży – *output tax*) oraz naliczonego (*input tax*), czyli pochodzącego z kosztów. Różnica między podatkiem należnym a naliczonym to kwota, z której podatnicy rozliczają się z urzędem. Dla celów rozliczeń z organami podatkowymi istnieje możliwość obliczenia podatku VAT na dwa sposoby. Pierwszy z nich polega na odliczeniu od podatku należnego (ze sprzedaży) podatku naliczonego na poprzednich fazach obrotu. Różnicę między podatkiem należnym a naliczonym należy zapłacić do urzędu skarbowego, a w przypadku gdy jest ujemna istnieje możliwość ubiegania się o jej zwrot. Małe firmy, których przychody nie przekraczają 150 tys. funtów netto, mogą skorzystać z drugiego, uproszczonego sposobu wyliczania VAT-u – nosi on nazwę *Flat Rate Scheme*. Podatek oblicza się wówczas, przyjmując za podstawę kwotę brutto sprzedaży i mnoży ją przez odpowiedni procent, który zależy od rodzaju prowadzonej działalności.

Deklaracje do organów podatkowych w zakresie transakcji objętych podatkiem VAT składane są raz na kwartał. Podatnicy, którzy otrzymują regularnie zwroty podatku VAT, mogą ubiegać się o możliwość składania deklaracji co miesiąc, z uwagi na poprawę przepływu środków pieniężnych. Dodatkowo podatnicy, których okresy rozliczeniowe nie pokrywają się z miesiącami kalendarzowymi, mogą wystąpić o pozwolenie na przyjęcie niestandardowych okresów podatkowych. Deklaracje muszą być złożone najpóźniej do ostatniego dnia miesiąca następującego po zakończeniu okresu rozliczeniowego. W tym samym terminie należy zwykle dokonać płatności.

Podatek naliczony można odzyskać tylko od zakupu towarów i usług, które są wykorzystywane do celów działalności gospodarczej, z wyłączeniem towarów nabytych na przykład do użytku prywatnego przez przedsiębiorcę. Istnieje też w brytyjskim prawie katalog wydatków związanych z prowadzeniem działalności, od których nie ma możliwości odzyskania naliczonego podatku VAT. Obejmuje on np. zakup samochodu (chyba że jest to samochód wykorzystywany wyłącznie do użytku służbowego), wydatki prywatne przedsiębiorcy, spotkania i wyjazdy służbowe, 50% podatku naliczonego od wynajmu lub leasingu samochodu użytkowanego w celach służbowych i prywatnych. Z kolei możliwość odzyskania VAT-u występuje w odniesieniu np. do następujących wydatków: konferencje, szkolenia, seminaria, taksówki, zakwaterowanie i koszty restauracji dla pracowników, koszty podróży i paliwa, użytkowanie telefonu w celach służbowych.

Zwolnieniu od podatku VAT w Wielkiej Brytanii podlegają co do zasady eksport i dostawy wewnątrzwspólnotowe (z wyjątkiem tzw. sprzedaży na odległość). Aby możliwe było naliczenie zerowej stawki podatku konieczne jest zgromadzenie odpowiednich dokumentów stanowiących dowód, że towary faktycznie opuściły Wielką Brytanię.

W przypadku eksportu jest to dokumentacja celna oraz dowody księgowe potwierdzające, że transakcja faktycznie miała miejsce. Także w odniesieniu do dostaw towarów lub usług zrealizowanych w ramach UE, których odbiorcą jest podatnik VAT w innym kraju UE, możliwe jest zastosowanie zerowej stawki podatku VAT. Warunkiem jest posiadanie własnego numeru VAT i uwzględnienie go na fakturze, posiadanie dokumentów wywozu towarów (w tym np. zamówienia od klienta, korespondencja z klientem, faktury sprzedaży, listy przewozowe, faktury od przewoźników, wyciągi bankowe, potwierdzenia otrzymania towarów w kraju przeznaczenia). We wszystkich przypadkach dowody muszą jasno wskazywać dostawcę, odbiorcę i miejsce przeznaczenia. Dowody muszą być uzyskane w ciągu 3 miesięcy od dnia dostawy i przechowywane przez okres co najmniej 6 lat.

4. Uwarunkowania fiskalne funkcjonowania przedsiębiorstw niezwiązane z VAT

Wpływy do budżetu państwa z tytułu podatku VAT stanowiły w 2012 roku 7,1% wartości PKB. Można jednak zaobserwować systematyczny wzrost tego udziału, począwszy od 2009 roku (5,5% PKB). Podobny trend wystąpił w przypadku wszystkich podatków obciążających produkcję i import, z których wpływy w 2012 roku stanowiły 13,3% PKB⁸.

Należy podkreślić, że poza podatkiem VAT istnieje szereg pozostałych podatków obciążających przedsiębiorstwa w Wielkiej Brytanii. Wśród najbardziej istotnych wyróżnia się: podatek dochodowy od osób prawnych CIT (podstawą opodatkowania jest dochód przedsiębiorstwa), gminny podatek od działalności (podstawą opodatkowania jest wartość nieruchomości), składki na ubezpieczenie społeczne i inne koszty pracy płacone przez pracodawcę (podstawą opodatkowania jest wynagrodzenie brutto). Zgodnie z wynikami cyklicznych badań przeprowadzanych przez Bank Światowy łączne obciążenia podatkowe przedsiębiorstw w Wielkiej Brytanii zajmują ok. 34% ich dochodów⁹.

Stawka podatku od osób prawnych wynosi 23% i jest wynikiem ogłoszenia przez Rząd Wielkiej Brytanii stopniowej redukcji podstawowej stawki podatku CIT. 1 kwietnia 2012 roku została ona zmniejszona z 26% do 24%, a począwszy od 1 kwietnia 2013 roku uległa dalszemu obniżeniu do 23%. Według deklaracji, wraz z 1 kwietniem 2014 roku stawka podatku CIT wynosić będzie 21%, aż do 20% od 1 kwietnia 2015 roku¹⁰. Podatek od osób prawnych stanowi czwarte co do wielkości źródło dochodów publicznych, a wpływy z CIT wyniosły w 2012 roku 2,7% PKB. Należy jednak podkreślić, że wpływy z tego podatku do budżetu państwa w relacji do PKB zmniejszają się od 2009 roku (w 2008 roku odsetek ten wyniósł 3,4%). Natomiast wszystkie podatki dochodowe wynosiły w 2012 roku 12,5% PKB (w porównaniu do 14,2% PKB w 2008 roku)¹¹.

⁸ Eurostat, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu> [data dostępu: 12.12.2013 r.].

⁹ Ranking Doing Business 2014, www.doingbusiness.org [data dostępu: 12.12.2013 r.].

¹⁰ Corporate tax rates table, KPMG, www.kpmg.com [data dostępu: 12.12.2013 r.].

¹¹ Eurostat, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu> [data dostępu: 12.12.2013 r.].

5. Znaczenie regulacji podatku VAT dla sytuacji i perspektyw rozwoju sektora przedsiębiorstw

Pomimo niekorzystnej w ostatnich latach koniunktury gospodarczej w Wielkiej Brytanii, związanej bezpośrednio z następstwami światowego kryzysu finansowego, obserwowany jest tam nieznaczny, choć systematyczny, wzrost liczby przedsiębiorstw, głównie w silnie już rozwiniętym sektorze usług. Dalszemu rozwojowi przedsiębiorczości powinien sprzyjać aktualny kierunek zmian struktury przychodów fiskalnych. Przy zachowaniu dotychczasowych tendencji istotnie powinna wzrosnąć rola podatków pośrednich, przy zmniejszającej się stawce podatku od osób prawnych oraz przychodów z tytułu tego podatku.

Dla przedsiębiorstw prowadzących działalność na niewielką skalę istotne jest funkcjonowanie w Wielkiej Brytanii progu rejestracji podatników VAT, który wyznaczony jest wielkością osiąganych przez nich obrotów. Stanowi to uproszczenie dla przedsiębiorców prowadzących działalność na niewielką skalę, dając jednocześnie możliwość dobrowolnej rejestracji w sytuacji, kiedy chcieliby uzyskać zwrot podatku. Rozwojowi przedsiębiorczości powinna sprzyjać również możliwość odzyskania podatku z dóbr i usług nabytych jeszcze przed rejestracją na potrzeby rozpoczęcia działalności gospodarczej.

W Wielkiej Brytanii obowiązują również dostosowane pod kątem potrzeb i wygody przedsiębiorców przepisy dotyczące częstotliwości oraz sposobu rozliczania podatku VAT. Specyficzne dla Wielkiej Brytanii jest m.in. to, że podstawowy, kwartalny system rozliczeń, nie musi pokrywać się z kwartałami kalendarzowego roku. Istotne jest to, aby jego okresy rozliczeniowe trwały 3 miesiące. Rozwiązanie to jest dostosowane do podmiotów, których rok księgowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Ponadto podmioty charakteryzujące się niską wartością opodatkowanego obrotu, mogą wystąpić o możliwość rozliczenia rocznego, a także przy określonym progu tego obrotu o uproszczone rozliczenie podatku według jednolitej stawki od wartości sprzedaży. Rozwiązanie takie może znacząco upraszczać procedury podatkowe dla podmiotów o małej skali działalności i działać zachęcająco do prowadzenia takiej działalności. Możliwość rozliczeń w systemie miesięcznym ma znaczenie dla podmiotów, które mogą regularnie uzyskiwać zwrot podatku i dzięki temu poprawiać swoją płynność finansową. Ważne udogodnienie rozliczania podatku VAT stanowi również wprowadzone w ostatnich latach możliwości zarówno elektronicznego wystawiania faktur, jak i składania w ten sposób deklaracji podatkowych.

Dla podmiotów niemających siedziby na terenie Wielkiej Brytanii, które muszą lub chcą rozliczać się z brytyjskimi organami podatkowymi, istotna jest możliwość ustanowienia przedstawiciela podatkowego (nie jest to możliwe w każdym kraju UE). Nie mogą one jednak uczestniczyć w grupach podatkowych.

Odnosnie grup podatkowych, warto zwrócić uwagę na brak konieczności ścisłego powiązania organizacyjnego i finansowego wchodzących w ich skład podmiotów. Istotne jest jednak to, aby miały one wspólny nadzór, ponieważ za zobowiązania podatkowe grupy odpowiadają solidarnie.

C z ę ś ć I I

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

1. Wpływ regulacji fiskalnych na funkcje gospodarcze

Ustawodawca, chcąc oddziaływać na procesy gospodarcze i społeczne, może tak kształtować system podatkowy, aby osiągnąć cele, które jednocześnie zapewnią wysokie wpływy do budżetu państwa, bez ograniczenia możliwości realizacji funkcji gospodarczych i społecznych.

Na uwagę zasługuje stanowisko szkoły liberalnej, że wzrost opodatkowania (podnoszenia wysokości stawek podatków) nie zawsze prowadzi do wzrostu dochodów budżetu państwa.

Zbyt wysokie opodatkowanie, zbyt wysokie obciążenia podatkowe obywateli i przedsiębiorstw powodują ograniczenie działalności gospodarczej, ucieczki od obciążeń podatkowych (ucieczka przed podatkiem), a także poszukiwanie przez podatników nielegalnej optymalizacji podatkowej.

Większość teorii regulacji podatkowych wskazuje na skutki wpływu do budżetu państwa. Nie zawsze skutki takie powodują preferencje podatkowe. Ulgi podatkowe są pojęciem węższym niż preferencje podatkowe i ocena skutków wpływu do budżetu państwa z punktu ulg podatkowych jest niewłaściwa.

Racjonalne posługiwanie się przez państwo preferencjami podatkowymi w praktyce stwarza szanse na pozytywny wpływ na społeczne i gospodarcze dziedziny życia. Celowość stosowania preferencji podatkowych może być uzasadniona ekonomicznie, a w ten sposób alokacja środków publicznych może przybrać formę inwestycji w tym sensie, że stosowanie preferencji podatkowych przełoży się na wzrost wpływów do budżetu państwa¹.

Polityka fiskalna, jako element polityki finansowej, realizuje zadania stojące przed państwem, w celu bezpośredniego oddziaływania na przebieg procesów i zjawisk gospodarczych i pozwoli na osiągnięcie w danej sytuacji celu gospodarczego. Polityka fiskalna rządu dotyczy głównie podatków i wydatków, zapewnia finansowanie i kształtowanie wydatków publicznych oraz zapewnia funkcjonowanie systemu podatkowego gromadzącego środki na ten cel².

Elementem polityki fiskalnej winien być wzrost gospodarczy, zmniejszenie bezrobocia, obniżenie inflacji z jednoczesnym zapewnieniem wpływów na właściwym poziomie do budżetu państwa.

2. Wpływ regulacji fiskalnych na budżet państwa

Narzędzia gromadzenia dochodów publicznych są klasyfikowane w różny sposób. Dochody budżetu państwa są środkami pieniężnymi pobieranymi od podmiotów wewnętrznych w stosunku do władzy publicznej (podmioty gospodarcze, gospodarstwa domowe), w celu realizacji wydatków zapewniających wypełnienie zadań publicznych (państwowych). Środki publiczne są pojęciem szerszym od dochodów publicznych.

¹ A. Krysovatyj, H. Vasylevska, *Priorytety w ustalaniu preferencji podatkowych na Ukrainie*, Zeszyt naukowy nr 10, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków 2011.

² Wpływ polityki fiskalnej i monetarnej na sytuację finansową przedsiębiorstw, www.ekonomiczne.pl

Przez środki publiczne rozumieć należy środki pieniężne zasilające rachunek władzy publicznej z tytułu: dochodów publicznych, środków przychodzących z UE, przychodów budżetu państwa i budżetu jednostek samorządu terytorialnego (JST) oraz innych jednostek sektora finansów publicznych pochodzących ze sprzedaży papierów wartościowych, prywatyzacji majątku Skarbu Państwa, innych operacji finansowych, ze spłaty pożyczek i kredytów udzielonych ze środków publicznych, przychodów z tytułu prowadzonej działalności jednostek sektora finansów publicznych.

Dochody publiczne obejmują natomiast: daniny publiczne, do których zaliczamy podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych oraz jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych, spadki, zapisy, odszkodowania, dochody ze sprzedaży majątku, rzeczy i praw itd.³

W nauce i praktyce budżetowej wykształciły się różne podziały klasyfikacyjne dochodów budżetowych, wykorzystujące różne kryteria i tak np.: kryterium ekonomiczne, kryterium prawne, kryterium organizacyjne⁴.

Środki wpływają do budżetu najczęściej w formie przymusowych i bezzwrotnych obciążeń o charakterze podatkowym i niepodatkowym, nakładanym przez państwo lub jednostki samorządu terytorialnego na podmioty gospodarcze i gospodarstwa domowe.

Wykaz dochodów (plan dochodów) zawiera załączniki do ustawy budżetowej, w której każdorazowo wymieniane są dochody podatkowe oraz niepodatkowe, w tym z wykazem podatków pośrednich jak: podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy, podatek od gier⁵. Natomiast sprawozdanie z wykonania budżetu państwa publikowane jest na stronie internetowej ministerstwa finansów (www.mf.gov.pl) oraz na stronie internetowej GUS w wykazie rocznych wskaźników makroekonomicznych (www.stat.gov.pl).

Na podstawie danych opublikowanych powyżej dokonano analizy dochodów podatkowych, analizy wpływu wysokości podatków na budżet państwa (patrz pkt 7).

3. Stan prawny podatku VAT w Polsce oraz krótka analiza porównawcza w stosunku do wybranych krajów UE

Podatek od towarów i usług (ang. *Value Added Tax* – VAT) jest podatkiem od wartości dodanej (podatkiem pośrednim, pobieranym na każdym etapie obrotu towarów lub usług). W Polsce podatek ten został wprowadzony przez ustawę z dnia 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 Europej-

³ Zob. np. *Podstawy finansów*, red. K. Marecki, PWE, Warszawa 2008.

⁴ Zob. np. *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosiorowski, Wolters Kluwer, Warszawa 2008.

⁵ Porównaj załącznik nr 1 do ustawy budżetowej na 2010 r.

skiej zmusiła 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)⁶.

Podatnikami podatku VAT są: osoby prawne, osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultat tej działalności, oraz organizacje niemające osobowości prawnej.

Podatnikami natomiast nie są: organy administracji publicznej oraz urzędy administracji publicznej w zakresie realizowanych zadań, dla realizacji których zostały one powołane (z wyjątkiem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych).

Opodatkowaniu podlegają – co do zasady – odpłatne świadczenie usług i odpłatna dostawa towarów, eksport i import towarów, wewnątrzwspólnotowa dostawa i nabycie towarów.

W celu ustalenia istnienia, powstania obowiązku podatkowego należy ustalić, czy w danej sytuacji ma miejsce świadczenie usług.

Co do zasady obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub z chwilą wykonania usługi.

Podstawowa stawka podatku VAT w Polsce (od 1.01.2011 r.) wynosi 23%⁷. Dla niektórych towarów wprowadzono obniżone stawki VAT 8% i 5% (z tym, że stawka 5% dotyczy produktów żywnościowych, książek na różnych nośnikach oraz czasopism). Istnieje również stawka 7% do naliczenia przez nabywców towarów od rolników ryczałtowych (art. 115 ust. 2 w. cyt. ustawy). Stawka ta nie jest stawką, jaką opodatkowane są produkty rolne, tylko jest stawką zryczałtowaną VAT, jaka przysługuje rolnikom ryczałtowym, którzy są z płacenia VAT zwolnieni. W polskim systemie prawnym występuje również stawka 0% VAT, a stosuje się ją do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz eksportu towarów.

Podatek VAT jest podatkiem neutralnym, co oznacza, że w zakresie, w jakim nabywane towary i usługi, są wykorzystywane w działalności gospodarczej, do wykonywania czynności opodatkowanych podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, poza wyjątkami wymienionymi w ustawie. Prawo obniżenia podatku nie przysługuje np. od: artykułów żywnościowych, paliwa do samochodów osobowych, noclegów w hotelach.

Minimalną stawką VAT (podstawową), jaką mogą stosować państwa członkowskie Unii Europejskiej, jest 15%⁸. Górna granica stawek VAT nie została określona. W praktyce państwa członkowskie Unii Europejskiej stosują różne stawki VAT, od najniższej (Luksemburg 15%) do najwyższej (Węgry 27%).

Podatek VAT zarówno w Polsce, jak i w krajach Unii Europejskiej jest krytykowany z tego względu, że często uderza w najuboższych, pochłania duże koszty zewnętrzne, powoduje wyłudzenia zwrotu VAT oraz prowadzi do powstania czarnego rynku faktur (pustych faktur).

⁶ Obok ustawy wydane zostały liczne rozporządzenia w celu wykonania tej ustawy i na podstawie upoważnienia w niej zawartego.

⁷ Podstawowa stawka VAT w Polsce wynosi 22%. W okresie od 1.01.2011 r. do 31.12.2013 r. została podwyższona do wysokości 23%. Następnie stawka ta została przedłużona na kolejny okres i od dnia 1.01.2014 r. wynosi dalej 23%.

⁸ Dyrektywa Rady Europejskiej 2006/112/EC.

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 kontrole prowadzone przez organy skarbowe. Źródłem informacji, na podstawie których wszczynane są postępowania kontrolne zarówno przez organy kontroli, jak i organy ścigania, są informacje przekazywane przez podmioty zewnętrzne (np. podmioty gospodarcze). Jak wskazuje prasa⁹, proces wszczynania postępowań oraz ich prowadzenie trwa zbyt długo, aby zapobiegać pozostałym przestępstwom oszustw podatkowych VAT oraz realnie udaremniać na czas ich powstawanie. Trudności polskiego aparatu administracyjnego w wykrywaniu przestępstw gospodarczych spowodowane są wieloma czynnikami, na co zwracano uwagę w raporcie Grupy ds. Przestępczości Zorganizowanej GENVAL¹⁰ i tak np.: brak specjalizacji (specjalistów w organach kontrolnych), umiejętności, istniejące trudności we współpracy między organami ścigania a organami podatkowymi, brak centralnej bazy danych, brak współpracy z EUROPOL-em, z Eurojust-em itp.

W zakresie podatku od wartości dodanej Unia Europejska wydała ponad 20 dyrektyw, wśród których można wymienić dyrektywę o charakterze systemowym, o charakterze przedmiotowym (węższym zakresie regulacji) oraz dyrektywy zmieniające wydane już przepisy.

Przeprowadzona analiza zmiany prawa wspólnotowego zawarta w dyrektywach oraz orzecznictwie TSUE, dotyczących podatku od wartości dodanej, a także studia prawnoporównawcze w zakresie polskiego i wspólnotowego prawa podatkowego, przez odejście od kryterium identyfikacji usług, daje możliwość posługiwania się polskiemu podatnikowi 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 wspólnotowym¹¹.

Orzecznictwo sądów polskich¹² 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 ww. sądu, oraz zgodnie z przyjętym orzecznictwem TSUE¹³, 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.

Zaprezentowany stan regulacji prawno-wspólnotowych ma także zastosowanie do wybranych krajów wskazanych w pkt. 6 niniejszego opracowania. Aby dokonać szczegółowej analizy regulacji prawnych w wybranych krajach UE niezbędne byłoby dokonanie tłumaczenia ustaw obowiązujących w tych krajach. Oficjalne nazwy ustaw podatku VAT w wybranych krajach UE zostały określone w pkt. 6 niniejszej analizy.

⁹ K. Kopczyńska, *Europejska afera prętowa*, „Puls biznesu”, 9 maja 2012 r.

¹⁰ Evolution report on the fifth round of mutual evolutions „financial crime and financial investigations”. Report on Poland, z dnia 30.06.2011 r., 8298/11 REW, GENVAL 32.

¹¹ W. Maruchin, *VAT w prawie polskim i prawie wspólnotowym*, Warszawa 2009.

¹² Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14.11.2007 r., sygn. akt. III SA/WA 923/07.

¹³ Orzeczenie w sprawach: C-208/90, Theresa Emmont; 8/81, Ursula Becker; C-6/90, Francorich.

4. Analiza porównawcza stawek VAT oraz podatku dochodowego w Polsce i wybranych krajach UE z uwzględnieniem kwot wolnych od podatku

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 pomimo wzrostu stawek, stawki podstawowe są znacznie niższe niż w Polsce (Hiszpania, Cypr, Litwa, Łotwa, Niemcy).

Tabela 1

Wykaz stawek VAT (podstawowych i obniżonych) w krajach UE w 2013 r. (w %)

Stawki obowiązujące wg stanu prawnego na dzień 1 lipca 2013 r.

Kraj	Kod Państwa	Stawki podatku VAT				Zmiana stawki podstawowej w stosunku do roku 2006
		Podstawowa	Stawki obniżone	Stawki super obniżone	Stawki przejściowe	
Austria	AT	20	10	–	12	bez zmian
Belgia	BE	21	12 / 6	–	12	bez zmian
Bulgaria	BG	20	9	–		bez zmian
Cypr	CY	18	8 / 5	–		wzrost o 3%
Czechy	CZ	21	15	–		wzrost o 2%
Dania	DK	25	–	–		bez zmian
Estonia	EE	20	9	–		wzrost o 2%
Finlandia	FI	24	14 / 10	–		wzrost o 2%
Francja	FR	19,6	7 / 5,5	2,1		bez zmian
Grecja	EL	23	13 / 6,5	–		wzrost o 5%

Kraj	Kod Państwa	Stawki podatku VAT				Zmiana stawki podstawowej w stosunku do roku 2006
		Podstawowa	Stawki obniżone	Stawki super obniżone	Stawki przejściowe	
Hiszpania	ES	21	10	4		wzrost o 5%
Holandia	NL	21	6	–		wzrost o 2%
Irlandia	IE	23	13,5 / 9	4,8	13,5	wzrost o 2%
Litwa	LT	21	9 / 5	–		wzrost o 3%
Luksemburg	LU	15	12 / 6	3	12	bez zmian
Łotwa	LV	21	12	–		wzrost o 3%
Malta	MT	18	7 / 5	–		bez zmian
Niemcy	DE	19	7	–		wzrost o 3%
Polska	PL	23	8 / 5	–		wzrost o 1%
Portugalia	PT	23	13 / 6	–	13	wzrost o 4%
Rumunia	RO	24	9 / 5	–		wzrost o 5%
Słowacja	SK	20	10	–		wzrost o 1%
Słowenia	SI	22	9 / 5	–		wzrost o 2%
Szwecja	SE	25	12 / 6	–		bez zmian
Węgry	HU	27	18 / 5	–		wzrost o 2%
Chorwacja	HR	25	10 / 5	–		wzrost o 3%
Wielka Brytania	UK	20	5	–		wzrost o 2,5%
Włochy	IT	21	10	4		wzrost o 1%

Źródło: VAT Rate Applied in the Member State of the European Union, taxud. C(2013) 282345-EN, www.ec.europa.eu

Tabela 2

Zwolnienia podmiotowe z podatku VAT dla małych przedsiębiorstw w krajach Unii Europejskiej w 2006 r. oraz 2012 r.

Kraj	Limit zwolnienia u nabywcy krajowego 2006 r.	Limit zwolnienia (w euro)* 2006 r.	Limit zwolnienia u nabywcy krajowego 2012 r.	Limit zwolnienia (w euro) 2012 r.	Wyjątki w naliczeniu VAT-u małych podatników (w euro)
Austria**	22 000 EUR	22 000	11 000 EURO	11 000	35 000
Belgia	5 580 EUR	5 580	11 200 EURO	11 200	5 580
Czechy	1 000 000 CZK	32 250	326 000 CZK	13 318	4 085
Dania	20 000 DKK	6 600	80 000 DKK	10 730	6 707
Estonia	250 000 EEK	16 000	10 228 EURO	10 228	15 978
-Finlandia	8 500 EURO	8 500	10 000 EURO	10 000	8 500
Francja***	76 300 lub 27 000 Euro	76 300 lub 27 000	10 000 EURO	10 000	81 500/32 600
Hiszpania	brak zwolnień	brak zwolnień	10 000 EURO	10 000	brak zwolnień
Holandia	brak zwolnień	brak zwolnień	10 000 EURO	10 000	brak zwolnień
Irlandia***	51 000, 10 000 lub 6 000 MTL	51 000 lub 25 500	41 000 EURO	41 000	75 000/ 37 500
Litwa	125 000 LIT	36 200	35 000 LTL	10 137	28 962
Luksemburg	10 000 EUR	10 000	10 000 EURO	10 000	10 000
Łotwa	10 000 LVL	14 400	7 000 LVL	9 932	49 659
Malta***	15 000, 10 000 lub 6 000 MTL	35 000, 23 200 lub 14 000	10 000 EURO	10 000	3 500/24 000/ 14 000
Niemcy	16 620 EUR	16 620	12 500 EURO	12 500	17 500
Polska	10 000 EUR	10 000	15 000 PLN	50 000	37 774
Portugalia***	12 470 lub 9 976 EUR	12 470 lub 9 976	10 000 EURO	10 000	10 000/ 12 500
Słowacja	1 500 000 SKK	39 400	13 941,45 EURO	13 941,45	49 790
Szwecja	brak zwolnień	brak zwolnień	90 000 SEK	10 190	brak zwolnień
Węgry	4 000 000 HUF	16 600	2 500 000 HUF	9 164	18 328

Kraj	Limit zwolnienia u nabywcy krajowego 2006 r.	Limit zwolnienia (w euro)* 2006 r.	Limit zwolnienia u nabywcy krajowego 2012 r.	Limit zwolnienia (w euro) 2012 r.	Wyjątki w naliczeniu VAT-u małych podatników (w euro)
Wielka Brytania	58 000 GBP	84 100	70 000 GBP	81 843	81 843
Włochy	brak zwolnień	brak zwolnień	10 000 EURO	10 000	30 000
Słowenia	5 000 000 SIT	20 850	10 000 EURO	10 000	25 000

* Limity w euro dla krajów, które nie należą do Stefy euro, przeliczono zgodnie z kursami podanymi przez właściwe banki centralne 21 lutego 2005 roku.

** Zwolnienie jest przewidziane na okres maksymalnie 5 lat.

*** Pierwsza kwota dotyczy firm handlowych, druga – firm usługowych.

**** Pierwsza kwota dotyczy firm handlowych, druga – firm usługowych, trzecia – pozostałych.

Źródło: Krzysztof Wach, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Kraków 2006 r. oraz limit VAT w krajach UE wg stanu na marzec 2012 www.vat.pl

Rządy państw poszukują optymalnego systemu opodatkowania także dochodów (podatków dochodowych).

Podatki winne być sprawiedliwe, ale także zgodnie z ich funkcją fiskalną powinny zapewnić wpływy do budżetu państwa. Podatki zgodnie z ich funkcją fiskalną powinny być tanie w mechanizmie ich poboru tj. obliczania, poboru, egzekucji. Dobry podatek nie powinien być nadmiernie wysoki, nadmiernie skomplikowany w jego obliczaniu i stosowaniu. Na tle tej tezy pojawia się pytanie, czy możliwe jest wprowadzenie, przy obecnym tempie życia gospodarczego oraz złożoności systemu podatkowego, prostego systemu podatkowego. Na to pytanie należy odpowiedzieć twierdząco, że jest to możliwe¹⁴, jednak pozostaje pytanie, czy jest to sprawiedliwe.

Państwa nadbałtyckie jako pierwsze w Europie wprowadziły ten podatek.

Tabela 3

Przykłady wprowadzenia liniowego systemu opodatkowania dochodów osobistych (w %)

Państwo	Wysokość liniowej stawki podatku	Państwo	Wysokość liniowej stawki podatku
Rosja	11	Rumunia	16
Bułgaria	10	Estonia	21
Litwa	15	Czechy	15
Łotwa	25	Słowacja	19

Źródło: opracowanie własne.

¹⁴ Koncepcja ta została zaprezentowana przez Roberta Hall i Alvina Rabuscha w książce pt.: *Flat tax*, która została wydana w języku polskim pt.: *Podatek liniowy*, DW ABC, Warszawa 1988.

Wprowadzenie liniowej stawki podatku w Rosji w 2001 r. spowodowało wzrost dochodów do budżetu państwa aż o 46% (nominalnie)¹⁵.

Sukces ten zainspirował także inne państwa europejskie do wprowadzenia tego podatku. Okres kilku lat funkcjonowania tego podatku daje podstawę do formułowania tez, co do jego skuteczności, uproszczenia i kosztu poboru.

Tabela 4

Przykłady stawek podatku dochodowego od osób fizycznych w wybranych krajach w Europie w okresie od 2000 r. do 2013 r.

L.p.	Kraj	Rok	Wykaz stawek
1	Słowenia	2004	17; 35; 37; 40; 45; 50
		2007	16; 27; 41
		2013	16; 27; 41; 50
2	Francja	2005	0; 6,83; 19,14; 28,26; 37,38; 42,62; 48,09
		2006	0; 5,5; 14; 30; 40
		2013	0; 5,5; 14; 30; 41; 45
3	Finlandia	2000	0; 5; 15; 19; 25; 31; 37,5
		2007	0; 9; 19,5; 24; 32
		2013	0; 6,5; 17,5; 21,5; 29,75
4	Hiszpania	2002	18; 24; 28,3; 37,2; 45; 48
		2007–2010	24; 28; 37; 43
		2011	24; 28; 34; 43; 44; 45
		2012–2013	24,75; 30; 40; 47; 49; 51; 52
5	Belgia	2001	25; 30; 40; 45; 50; 52,5; 55
		2003	25; 30; 40; 45; 50
6	Portugalia	2000	14; 15; 25; 35; 40
		2012	11,5; 14; 24,5; 35,5; 38; 41,5; 43,5; 46,5 (153.300 euro)
		2013	14,5; 28,5; 37; 45; 48 (80.000 euro)

Źródło: Konferencja naukowa „Podatki dochodowe: ocena ewolucji, przyczyny kryzysu, kierunki zmian”, UW Warszawa, 15.11.2013 r.

¹⁵ Wg danych z Międzynarodowego Funduszu Walutowego.

Tabela 5

Przykłady kwot wolnych od podatku dochodowego w wybranych krajach UE w latach 2003, 2005, 2006, 2013

L.p.	Kraj	Rok 2003 ¹	Rok 2005 ²	Rok 2006 ²	Rok 2013 ³
1	Niemcy	7,235	7.604	7.664	8.130 (ok. 34.154 PLN)
2	Grecja	8.400	10.000	10.000	12.000 (ok. 50412 PLN)
3	Hiszpania	3.400	6.800/3.400	6.800/3.400	—
4	Francja	4.191	4.334	5.515	5.963 (ok. 25.050 PLN)
5	Luksemburg	9.750	9.750	9.750	11.265 (ok. 47.324 PLN)
6	Holandia	—	1.825	1.825	6.000 (ok. 25.206 PLN)
7	Austria	3.640	10.000	10.000	11.000 (ok. 46211 PLN)
8	Finlandia	11.600	12.000	12.000	15.600 (ok. 65.536 PLN)
9	Szwecja	30.918	32.850	32.850	18.000 SEK (ok. 8.467 PLN)
10	Wielka Brytania	6.589	6.880	7.000	9.440 (ok. 39.657 PLN)
11	Polska	ok. 698 (2.790 PLN)	ok. 698 (2.790 PLN)	ok. 698* (2.790 PLN)	ok. 744 (3.091 PLN)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych:

¹ Die wichtigsten Steuer in internationalen Vergleich, BMF, Berlin 2003.

² K. Wach, *System podatkowy krajów Unii Europejskiej*, Kraków 2005, 2006.

³ „Tax Care” na podstawie danych Eurostat i Komisji Europejskiej oraz artykuł *Polska niemal najbiedniejsza w Unii Europejskiej* autorstwa prof. dr. hab. Feliksa Grądalskiego, za „Naszym Dziennikiem” z 16.12.2012 r. Nr 293(4528), www.bibula.com

* Kwota wolna od podatku w Polsce w kwocie 3.091 zł pozostaje niezmienna od 1.01.2009 r.

5. Wpływ podatku VAT na rozwój przedsiębiorczości w Polsce oraz konkurencyjność wobec pozostałych krajów UE

Obowiązujący w Polsce system podatkowy został ukształtowany na przełomie lat osiemdziesiątych i dziewięćdziesiątych. Obecnie nie jest on oceniany pozytywnie¹⁶. W literaturze wskazuje się na wiele negatywnych zjawisk cechujących polski system podatkowy i tak wymienia się jego: niespójność, niestabilność, nadmierny fiskalizm, brak powszechnej akceptacji podatków, skomplikowaną konstrukcję, wysokie koszty procesu fiskalnego¹⁷.

¹⁶ B. Brzeziński, *Podatek dochodowy dzisiaj – trudno o pozytyw*, „Biuletyn Krajowej Izby Doradców Podatkowych”, Nr 3/2013.

¹⁷ J. Mickiewicz, *Obciążenie fiskalne przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa 2009.

Niestabilność prawa podatkowego, częste zmiany nie wpływają pozytywnie na ich akceptację społeczną. Nieprecyzyjne, niejednoznaczne sformułowania oraz złożoność systemu podatkowego są często podnoszone przez samych przedsiębiorców.

Ocena złożoności systemu podatkowego w Polsce została podniesiona także w wielu publikacjach¹⁸.

Relacje gospodarcze krajowe należy rozpatrywać w stosunku do gospodarek światowych, w tym europejskich.

Nowe cechy gospodarcze charakteryzują się m.in.:

- 1) rosnącą współzależnością ze sobą podmiotów gospodarczych oraz ich specjalizacją,
- 2) wprowadzeniem nowych zasad rozliczeń między kontrahentami w stosunkach gospodarczych,
- 3) umiędzynarodowieniem stosunków gospodarczych.

Mając na uwadze cechy oraz współzależności podmiotów gospodarczych, niezbędnym jest dostosowanie legislacyjne do umożliwienia krajowym podmiotom gospodarczym konkurencji na rynku światowym, w tym na rynku europejskim.

Jedną z dróg poprawy rozwoju przedsiębiorczości w Polsce jest uproszczenie przepisów podatkowych, eliminacja nieścisłości, niespójności, ograniczenie nadmiernego fiskalizmu oraz wprowadzenie stabilnego systemu podatkowego. Tak więc system ten wymaga głębokiej rekonstrukcji zarówno od strony legislacyjnej, jak i od strony ideowo-koncepcyjnej.

6. Podejście szkoły liberalnej do wpływu zmian opodatkowania na wzrost gospodarczy

Podejście liberalne do gospodarki reprezentuje ekonomia klasyczna. Zgodnie z podejściem tegoż kierunku formułowana jest teza, że bogactwo narodu jest wynikiem gorliwego dążenia każdego z obywateli do realizacji własnych interesów (celów), to co służy interesowi jednostki, służy także interesowi ogólnemu. Ekonomia klasyczna wskazuje na liberalne podejście do gospodarki (leseferyzm winien być równy liberalizmowi). Rząd winien być strażnikiem, który ma czuwać i podejmować swoje działania (interwencję) tylko wtedy, gdy gospodarka jest w niebezpieczeństwie¹⁹.

Obowiązkiem Państwa (rządu) jest stworzenie normalnych warunków dla kształtowania popytu, podaży i ceny równowagi, a co za tym idzie zdrowej konkurencji i wzrostu gospodarczego.

Wzrost gospodarczy przejawiał się będzie poprzez wzrost produkcji w istniejących na rynku przedsiębiorstwach, ale także poprzez tworzenie się nowych przedsiębiorstw na rynku i kontrolowany wzrost wchodzenia na rynek innych podmiotów gospodarczych. Duży wpływ na te procesy ma tempo napływu inwestycji w danym rejonie, a także w całym kraju.

¹⁸ T. Famulska, *O skomplikowanych rozwiązaniach podatkowych – wybrane problemy dyskusyjne*, [w:] *O nowy ład podatkowy w Polsce*, J. Ostaszewski (red.), Oficyna Wydawnicza AGH, Warszawa 2010.

¹⁹ K. Znaniecka, *Zasady podatkowe w gospodarce rynkowej. Przedsiębiorstwo w otoczeniu. Funkcje, Powiązania, Przemiany*, Akademia Ekonomiczna w Katowicach, Katowice 1991.

Wzrost gospodarczy jest pojęciem węższym niż rozwój i jest mierzalny poprzez wzrost produkcji, dochodów, zatrudnienia, inwestycji itp.

Wzrost gospodarczy obejmuje nie tylko zmiany ilościowe podstawowych wielkości makroekonomicznych, ale także zmiany jakościowe (rozwój cywilizacyjny).

Ekonomiści nie są zgodni w stanowiskach, a głównie w tym, czy wysokość opodatkowania ma znaczenie dla tego procesu. W tej kwestii wyodrębniły się dwie szkoły:

Pierwsza ze szkół stoi na stanowisku, że niskie podatki sprzyjają wzrostowi gospodarczemu, dla wzrostu rozwoju gospodarczego nie jest wskazane podwyższenie stawek podatków (PIT, CIT, VAT), a wręcz przeciwnie, wskazane jest stopniowe i kontrolowane obniżanie stawek podatków. Mniejsze dochody do budżetu państwa na pierwszym etapie obniżania stawek podatku będą po jakimś czasie zrekompensowane poprzez pobudzenie wzrostu produkcji, usług, sprzedaży, zatrudnienia, inwestycji itp.

Stopniowo powodować będzie to zwiększenie wpływów do budżetu państwa z tytułów podatków. W ten sposób nastąpi wzrost wpływów do budżetu państwa z tytułów podatków²⁰.

Wydaje się, że jest to stanowisko racjonalne i prawidłowe z tego względu, że wydatki podmiotów prywatnych mają korzystny wpływ na wzrost gospodarczy w większym stopniu niż wydatki publiczne.

Przedstawiciele drugiej szkoły kwestionują pozytywny wpływ obniżonych podatków na rozwój gospodarczy. Twierdzą, iż zmniejszenie finansowania przez budżet państwa szeregu dziedzin (zwiększenie wydatków publicznych) pogorszy warunki funkcjonowania gospodarstw i stopniowo będzie hamowało rozwój gospodarki narodowej²¹. Efekt obniżenia podatków może być widoczny w długim okresie, natomiast szkody powstałe w związku z brakiem zwiększania wydatków publicznych będą widoczne natychmiast, a głównie jako pogorszenie się warunków prowadzenia działalności gospodarczej²².

Na zakończenie tych rozważań należy wskazać, że zarówno podatki, jak i cały system podatkowy mogą mieć pozytywny wpływ i oddziaływać także na:

- 1) rozwój prac badawczo-rozwojowych,
- 2) wzrost elastyczności rynku pracy,
- 3) wzrost zatrudnienia,
- 4) podniesienie kwalifikacji zawodowych pracowników,
- 5) pobudzenie i rozwój działalności inwestycyjnych,
- 6) pobudzenie samodzielnego rozwoju innowacji produkcyjnych i technologicznych (dyfuzja).

²⁰ Zmniejszenie podatków bezpośrednich wpłynie korzystnie na zwiększenie oszczędności gospodarstw domowych. Zwiększone oszczędności zostaną wydatkowane na konsumpcję, które to spowoduje wzrost Inwestycji, co z kolei spowoduje wzrost wpływów z podatków pośrednich.

²¹ Nie oznacza to, że na pewno tak się to stanie, ponieważ zmniejszenie wydatków budżetu państwa w jednej dziedzinie (np. zmniejszenie wydatków na wypłaty na zasiłki dla bezrobotnych) może pozwolić na przesunięcie wydatków w innej dziedzinie (na edukację, infrastrukturę itp.).

²² Jakkolwiek mogło by się tak stać, to zapewne zmniejszenie się wpływów do budżetu państwa z tytułu wpływów z podatków nie musi skutkować od razu pogorszeniem się warunków prowadzenia działalności gospodarczej.

System podatkowy winien realizować określone przez państwo zadania (funkcje)²³.

Funkcje (zadania) w tym przypadku należy rozpatrywać pod kątem ich funkcji gospodarczej i społecznej. Funkcję gospodarczą oceniać należy z punktu widzenia oddziaływania podatków na decyzje podatników i procesy gospodarcze.

Podatki, które są wykorzystywane do osiągnięcia określonych celów gospodarczych i społecznych (poprzez stosowanie zbyt niskich podatków), mogą spowodować osłabienie funkcji fiskalnej i regulacyjnej, a podnieść znaczenie funkcji stymulacyjnej. Funkcja stymulacyjna podatków może przejawiać się w stosowaniu stawek podatkowych, zwolnień, preferencji podatkowych.

Funkcja fiskalna (niskie podatki), realizując osiągnięcie celów gospodarczych i społecznych, poprzez swoje działania, tworzy bodźce do wzrostu efektywności, inwestowania, eksportu, zwiększania zatrudnienia.

Nietrudno zauważyć, że niezwykle złożoną kwestią jest zapewnienie określonych wpływów do budżetu państwa, przy jednoczesnym realizowaniu za pomocą podatków funkcji gospodarczej i społecznej.

7. Ocena wpływu wysokości podatków (zmiany stawek lub struktury podatku VAT) na budżet państwa

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.

Następną wadą wzrostu wysokości stawek VAT (wydatków konsumpcyjnych) jest zabieranie części dochodów ludności uboższej.

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 (tabela 6).

W 2010 r. podstawowa stawka VAT wynosiła 22%, zaś wpływy do budżetu państwa wynosiły 107.880 mln zł. W 2011 r. podstawową stawkę VAT podwyższono do 23% i wpływy do budżetu państwa z ww. 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 zwiększeniu²⁴.

Wpływy do budżetu państwa z tytułu VAT stanowią ok. 70% wszystkich dochodów podatkowych.

²³ J. Głuchowski, J. Patyk, *Zarys polskiego praw podatkowego*, LexisNexis, Warszawa 2011.

²⁴ Patrz dalej – interpelacja poselska z dnia 14.03.2013 r.

Tabela 6**Dochody budżetu Państwa z tytułu dochodów podatkowych ogółem, w tym podatku od towarów i usług**

Wyszczególnienie	Jedn.	2010	2011	2012	2013 projekt
Dochody podatkowe w tys. zł	mln zł	222.552	243.210,9	248.274,6	299.385
w tym: podatek od towarów i usług	mln zł	107.880	120.831,9	120.000,7	126.414
VAT w relacji do PKB	%	7,6	8,2	8,2	b.d.
Dynamika nominalna	%	108,5	114,7	107,1	b.d.
Dynamika realna	%	105,7	110,8	104,2	b.d.

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy budżetowej na rok 2012, 2013 na: www.mf.gov.pl oraz www.start.gov.pl [data dostępu: 29.11.2013 r.].

Z przedstawionych 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.

8. Ocena aktualnego mechanizmu poboru podatku VAT w Polsce

Mechanizm poboru podatku VAT w Polsce w ostatnich latach uległ pogorszeniu. Luka podatkowa minimalna w roku 2006 wynosiła 10. 642 mln zł, w 2007 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.

Oszustwa w podatku VAT 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 Europejskiej²⁵. Badanie luk podatkowych VAT sugeruje, że w ostatnich latach ich poziom istotnie wzrósł. Wskazuje na to porów-

²⁵ Komunikat Komisji do Rady Europejskiej i Parlamentu Europejskiego; Program prac Komisji na 2013 r., Strasburg 23.10.2012 r., www.ec.europa.eu

nanie PKB w Polsce oraz nominalnych wpływów do budżetu państwa z podatku VAT. Wyraźny wzrost rozbieżności widoczny jest szczególnie od początku kryzysu gospodarczego w 2008 r.

Od 2008 r. do końca 2012 r. polskie nominalne PKB wzrosło o ponad 25%, podczas gdy wpływy z VAT nieco poniżej 18%. Na uwagę zasługuje fakt, że to zjawisko miało miejsce pomimo wzrostu stawek podatku VAT od 1.01.2011 r.²⁶

Innym symptomem wskazującym na istnienie luk podatkowych są rosnące rozbieżności pomiędzy danymi EUROSTAT dotyczącymi wymiany handlowej Polski z innymi krajami UE. Państwa UE rozpatrują więcej wywozu towarów do Polski, niż Polska przywozu towarów z innych państw²⁷. Rozbieżności te dotyczą m.in. tzw. przestępstw karuzelowych oraz pozorowania czynności wewnątrzwspólnotowych i stosowanie stawek 0%.

Teoretyczne wpływy do budżetu państwa z VAT w stosunku do rzeczywistych wpływów budżetowych z VAT sugerują nam wysokość luki podatkowej w VAT. Luki podatkowe można badać jako luki minimalne oraz maksymalne. Do niniejszego opracowania przyjęto ostrożną wersję tj. luki minimalne.

Tabela 7

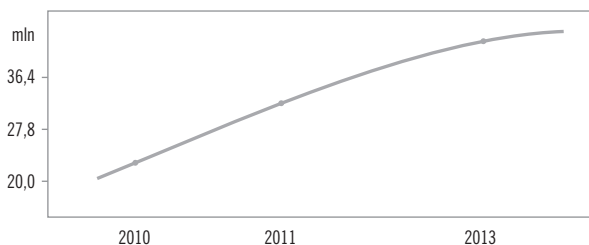
Rzeczywiste i teoretyczne wpływy podatkowe VAT w latach 2010–2012 (w mln zł)

Wyszczególnienie	2010	2011	2012
Rzeczywiste wpływy budżetowe z VAT	107 880	120 832	120 001
Teoretyczne wpływy budżetowe z VAT – wersja minimalna	129 384	148 632	156 450
Luka minimalna	21 503	27 800	36 450

Źródło: opracowanie na podstawie danych zamieszczonych w raporcie z maja 2013 r. na www.pwc.pl

Luka podatkowa VAT w latach 2010–2012 w wersji minimalnej, czyli przy założeniu dotyczącym stopnia włączenia do bazy VAT zużycia pośredniego i Inwestycji dokonywanych w oparciu o publikacje Reckon, wzrosła.

Wykres 1. Luka podatkowa minimalna w mln zł



²⁶ Straty Skarbu Państwa w VAT, Raport sporządzony przez Instytut Badań strukturalnych, maj 2013 r., www.pwc.pl

²⁷ Interpretacja poselska do Ministra Finansów z dnia 14.03.2013 r. w sprawie malejących dochodów z tytułu podatku VAT.

Prezentowane wyliczenie luk może podlegać dyskusji (dane co prawda zostały podane publicznie przez Instytut Badań Strukturalnych), ale niewątpliwie powinno być ważnym sygnałem ostrzegawczym, nie tylko dla organów podatkowych, ale także dla ustawodawcy.

Z zaprezentowanej powyżej tabeli (tabela nr 7) wynika, że luki podatkowe VAT drastycznie rosną i rozważając mechanizm poboru podatku VAT w Polsce, należy stwierdzić, że jest on mało efektywny.

Zamknięcie luk podatkowych oraz zlikwidowanie oszustw związanych z VAT-em może mieć pozytywny wpływ na budżet państwa (rocznie ok. kilku mln zł).

Kwoty te stałyby się rzeczywistym dochodem budżetu państwa z podatku VAT.

Dochody z tytułu oszustw, luk podatkowych zatrzymywane są przez przestępców podatkowych. Ten rodzaj oszustw podatkowych (głównie wewnątrzwspólnotowych) jest wyjątkowo szkodliwy dla rodzimych uczciwych przedsiębiorców, ponieważ krajowy rynek jest zalewany przez zagraniczne towary, które są oferowane na rynku po znacznie niższych cenach. Towary te (pochodzące z oszustw) wypierają z rynku towary produkowane przez krajowych producentów lub te nabywane uczciwie z zagranicy. To niepożądane zjawisko prowadzi nie tylko do zachwiania konkurencyjności, ale często także do upadłości rodzimych przedsiębiorstw.

9. Ocena zmian opodatkowania przedsiębiorstw w latach 2012–2013 ze wskazaniem rozwiązań prawnych ułatwiających, utrudniających prowadzenie działalności w Polsce

Obowiązujące przepisy prawa podatkowego w Polsce, w tym regulacje podatku od towarów i usług, powinny w sposób optymalny realizować ogólne założenia i cele prawa podatkowego, jego wydajność fiskalną, sprawiedliwość podatkową. Nie powinny ograniczać czy też hamować procesów gospodarczych, nie powinny ograniczać konkurencji w stosunku do innych przedsiębiorców. Regulacje prawne krajowe nie powinny być ze sobą sprzeczne oraz nie powinny być niezgodne z przepisami ogólnymi dyrektyw Unii Europejskiej.

Obecne systemy podatkowe, w tym znacznej części przepisy od towarów i usług, które obowiązują w 2013 r. oraz te, które wejdą w życie od 1.01.2014 r., wprowadzają do systemu niejasne (nieczytelne) i skomplikowane konstrukcje podatkowe oraz powodują wzrost obciążeń podatkowych dla podatników.

W ocenie wydającego tę opinię, wprowadzenie zawłości przepisów wynika z próby szczegółowego precyzowania podmiotu opodatkowania oraz obowiązku podatkowego, które to działania mają spowodować zwiększenie wpływów do budżetu państwa.

W praktyce wykazują one szereg odstępstw od idealnego modelu oraz założeń dyrektyw Unii Europejskiej, co powoduje, że system podatkowy, jako całość, oraz poszczególne rozwiązania szczegółowe nie są tworzone w przestrzeni abstrakcyjnej, ale w realnej, są wypadkową wzajemnego oddziaływania na siebie czynników systemowych, politycznych, społecznych oraz ekonomiczno-fiskalnych, często są także wypadkową sił politycznych czy też lobbystycznych.

Działania te są jednak często sprzeczne z zasadami racjonalnego systemu podatkowego i stwarzają bariery do stabilnego rozwoju podmiotów gospodarczych²⁸.

Państwo stopniowo traci rolę regulatora, nadmiernie wkracza w obszary należące do gospodarki, a tym samym przeszkadza w prowadzeniu działalności gospodarczej przedsiębiorcom, bądź nawet wypycha podmioty te z rynku. Tworzenie przez państwo niestabilności prawno-podatkowej, poprzez częste zmiany przepisów, ich „przebudowę”, zmusza przedsiębiorców do zatrudnienia doradców, księgowych, prawników, którzy dokonują na rzecz tych podmiotów interpretacji niejasnych i często sprzecznych przepisów podatkowych. Wszystko to wiąże się z ponoszeniem kosztów,

W celu poprawy warunków prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce wprowadzono szereg reform w ramach tzw. pakietu na rzecz przedsiębiorców – ustaw deregulacyjnych.

Zmiany przepisów w 2013 r. oraz te, które wejdą w życie od 1.01.2014 r., mają na celu m.in. ułatwienia w postaci zniesienia pewnych ograniczeń formalnoprawnych wynikających z istniejących uregulowań, w tym regulacji przestrzeganych przez przedsiębiorców jako przeszkody, które w istotny sposób hamują lub utrudniają prowadzenie działalności, m.in. zwrot podatku VAT podróżnym, a także ograniczenia mające na celu zapobieżenie nadużyciom podatkowym, m.in. obrót złomem, wystawianie „pustych” faktur oraz odliczanie VAT przez tzw. „słupów”.

Wprowadzone zmiany mają na celu dostosowanie przepisów o podatku od towarów i usług do prawa Unii Europejskiej – decyzji Rady (2008/84/WE), a także inne zmiany doprecyzowujące przepisy lub zmiany mające charakter techniczny. Analizy zmiany tych przepisów pozwala na stwierdzenie, że ułatwienia te nie rekompensują wzrostu kosztów prowadzenia przedsiębiorstw spowodowane tymi zmianami.

Zmiana przepisów wprowadza w ww. okresie miała także na celu także poprawę płynności finansowej podmiotów gospodarczych.

Zamysł ustawodawcy miał na celu zmuszenie nabywców do płatności za nabyte towary lub usługi²⁹. Wprowadzono obowiązki korekt w podatkach dochodowych i VAT oraz wprowadzono sankcję w wysokości 30% kwoty podatku naliczonego w przypadku nieskorygowania przez podatnika VAT naliczonego w obowiązującym okresie.

Wprowadzone zmiany przepisów VAT nie wpłynęły i nie wpłyną pozytywnie na klimat prowadzenia działalności gospodarczej oraz nie spowodują zwiększenia wpływu do budżetu państwa.

Polski system podatku VAT jest mało wydajny, powoduje zniechęcenie do prowadzenia działalności gospodarczej, wprowadza obowiązek ciągłego zaznajamiania się (doksztalcenia) ze zmieniającymi się przepisami, powoduje także nieefektywne presu-

²⁸ W trakcie przeprowadzonej ankiety dla celów niniejszego opracowania doradca podatkowy Dariusz M. Malinowski stwierdza, że działania ww. „z pewnością hamują rozwój przedsiębiorczości”.

²⁹ Z ankiety przeprowadzonej wśród przedsiębiorców przez wydającego analizę wynika, że zmiana tych przepisów nie doprowadziła do poprawy płynności finansowej, lecz przeciwnie, doprowadziła do zwiększenia kosztów prowadzenia działalności gospodarczej oraz zwiększenia ryzyka podatkowego.

wanie energii ludzkiej z prowadzenia biznesu na działania biurokratyczne, zniechęcenie biznesowe³⁰.

Dużą barierą w prowadzeniu działalności gospodarczej są także wysokie stawki podatku VAT.

Poziom fiskalizmu w Polsce oraz brak stabilności i precyzyjności przepisów ma bezpośrednie przełożenie na spadek zakładania firm w Polsce³¹, a tym samym na wpływy do budżetu państwa z tytułu podatków.

Wprowadzenie szczelności systemu podatku VAT, zapobieżenie wyłudzenia zwrotu podatku VAT oraz zapobieżenie w odliczaniu VAT przez tzw. „słupów”, wykrywanie firm wystawiających tzw. „puste” faktury należy ocenić bardzo pozytywnie. Połączenie tego z efektywnością działania organów skarbowych spowoduje znaczny wpływ do budżetu państwa.

Niekorzystnie należy ocenić wprowadzenie regulacji dotyczącej odpowiedzialności podatkowej nabywcy za zobowiązania podatkowe sprzedawcy³².

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.

Prezentowana analiza miała na celu wykazanie, że przepisy prawa podatkowego w przedmiocie podatku od towarów i usług pełne są niekonsekwencji i niejasności – co istotne – sprzeniewierzają się (a przynajmniej osłabiają) zasadom prawa podatkowego, wpływają negatywnie na rozwój przedsiębiorczości, a w konsekwencji powodują spadek wpływu z tytułu podatku VAT do budżetu państwa.

Skutkiem takiego stanu rzeczy jest osłabienie zaufania obywateli do państwa, zwłaszcza do całego systemu podatku VAT, postrzeganego bardziej jako fiskalny, aniżeli nastawiony na respektowanie prawa (podmiotowości obywateli) jako naczelnej wartości demokratycznego państwa prawa.

Zaproponowane w trybie *de lege ferenda* postulaty mają na celu poprawę przedsiębiorczości, zwiększenie zaufania obywateli do państwa oraz wskazanie źródeł poszukiwania rozwiązań, które sprawdziły się w innych państwach, a mogłyby zostać przeniesione do polskiej ustawy o podatku od towarów i usług, która byłaby uchwalona po pełnych i dogłębnych konsultacjach społecznych w wersji zwartej jako całość. Dałoby to stabilne rozwiązania na wiele lat, bez konieczności dokonywania istotnych zmian.

³⁰ Według raportu Doing Bussines za lata 2006–2013 Polska znajduje się na 114 miejscu spośród 185 badanych gospodarek w zakresie biurokracji podatkowej, przedsiębiorcy w Polsce w ciągu roku dokonują 18 płatności związanych z obciążeniami podatkowymi i poświęcają na to ok. 286 godzin rocznie, co daje 1 godzinę dziennie.

³¹ Według danych Ministerstwa Gospodarki liczba zarejestrowanych firm spada i tak np. w 2011 roku w stosunku do 2010 roku spadek wyniósł 40 tys. jednostek.

³² Patrz: wprowadzony z dniem 1.10.2013 r. art. 105 ustawy o podatku od towarów i usług odpowiedzialności solidarnej nabywcy ze zbywcą w przypadku dokonania dostawy towarów wymienionych w załączniku art. 13 do ustawy o VAT.

10. Uwagi *de lege ferenda* ze wskazaniem udogodnień, które będą miały pozytywny wpływ na rozwój przedsiębiorczości

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

- 1) wprowadzenie przepisów w miarę stabilnych;
- 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 małych przedsiębiorców i mikroprzedsiębiorców, 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 $3 \times 19\%$, tj. wprowadzenie także podstawowej stawki podatku VAT w wysokości 19%;
- 6) dokonanie w całości tłumaczenia ustaw podatkowych VAT wybranych państw, takich jak: Szwajcaria, Austria, Francja, Luksemburg, Niemcy, w celu porównania wszystkich zapisów poszczególnych zagadnień, ustalenia 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.

C z ę ś ć I I I

**Propozycje zmian w ustawie
o podatku od towarów i usług
oraz Ordynacji podatkowej**

PROJEKT ZMIAN

w ustawie z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 roku Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)

Podatek od towarów i usług (VAT) jest szczególnie wrażliwym narzędziem podatkowym wpływającym na warunki konkurencyjności tak na rynku krajowym, jak i Wspólnotowym. Dlatego też VAT w swoich najważniejszych instytucjach podporządkowany jest Wspólnotowym regulacjom, opartym na przepisach dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Zakres dowolności dla poszczególnych państw członkowskich powoduje jednak, że polski przedsiębiorca bardzo często obciążony jest nadmiernym formalizmem i fiskalną represyjnością w porównaniu z konkurentami z innych państw UE.

Niniejsze opracowanie stanowi wybiórczą propozycję zmian wymagających najpilniejszych regulacji. Za podstawowe kryterium przyjęto doświadczenie w zakresie sporów, do jakich dochodzi pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi.

Proponowane zmiany

Art. 7 – aktualny stan prawny	Art. 7 – propozycja zmian
1. Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również: 1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie; 2) wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione;	1. Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również: 1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie; 2) wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione;

Art. 7 – aktualny stan prawny	Art. 7 – propozycja zmian
3) wydanie towarów na podstawie umowy komisu: między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej; 4) wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisu, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta; 5) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego; 6) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste; 7) zbycie praw, o których mowa w pkt 5 i 6. 2. Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności: 1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, 2) wszelkie inne darowizny – jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych. 3. Przepisu ust. 2 nie stosuje się do przekazywanych prezentów o małej wartości i próbek, jeżeli przekazanie to następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika.	3) wydanie towarów na podstawie umowy komisu: między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej; 4) wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisu, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta; 5) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego; 6) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste; 7) zbycie praw, o których mowa w pkt 5 i 6. 2. Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności: 1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, 2) wszelkie inne darowizny – jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych. 3. Przepisu ust. 2 nie stosuje się do przekazywanych materiałów informacyjnych i reklamowych, prezentów o małej wartości i próbek jeżeli przekazanie to następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika.

Art. 7 – aktualny stan prawny	Art. 7 – propozycja zmian
4. Przez prezenty o małej wartości, o których mowa w ust. 3, rozumie się przekazywane przez podatnika jednej osobie towary: 1) o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 zł, jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób; 2) których przekazania nie ujęto w ewidencji, o której mowa w pkt 1, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 10 zł	4. Przez prezenty o małej wartości, o których mowa w ust. 3, rozumie się przekazywane przez podatnika jednej osobie towary: 1) o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 150 zł, jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób; 2) których przekazania nie ujęto w ewidencji, o której mowa w pkt 1, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 20 zł

Przepis art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – od 1 kwietnia 2013 r. wskazuje, że nie stosuje się art. 7 ust. 2 u.p.t.u. do przekazywanych prezentów o małej wartości i próbek, o ile ich przekazanie następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika.

Przepis art. 7 ust. 2 – którego zastosowanie wyłącza niniejszy przepis – określa, w jakich sytuacjach, wyjątkowo, czynności nieodpłatnego przekazania towarów mogą podlegać opodatkowaniu. Klauzula o niestosowaniu przepisu art. 7 ust. 2 u.p.t.u. względem określonych sytuacji oznacza, że w tych sytuacjach opodatkowanie czynności nieodpłatnych – spełniających warunki określone w art. 7 ust. 3 – jest niedopuszczalne. Czynności nieodpłatne mieszczące się w zakresie przedmiotowym wskazanym w art. 7 ust. nie będą zatem nigdy opodatkowane niezależnie od tego, czy podatnikowi przysługiwało przy nabywaniu (wytwarzaniu) tych towarów prawo do odliczenia podatku, czy też nie. Te okoliczności nie mają znaczenia.

Od dnia 1 kwietnia 2013 r. przepisy zastrzegają dodatkowo, że warunkiem niestosowania art. 7 ust. 2 (czyli warunkiem braku opodatkowania nieodpłatnych przekazania towarów), jest to, aby przekazanie próbek i prezentów o małej wartości następowało na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika.

Nieodpłatne przekazanie prezentów o małej wartości przez przedsiębiorcę (działającego w tym charakterze) niemal zawsze zmierza do wywarcia jakiegoś efektu w działalności tego przedsiębiorcy. Mając na uwadze powyższe, można stwierdzić, że nieodpłatne przekazanie próbek oraz prezentów o małej wartości co do zasady jest działaniem podejmowanym na cele działalności gospodarczej podatnika. W związku z tym zasadą będzie, iż nieodpłatne przekazanie tych towarów nie podlega opodatkowaniu, gdyż brak związku takiego przekazania z celami działalności gospodarczej podatnika będzie sytuacją wyjątkową.

Obowiązujące w tej materii rozwiązania prze nowelizacją z 2013 roku w pełni zabezpieczyły interesy skarbu państwa. W obecnym stanie prawnym istnieje realne zagrożenie podejmowania prób zawężania możliwości przekazywania towarów jako prezentów o małej wartości, a więc bez obowiązku opodatkowania podatkiem należnym w aspekcie ich katalogu rzeczowego. Istotnym argumentem wspierającym propozycję nowelizacji jest zapis dyrektywy 2006/112, która w art. 16 stwierdza: „Wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, które przekazuje nieodpłatnie lub, w ujęciu ogólnym, które przeznacza do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, gdy VAT od powyższych towarów lub ich części podlegał w całości lub w części odliczeniu, jest uznawane za odpłatną dostawę towarów. Za odpłatną dostawę towarów nie uznaje się jednakże wykorzystania do celów działalności przedsiębiorstwa podatnika towarów stanowiących prezenty o niskiej wartości i próbek”. Z treści przepisu dyrektywy można domniemać, że państwo członkowskie może określić kryteria wyróżniające towar jako prezent o małej wartości, natomiast nie można dla danego towaru wprowadzać dodatkowych ograniczeń związanych z jego przekazywaniem. Przeciwnie, dyrektywa mówi o przekazywaniu na cele prywatne osób obdarowanych, co jednak ma przynieść pośrednio skutki gospodarcze. Drugim kryterium, na pewnym etapie prac legislacyjnych akceptowanym nawet przez Ministerstwo Finansów, jest potrzeba zwaloryzowania wartości towarów przekazywanych jako prezenty o małej wartości, która to wartość nie ulega generalnie zmianom od roku 2004. W ust. 3 proponuję także przywrócenie instytucji materiałów informacyjnych i reklamowych. Przed nowelizacją ustawa operowała pojęciem „drukowane materiały informacyjne i reklamowe”. W związku z rozwojem technologii informatycznych należy przewidzieć przekazywanie materiałów informacyjnych i reklamowych w innej formule niż tylko druk. Niemniej, samo odrębne wyłączenie z opodatkowania takich towarów jest uzasadnione, ma charakter powszechny, np. katalogi informacyjne przekazywane podczas targów itp. W aktualnym stanie prawnym jako prezent o małej wartości traktować należy np. przekazywanie wizytówek lub ulotek, co nie jest racjonalnie uzasadnione, stąd też wniosek o przywrócenie regulacji zbliżonych do obowiązujących przed 1.04.2013 r.

Art. 19a – aktualny stan prawny	Art. 19a – propozycja zmian
1. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 5 i 7–11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1. 2. W odniesieniu do przyjmowanych częściowo usług, usługę uznaje się również za wykonaną, w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę.	1. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 5 i 7–11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1. 2. W odniesieniu do przyjmowanych częściowo usług, usługę uznaje się również za wykonaną, w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę.

Art. 19a – aktualny stan prawny	Art. 19a – propozycja zmian
3. Usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. 4. Przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio do dostawy towarów, z wyjątkiem dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 pkt 2. 5. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą: - otrzymania całości lub części zapłaty z tytułu: - wydania towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisu, - przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie, - dokonywanej w trybie egzekucji dostawy towarów, o której mowa w art. 18, - świadczenia, na podstawie odrębnych przepisów, na zlecenie sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury usług związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym, z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług, - świadczenia usług zwolnionych od podatku zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 37–41; - otrzymania całości lub części dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1; - wystawienia faktury w przypadkach, o których mowa w art. 106b ust. 1, z tytułu: - świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych, - dostawy książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1),	3. Usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. 4. Przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio do dostawy towarów, z wyjątkiem dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 pkt 2. 5. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą: - otrzymania całości lub części zapłaty z tytułu: - wydania towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisu, - przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie, - dokonywanej w trybie egzekucji dostawy towarów, o której mowa w art. 18, - świadczenia, na podstawie odrębnych przepisów, na zlecenie sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury usług związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym, z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług, - świadczenia usług zwolnionych od podatku zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 37–41; - otrzymania całości lub części dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1; - wystawienia faktury w przypadkach, o których mowa w art. 106b ust. 1, z tytułu: - świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych, - dostawy książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1),

Art. 19a – aktualny stan prawny	Art. 19a – propozycja zmian
c) czynności polegających na drukowaniu książek (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1), z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług; 4) wystawienia faktury z tytułu: a) dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego, b) świadczenia usług: – telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych, – wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy, – najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze, – ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia, – stałej obsługi prawnej i biurowej, – dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego – z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług. 6. W przypadkach, o których mowa w ust. 5 pkt 1 i 2, obowiązek podatkowy powstaje w odniesieniu do otrzymanej kwoty.	c) czynności polegających na drukowaniu książek (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1), z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług; 4) wystawienia faktury z tytułu: a) dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego, b) świadczenia usług: – telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych, – wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy, – najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze, – ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia, – stałej obsługi prawnej i biurowej, – dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego – z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług. 6. W przypadkach, o których mowa w ust. 5 pkt 1 i 2, obowiązek podatkowy powstaje w odniesieniu do otrzymanej kwoty. 6a. W przypadku świadczenia usług, o których mowa w art. 119, z chwilą ustalenia marży, nie później jednak niż 15. dnia od dnia wykonania usługi i nie wcześniej niż z chwilą wykonania usługi, przepisu ust. 8 nie stosuje się.

W stanie prawnym obowiązującym od dnia 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 wykonania z chwilą zakończenia („odbycia się”) danej imprezy turystycznej. Wtedy dla tej usługi obowiązek podatkowy powstawałby właśnie z chwilą wykonania (zakończenia) danej imprezy turystycznej. Ze względu na specyfikę takich czynności 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.

Art. 29a – aktualny stan prawny	Art. 29a – propozycja zmiany
1. Podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2–5, art. 30a–30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. 2. W przypadku dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a gdy nie ma ceny nabycia – koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów. 3. Przepis ust. 2 stosuje się odpowiednio do wewnętrznej dostawy towarów, o której mowa w art. 13 ust. 3, z zastrzeżeniem ust. 4. 4. W przypadku przemieszczenia towarów, w stosunku do którego obowiązek podatkowy powstaje na podstawie art. 20a ust. 1, podstawą opodatkowania ustala się zgodnie z ust. 1, 6, 7, 10 i 11. 5. W przypadku świadczenia usług, o którym mowa w art. 8 ust. 2, podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika.	1. Podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2–5, art. 30a–30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. 2. W przypadku dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a gdy nie ma ceny nabycia – koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów. 3. Przepis ust. 2 stosuje się odpowiednio do wewnętrznej dostawy towarów, o której mowa w art. 13 ust. 3, z zastrzeżeniem ust. 4. 4. W przypadku przemieszczenia towarów, w stosunku do którego obowiązek podatkowy powstaje na podstawie art. 20a ust. 1, podstawą opodatkowania ustala się zgodnie z ust. 1, 6, 7, 10 i 11. 5. W przypadku świadczenia usług, o którym mowa w art. 8 ust. 2, podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika. 5a. W przypadku wykonania przez podatnika na rzecz tego samego nabywcy wielu świadczeń, wyłącznie w przypadkach gdy świadczenia te są obiektywnie ze sobą w aspekcie gospodarczym związane, stanowiące jedną całość, podstawą opodatkowania jest łączna wartość wykonanych świadczeń.

W rozwiniętym obrocie gospodarczym nierzadko występują zdarzenia powiązane ze sobą znaczeniowo, niekiedy jedno są bezpośrednio następstwem poprzednich, lub wręcz nie jest możliwe wykonanie jednej czynności bez zaistnienia innej. Rodzą się zatem wątpliwości, czy to jeszcze odrębne, niezależne od siebie zdarzenia, z którymi ustawa wiąże powstanie odrębnych obowiązków podatkowych, czy też mamy do czynienia z jedną czynnością i, tym samym, konieczne jest zidentyfikowanie jednego obowiązku podatkowego. Tak dzieje się, gdy jedna z czynności ma charakter jednoznacznie nadrzędny, a inne są jedynie jej podporządkowane, stanowią jej uzupełnienie. Jakimi kryteriami dla ich oceny ma posługiwać się podatnik – wartości, czy też oceny merytorycznej? Problem nie jest łatwy, a przy tym niejednoznacznie oceniany w praktyce. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) akcentuje w swoim orzecznictwie kryteria funkcjonalne jako decydujące o tym, czy w konkretnym stanie faktycznym mamy do czynienia z czynnościami złożonymi, nazywanymi też często kompleksowymi. W wyroku z dnia 27 października 2005 r. wydanym w sprawie *Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV v. Staatssecretaris van Financiën*, „...jeżeli dwa świadczenia lub więcej, lub czynności dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta, rozumianego jako konsumenta przeciętnego, są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jedno świadczenie do celów stosowania podatku od wartości dodanej. (...) jednolite świadczenie, takie jak dostarczenie standardowego oprogramowania i jego późniejsze przystosowanie do specyficznych potrzeb konsumenta, powinno być kwalifikowane jako ‘świadczenie usług’, jeżeli okaże się, iż to przystosowanie nie ma w danym przypadku ani charakteru pobocznego, ani pomocniczego, lecz ma charakter dominujący; dzieje się tak w szczególności, jeżeli z uwagi na takie czynniki jak jego zakres, koszt lub czas trwania przystosowanie to ma znaczenie decydujące dla umożliwienia nabywcy użytkowania gotowego oprogramowania”. Warto także wskazać na inny wyrok Trybunału, odnoszący się do podobnego stanu faktycznego, dotyczy bowiem sprzątania w nieruchomościach wynajmowanych, który nie przystaje do wniosków wyrażonych przez ministra, a mianowicie rozstrzygnięcie z dnia 11 czerwca 2009 w sprawie *RLRE Tellmer Property sro v. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem*. TSWE stwierdził m.in.: „(...) najem nieruchomości i usługi sprzątania jej części wspólnych należy uznać, w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym, za czynności samodzielne, wzajemnie od siebie odrębne (...) skoro najem mieszkań oraz sprzątanie części wspólnych budynku mogą być, w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym, wzajemnie rozdzielone, to nie można uznać, że stanowią jedno świadczenie. Nie ulega wątpliwości, że usługi sprzątania części wspólnych budynku mogą być świadczone na różnych zasadach, to znaczy na przykład przez osoby trzecie wystawiające faktury obejmujące koszt tych usług bezpośrednio lokatorom lub przez wynajmującego zatrudniającego w tym celu własnych pracowników lub posługującego się przedsiębiorstwem zajmującym się sprzątniem”. Charakterystyczny element wynikający z uzasadnienia tego wyroku, to możliwość oddzielnego zakupu usług sprzątania, niezwiązanego z najmem. Na gruncie krajowego orzecznictwa pierwszym, po wejściu w życie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, sporem związanym z możliwością stosowania stawki obniżonej były sprawy dotyczące opodatkowania stolarki budowlanej w lokalach mieszkalnych. Organy podatkowe stały początkowo

na stanowisku, że mamy do czynienia z dostawą (stawka podstawowa) i odrębnie traktowanym montażem (stawka obniżona). Stanowisko uległo ewolucji pod wpływem linii orzecznictwa sądów administracyjnych. NSA w wyroku z dnia 2 grudnia 2009 r. – jednym z najczęściej cytowanych w tej kwestii – stwierdził: „(...) brak jest podstaw do podatkowego wyodrębniania z usług budowlanych, które świadczyła strona skarżąca w ramach prowadzonego przedsiębiorstwa, czynności polegających na dostarczeniu klientowi materiału niezbędnego do wykonania usługi i traktowania ich jako dostawy towarów odrębnej od świadczonej usługi montażu okien. Nie można bowiem zgodzić się z poglądem, zgodnie z którym czynność wykonana przez producenta zawsze będzie stanowić dostawę towarów. Z pewnością bowiem wskazać można na wiele takich sytuacji, w których sprzedaż danego wyrobu własnej produkcji wymaga dokonania tylu czynności dodatkowych, że to one decydują o usługowym charakterze danej czynności. Z pewnością nie można z góry zakładać, że każda sprzedaż połączona z montażem (innymi czynnościami), która dokonana jest przez producenta, stanowi zawsze dostawę towarów”. Specyfika różnorodnych stanów faktycznych ciągle wzbudza jednak wiele kontrowersji. W ostatnim okresie jesteśmy świadkami prezentowanych skrajnie odmiennych stanowisk dotyczących opodatkowania usług ubezpieczeniowych w okresie trwania umowy leasingowej, w odniesieniu oczywiście do przedmiotu leasingu. Aktualnie Naczelny Sąd Administracyjny, podejmując 8 listopada 2010 r. uchwałę w składzie 7 sędziów, przychylił się do stanowiska odmawiającego cech samodzielnego świadczenia ubezpieczeniu przedmiotu leasingu, czyli tym samym uznał usługę leasingową jako złożoną, kompleksową. „Przy interpretowaniu pojęcia «całość świadczenia», w przypadku usług o kompleksowym charakterze, takich jak usługa leasingu, której towarzyszy ubezpieczenie przedmiotu leasingu, nie ma podstaw do dzielenia tej czynności z punktu widzenia obowiązku w podatku od towarów i usług na dwie czynności z tego powodu, że mogą być one przedmiotem odrębnych stosunków zobowiązaniowych na gruncie prawa prywatnego”. – orzekł NSA. Jak niejednoznacznie mogą być oceniane poszczególne okoliczności faktyczne niech świadczy fakt, że pomimo podjęcia opisanej uchwały, rozpatrując skargę kasacyjną od innego wyroku, NSA zdecydował się na wystąpienie do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z pytaniem prejudycjalnym, artykułując je w postanowieniu z dnia 7 kwietnia 2011 r. Trybunał, w odniesieniu do umów leasingu, potwierdził prawidłowość rozumowania sądu krajowego.

W proponowanym zapisie dodanego do art. 29a przepisu ust. 5a proponuję podkreślić kryterium funkcjonalności i związku jakiemu świadczenia podlegają. Celem jest pozostawienie podatnikowi możliwości wykazania w kontroli lub postępowaniu podatkowym, że ewentualne rozdzielenie świadczeń i ujęcie do celów podatkowych każdego z nich oddzielnie jest gospodarczo i prawnie uzasadnione, np. możliwość zawarcia umowy najmu lokalu, gdzie wszelkie inne opłaty, poza stawką, są wyodrębnione jako świadczenia oddzielnie obciążające najemcę. Bezpośrednią konsekwencją takiego zapisu byłoby dopisanie stosowanego fragmentu w art. 41 dotyczącym stawek.

Art. 41 – aktualny stan prawny	Art. 41 – propozycja zmiany
1. Stawka podatku wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2–12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1. 2. Dla towarów i usług, wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem ust. 12 i art. 114 ust. 1. 2a. Dla towarów wymienionych w załączniku nr 10 do ustawy stawka podatku wynosi 5%. 3. W wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów stawka podatku wynosi 0%, z zastrzeżeniem art. 42. 4. W eksporcie towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. a, stawka podatku wynosi 0%. 5. W eksporcie towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. a, dokonywanym przez rolników ryczałtowych stawka podatku wynosi 0%, pod warunkiem prowadzenia przez podatnika ewidencji określonej w art. 109 ust. 3. 6. Stawkę podatku 0% stosuje się w eksporcie towarów, o którym mowa w ust. 4 i 5, pod warunkiem że podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy otrzymał dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej. 6a. Dokumentem, o którym mowa w ust. 6, jest w szczególności: 1) dokument w formie elektronicznej otrzymany z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych albo potwierdzony przez urząd celny wydruk tego dokumentu; 2) dokument w formie elektronicznej pochodzący z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych, otrzymany poza tym systemem, jeżeli zapewniona jest jego autentyczność; 3) zgłoszenie wywozowe w formie papierowej złożone poza systemem teleinformatycznym służącym do obsługi zgłoszeń wywozowych albo jego kopia potwierdzona przez urząd celny. 7. Jeżeli warunek, o którym mowa w ust. 6, nie został spełniony, podatnik nie wykazuje tej dostawy w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3, za dany okres rozliczeniowy, lecz w okresie następnym, stosując stawkę podatku 0%, pod warunkiem otrzymania dokumentu wymienionego w ust. 6 przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za ten następny okres. W przypadku nieotrzymania tego dokumentu w terminie określonym w zdaniu poprzednim mają zastosowanie stawki właściwe dla dostawy tego towaru na terytorium kraju.	1. Stawka podatku wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2–12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1. 2. Dla towarów i usług, wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem ust. 12 i art. 114 ust. 1. 2a. Dla towarów wymienionych w załączniku nr 10 do ustawy stawka podatku wynosi 5%. 3. W wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów stawka podatku wynosi 0%, z zastrzeżeniem art. 42. 4. W eksporcie towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. a, stawka podatku wynosi 0%. 5. W eksporcie towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. a, dokonywanym przez rolników ryczałtowych stawka podatku wynosi 0%, pod warunkiem prowadzenia przez podatnika ewidencji określonej w art. 109 ust. 3. 6. Stawkę podatku 0% stosuje się w eksporcie towarów, o którym mowa w ust. 4 i 5, pod warunkiem że podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy otrzymał dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej. 6a. Dokumentem, o którym mowa w ust. 6, jest w szczególności: 1) dokument w formie elektronicznej otrzymany z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych albo potwierdzony przez urząd celny wydruk tego dokumentu; 2) dokument w formie elektronicznej pochodzący z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych, otrzymany poza tym systemem, jeżeli zapewniona jest jego autentyczność; 3) zgłoszenie wywozowe w formie papierowej złożone poza systemem teleinformatycznym służącym do obsługi zgłoszeń wywozowych albo jego kopia potwierdzona przez urząd celny. 7. Jeżeli warunek, o którym mowa w ust. 6, nie został spełniony, podatnik nie wykazuje tej dostawy w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3, za dany okres rozliczeniowy, lecz w okresie następnym, stosując stawkę podatku 0%, pod warunkiem otrzymania dokumentu wymienionego w ust. 6 przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za ten następny okres. W przypadku nieotrzymania tego dokumentu w terminie określonym w zdaniu poprzednim mają zastosowanie stawki właściwe dla dostawy tego towaru na terytorium kraju.

Art. 41 – aktualny stan prawny	Art. 41 – propozycja zmiany
8. Przepis ust. 7 stosuje się w przypadku, gdy podatnik posiada dokument celny potwierdzający procedurę wywozu. 9. Otrzymanie przez podatnika dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej w terminie późniejszym niż określony w ust. 6 i 7 upoważnia podatnika do dokonania korekty podatku należnego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik otrzymał ten dokument. 9a. Jeżeli podatnik otrzymał całość lub część zapłaty przed dokonaniem dostawy towarów, stawkę podatku 0% w eksporcie towarów stosuje się w odniesieniu do otrzymanej zapłaty, pod warunkiem że wywóz towarów nastąpi w terminie 2 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym podatnik otrzymał tę zapłatę, oraz podatnik w tym terminie otrzymał dokument, o którym mowa w ust. 6. Przepisy ust. 7, 9 i 11 stosuje się odpowiednio. 9b. Przepis ust. 9a stosuje się również, jeżeli wywóz towarów nastąpi w terminie późniejszym niż określony w ust. 9a, pod warunkiem że wywóz towarów w tym późniejszym terminie jest uzasadniony specyfiką realizacji tego rodzaju dostaw potwierdzoną warunkami dostawy, w których określono termin wywozu towarów. 10. Stawkę podatku, o której mowa w ust. 2, stosuje się do dostaw na terytorium kraju towarów wymienionych w poz. 129–134 załącznika nr 3 do ustawy, dla jednostek ochrony przeciwpożarowej, przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej. 11. Przepisy ust. 4 i 5 stosuje się odpowiednio w eksporcie towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. b, jeżeli podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym dokonał dostawy towarów, otrzymał dokument, o którym mowa w ust. 6, z którego wynika tożsamość towaru będącego przedmiotem dostawy i wywozu. Przepisy ust. 7 i 9 stosuje się odpowiednio. 12. Stawkę podatku, o której mowa w ust. 2, stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.	8. Przepis ust. 7 stosuje się w przypadku, gdy podatnik posiada dokument celny potwierdzający procedurę wywozu. 9. Otrzymanie przez podatnika dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej w terminie późniejszym niż określony w ust. 6 i 7 upoważnia podatnika do dokonania korekty podatku należnego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik otrzymał ten dokument. 9a. Jeżeli podatnik otrzymał całość lub część zapłaty przed dokonaniem dostawy towarów, stawkę podatku 0% w eksporcie towarów stosuje się w odniesieniu do otrzymanej zapłaty, pod warunkiem że wywóz towarów nastąpi w terminie 2 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym podatnik otrzymał tę zapłatę, oraz podatnik w tym terminie otrzymał dokument, o którym mowa w ust. 6. Przepisy ust. 7, 9 i 11 stosuje się odpowiednio. 9b. Przepis ust. 9a stosuje się również, jeżeli wywóz towarów nastąpi w terminie późniejszym niż określony w ust. 9a, pod warunkiem że wywóz towarów w tym późniejszym terminie jest uzasadniony specyfiką realizacji tego rodzaju dostaw potwierdzoną warunkami dostawy, w których określono termin wywozu towarów. 10. Stawkę podatku, o której mowa w ust. 2, stosuje się do dostaw na terytorium kraju towarów wymienionych w poz. 129–134 załącznika nr 3 do ustawy, dla jednostek ochrony przeciwpożarowej, przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej. 11. Przepisy ust. 4 i 5 stosuje się odpowiednio w eksporcie towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. b, jeżeli podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym dokonał dostawy towarów, otrzymał dokument, o którym mowa w ust. 6, z którego wynika tożsamość towaru będącego przedmiotem dostawy i wywozu. Przepisy ust. 7 i 9 stosuje się odpowiednio. 12. Stawkę podatku, o której mowa w ust. 2, stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

Art. 41 – aktualny stan prawny	Art. 41 – propozycja zmiany
12a. Przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym rozumie się obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, a także obiekty sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 – wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, z zastrzeżeniem ust. 12b. 12b. Do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym określonego w ust. 12a nie zalicza się: 1) budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m²; 2) lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m². 12c. W przypadku budownictwa mieszkaniowego o powierzchni przekraczającej limity określone w ust. 12b stawkę podatku, o której mowa w ust. 2, stosuje się tylko do części podstawy opodatkowania odpowiadającej udziałowi powierzchni użytkowej kwalifikującej do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całkowitej powierzchni użytkowej. 13. Towary i usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, niewymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej podlegają opodatkowaniu stawką w wysokości 22%, z wyjątkiem tych, dla których w ustawie lub przepisach wykonawczych określono inną stawkę.	12a. Przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym rozumie się obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, a także obiekty sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 – wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, z zastrzeżeniem ust. 12b. 12b. Do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym określonego w ust. 12a nie zalicza się: 1) budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m²; 2) lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m². 12c. W przypadku budownictwa mieszkaniowego o powierzchni przekraczającej limity określone w ust. 12b stawkę podatku, o której mowa w ust. 2, stosuje się tylko do części podstawy opodatkowania odpowiadającej udziałowi powierzchni użytkowej kwalifikującej do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całkowitej powierzchni użytkowej. 13. Towary i usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, niewymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej podlegają opodatkowaniu stawką w wysokości 22%, z wyjątkiem tych, dla których w ustawie lub przepisach wykonawczych określono inną stawkę. 13a. W przypadku świadczeń, o których mowa w art. 29a ust. 5a, stosuje się stawkę właściwą dla czynności głównej z punktu widzenia oczekiwań nabywcy.

W propozycji tej zmiany zastosowano zmodyfikowaną nomenklaturę stosowaną w orzecznictwie 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 funkcjo-

nalności. 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 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.

Art. 42 – aktualny stan prawny	Art. 42 – propozycja zmiany
1. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów podlega opodatkowaniu według stawki podatku 0%, pod warunkiem że: 1) podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej; 2) podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, posiada w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju; 3) podatnik składając deklarację podatkową, w której wykazuje tę dostawę towarów, jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE. 2. Warunki, o których mowa w ust. 1 pkt 1, uznaje się za spełnione również wówczas, gdy nie są spełnione wymagania w zakresie: 1) nabywcy – w przypadkach, o których mowa w art. 13 ust. 2 pkt 3 i 4; 2) dokonującego dostawy – w przypadku, o którym mowa w art. 16.	1. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów podlega opodatkowaniu według stawki podatku 0%, pod warunkiem że: 1) podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej; 2) podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, posiada w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju; 3) podatnik składając deklarację podatkową, w której wykazuje tę dostawę towarów, jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE. 2. Warunki, o których mowa w ust. 1 pkt 1, uznaje się za spełnione również wówczas, gdy nie są spełnione wymagania w zakresie: 1) nabywcy – w przypadkach, o których mowa w art. 13 ust. 2 pkt 3 i 4; 2) dokonującego dostawy – w przypadku, o którym mowa w art. 16.

Art. 42 – aktualny stan prawny	Art. 42 – propozycja zmiany
3. Dowodami, o których mowa w ust. 1 pkt 2, są następujące dokumenty, jeżeli łącznie potwierdzają dostarczenie towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju: 1) dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju, z których jednoznacznie wynika, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju – w przypadku gdy przewóz towarów jest zlecany przewoźnikowi (spedytorowi), 2) (uchylony), 3) specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku 4) (uchylony) – z zastrzeżeniem ust. 4 i 5.	3. Dowodami, o których mowa w ust. 1 pkt 2, są następujące dokumenty, jeżeli łącznie potwierdzają dostarczenie towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju: 1) dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju, z których jednoznacznie wynika, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju – w przypadku gdy przewóz towarów jest zlecany przewoźnikowi (spedytorowi), 2) (uchylony), 3) specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku 4) (uchylony) – z zastrzeżeniem ust. 4 i 5. 3a. Spełnienie warunków, o których mowa w ust. 1–3, skutkuje domniemaniem prawidłowości dokonania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Utrata prawa do zastosowania stawki 0% może nastąpić po przeprowadzeniu postępowania dowodowego jednoznacznie wskazującego na świadome gromadzenie przez podatnika dokonującego dostawy nierzetelnych dokumentów warunkujących zastosowanie stawki 0%.

Zapewnienie podatnikowi dokonującemu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (WDT) większych niż dotychczas gwarancji prawnych wydaje się pozornie zbędne. Jednak ponad 10-letnia praktyka wskazuje, że organy podatkowe, często posługując się okolicznościami o różnym stopniu prawdopodobieństwa, skutecznie prawo to ograniczają.

Problematyka związana z procedurą dowodzenia dokonania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów stanowi jedną z płaszczyzn najbardziej gorących sporów pomiędzy aparatem skarbowym a podatnikami uczestniczącymi w towarowej wymianie z kontrahentami z innych państw członkowskich UE. Po raz kolejny na gruncie polskiego podatku VAT pojawiają się pytania, czy regulacje krajowe mają umocowanie w prawie wspólnotowym czy przeciwnie, tworzą niedozwolone bariery ograniczające swobodę działania podatników i jak w tych uregulowaniach funkcjonuje praktyka organów podatkowych, które także często dokonują wykładni, delikatnie mówiąc, niespójnej z przepisami UE. Pozostaje do wyjaśnienia także kwestia spójności wewnętrznej przepisów VAT dotyczących dostaw wewnątrzwspólnotowych z innymi dotyczącymi dowodów. Dyrektywa 2006/112 ujemnie warunki WDT odmiennie niż ustawa polska.

Art. 138 ust. 1 dyrektywy stwierdza: „Państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”. Dyrektywa nie rozpoznaje stawki 0% i operuje pojęciem zwolnienia z prawem odliczenia, co jednak nie ma znaczenia dla oceny warunków samej czynności WDT. Samo dostarczenie towarów do miejsca przeznaczenia znajdującego się na terytorium innego państwa członkowskiego Wspólnoty znacznie łagodzi pozycję dostawcy w odniesieniu do ustawy krajowej nakazującej dokonanie dostawy na rzecz uprawnionego nabywcy. Jak widać, w tej nieco enigmatycznej regule, twórcom dyrektywy zależało przede wszystkim na wykazaniu przemieszczenia towarów, gdzie miejsca rozpoczęcia dostawy i przeznaczenia znajdują się na terytoriach dwóch różnych państw członkowskich. W ustawie krajowej warunki, jakie zobowiązany jest spełnić podatnik dla udokumentowania WDT, określone zostały szeroko i rygorystycznie. Kluczowym przepisem jest tu przytaczany już art. 42, który w ust 1 pkt 2 nakłada na podatnika obowiązek posiadania w jego dokumentacji, przed terminem do złożenia deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym powstaje obowiązek podatkowy z tytułu WDT, dowodów tego, że towary zostały wywiezione z kraju i dostarczone do odbiorcy na terytorium innego państwa członkowskiego. Polska „konstytucja” podatkowa, czyli ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, zawiera przepisy wspólne dla całego systemu prawa podatkowego, w tym cały rozdział obejmujący art. 180–200 dotyczące dowodów w sprawach podatkowych. Podstawowy, najbardziej ogólny przepis, czyli art. 180 § 1 wskazuje, że jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Jednocześnie ordynacja nie hierarchizuje dowodów według jakichkolwiek kryteriów i kluczy. Nie zawiera także, przynajmniej wyrażonych wprost, regulacji dotyczących ciężaru przeprowadzenia dowodów. Wielokrotnie było to przedmiotem sporów przed sądami administracyjnymi, które generalnie oceniają, że spoczywa on na organie, ale strona wywodząca swoje uprawnienia, w myśl zasady czynnego uczestnictwa w postępowaniu, także może inicjatywy dowodowe podejmować. Rodzi się tu zasadniczy problem o możliwości stosowania wprost generalnych reguł ordynacji podatkowej do postępowań w zakresie warunków stosowania stawki 0% przy transakcjach wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów. Komentowany art. 42 ustawy o podatku od towarów i usług w punkcie 2 w ust. 1 wskazuje, że to podatnik zobowiązany jest do posiadania dowodów na dokonanie WDT, a więc organ, kontynuując logiczne rozumienie tej normy, może zażądać przedłożenia dowodów, a nie inicjować ich przeprowadzenie. Jest jeszcze druga, istotniejsza kwestia, przepis mówi bowiem, że podatnik owe dowody ma posiadać, cyt. „w swojej dokumentacji”. Oznacza to, zdaniem autora, zawężenie w stosunku do przepisów ordynacji podatkowej katalogu środków dowodowych, za pomocą których z jednej strony podatnik może udowodnić WDT, ale z drugiej strony, którym organ może odmawiać wiarygodności i, co więcej, za pomocą których może przedstawiać kontradictory przeciwko tym przedłożonym przez podatnika. Tęzę taką potwierdza art. 42 ust. 3, zawierający katalog wzorcowej dokumentacji potwierdzającej dokonanie WDT, który w pierwszym zdaniu stanowi: „Dowodami, o których mowa w ust. 1 pkt 2, są następujące dokumenty...”. Sam obowiązek tak obszernego dokumentowania WDT nie został uznany

przez praktykę sądów administracyjnych za sprzeczny z prawem wspólnotowym. Najbardziej jednoznacznie i wprost wyraził to Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 15 stycznia 2010 r. – sygn. akt III SA/GI 1157/09: „Przepisy art. 42 ust. 1 pkt 2 w związku z ust. 3 u.p.t.u. nie naruszają prawa wspólnotowego, w tym zasady neutralności i zasady proporcjonalności podatku VAT”. Jak wiemy, praktyka obrotu gospodarczego wielokrotnie potwierdza, że przedsiębiorcy nie udaje się zgromadzić wszystkich wymaganych w art. 42 ust. 3 dokumentów. W tym samym artykule ust. 11, którego początek sformułowany jest z kolei następująco: „W przypadku gdy dokumenty, o których mowa w ust. 3–5, nie potwierdzają jednoznacznie dostarczenia do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju towarów, dowodami, o których mowa w ust. 1 pkt 2, mogą być również inne dokumenty wskazujące, że nastąpiła dostawa wewnątrzwspólnotowa, w szczególności...” (podkreślenie autora). Zwróćmy uwagę na całą konstrukcję tych przepisów. Przy braku w dokumentacji „wzorcowej” nie udowadnia się WDT dowolnymi środkami, ale innymi dokumentami generowanymi w związku z dokonaniem tejże transakcji. Takie stanowisko potwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 29 września 2011 r. – sygn. akt III SA/Wa 2032/11. Sprawa związana była ze sporem w zakresie interpretacji indywidualnej, gdzie stronie chodziło o wyjaśnienie, czy dokument otrzymywany od firmy spedycyjnej spełnia znamiona art. 42 ust. 3 pkt 1, czy jest dokumentem uzupełniającym z ust. 11. WSA, może więc nieco intuicyjnie, zawarł jednak bardzo istotne stanowisko dotyczące dowodzenia WDT. Sąd stwierdził: „Z treści art. 42 ust. 11 u.p.t.u. wynika, że fakt wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów może być przez podatnika udowodniony także innymi dowodami, niż wymienionymi w niniejszym przepisie – co jest zgodne także z treścią art. 180 § 1 o.p. – mającymi jednak postać dokumentu. Dowody takie muszą jednak łącznie potwierdzać jednoznacznie zarazem fakt wywiezienia, jak i dostarczenia towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju”. Podstawową tezę cytowanego fragmentu uzasadnienia wyroku jest jednoznaczne wskazanie, że katalog środków dowodowych opisany w ust. 11 nie ma charakteru zupełnego, ale stanowi jedynie przykładowe wskazanie typowych dowodów, innych niż wymienione w ust. 3. Pytanie, jakich dowodów? Tylko dowodów mających postać dokumentu. Odnieśmy tę tezę do potencjalnego stanu faktycznego. Czy organ może prawidłowo kwestionować WDT w drodze dowodu z przesłuchania świadka, jeżeli podatek dokonujący WDT posiada dokument otrzymany od przewoźnika odpowiedzialnego za transport towarów, z którego wynika w sposób jednoznaczny, że towary zostały dostarczone do miejsca przeznaczenia na terytorium innego państwa członkowskiego niż Polska? Odpowiedź jest przecząca. Działania organu muszą przebiegać w ten sposób, że w pierwszej kolejności musi on przeprowadzić czynności, w wyniku których wykaże, dlaczego pomija lub nie uznaje za dowód w prowadzonym postępowaniu owego dokumentu otrzymanego od przewoźnika odpowiedzialnego za transport, np. wykazując, że jest on nierzetelny, czy wręcz sfałszowany. Konkluzją takiego działania organu będzie jednak końcowy wniosek, że dany podatek nie udowodnił faktu dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej, a w konsekwencji żądanie innych dowodów, w myśl regulacji z art. 42 ust. 11. Niedopuszczalny jest wniosek, że np. z przeprowadzonego dowodu z przesłuchania świadka wynika, iż podatek X nie dokonał WDT i nie ma prawa do zastosowania stawki 0%. Mechanizm działa oczy-

wiecie także w drugą stronę – sam podatnik nie może na podstawie innego dowodu niż dowód z dokumentu twierdzić, iż dostawy wewnątrzwspólnotowej dokonał. Problemy związane są z faktem, że na terenie Unii Europejskiej nie ma granic politycznych i celnych i zasady identyfikowania obowiązku podatkowego (znamiona wskazujące na fakt, że WDT miała miejsce) mają takie same cechy, jak przy każdej innej dostawie. Możliwość ich weryfikacji (na moment określający przeniesienie prawa do rozporządzenia towarem jak właściciel) z punktu widzenia dostawcy ma charakter ograniczony do zwykłych relacji handlowych, poszerzonych o możliwości i obowiązki dokumentacyjne i informacyjne mające swe źródło w przepisach ustawowych i wykonawczych.

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów w istocie jest specyficznym przypadkiem dostawy towarów, korzystającym ze zwolnienia od opodatkowania z zachowanym prawem do odliczenia (stawka 0%), z uwagi na rozliczanie podatku przez nabywcę dokonującego wewnątrzwspólnotowego nabycia. Dlatego też – tak jak i w przypadku opodatkowanej dostawy – wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów musi być dokonywana przez podatnika, o którym mowa w art. 15 i który nie korzysta ze zwolnienia podmiotowego. Kolejny niezbędny warunek dotyczy nabywcy – nabywca towarów jest podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium innego państwa członkowskiego. Identyfikacja danego podmiotu z innego państwa członkowskiego jako podatnika VAT w tym państwie występuje wówczas, gdy jest on podatnikiem, który rozlicza transakcje wewnątrzwspólnotowe, tzn. przede wszystkim nie korzysta z opcjonalnych wyłączeń od uznawania transakcji za nabycie wewnątrzwspólnotowe. Jak słusznie stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 23 listopada 2012 r., sygn. akt I FSK 2178/11: „Nie można wymagać od podatnika, aby do zweryfikowania każdej transakcji wykorzystywał uprawnienie wynikające z art. 97 ust. 17–19 u.p.t.u. i zwracał się do naczelnika urzędu skarbowego o potwierdzenie zidentyfikowania podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych w sytuacji, w której dostawa wewnątrzwspólnotowa nie jest pierwszą transakcją z określonym kontrahentem, ale kolejną z wielu, zawartą w ramach trwającej od dłuższego czasu współpracy, a kontrahent został wcześniej zweryfikowany w trybie określonym w art. 97 ust. 17–19 u.p.t.u. W takiej sytuacji pomocniczo posłużyć może strona internetowa KE”. Stwierdzić zatem należy, że dla uznania, że wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów podlega opodatkowaniu według stawki podatku 0%, niezbędne jest w świetle art. 42 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT w zw. z art. 131, art. 138 i art. 226 dyrektywy 112 zarówno posiadanie przez nabywcę właściwego i ważnego (w dacie dostawy) numeru identyfikacyjnego dla transakcji wewnątrzwspólnotowych (nadanego przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy i zawierającego dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej), jak i podanie przez podatnika dokonującego dostawy tego numeru na fakturze stwierdzającej dostawę towarów. Niespełnienie któregokolwiek z tych warunków powoduje niemożność opodatkowania dostawy według stawki 0%. Z drugiej strony należy zauważyć, że istotą transakcji wewnątrzwspólnotowych jest faktyczne opodatkowanie dostawy towaru w państwie przeznaczenia (do którego towar jest docelowo przemieszczany). Osiągnięciu tego skutku służy potraktowanie tej jednej czynności jako dwóch zdarzeń: jednego w państwie dostawcy, a drugiego – w państwie nabywcy. Dostawa, która ma miejsce na terytorium państwa dostawcy towarów, jest opodatkowana stawką 0%, zaś w państwie nabywcy

następuje opodatkowanie tej dostawy wedle stawki podatku tam właściwej. Transakcja w ten sposób opodatkowana ma na celu uniknięcie zakłócania konkurencji powodowanego podwójnym opodatkowaniem lub brakiem opodatkowania. W przypadku transakcji wewnątrzwspólnotowych efekt ten został osiągnięty właśnie przez wprowadzenie zasady, że wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów jest zwolniona z opodatkowania (przy zachowaniu prawa do odliczenia podatku naliczonego związanego z taką dostawą), zaś wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jest opodatkowane według stawek właściwych dla dostawy danego towaru w kraju, w którym wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów ma miejsce. Powyższa charakterystyka transakcji wewnątrzwspólnotowych stanowi jednocześnie podstawową regułę interpretacyjną, jaką należy się kierować przy opodatkowaniu tych transakcji. Celem sformułowania określonych przez państwo członkowskie wymogów formalnych dla skorzystania ze zwolnienia od podatku (stawki 0%) jest udowodnienie przez podatnika, że nastąpiło spełnienie merytorycznych przesłanek dostawy wewnątrzwspólnotowej, głównie w zakresie wywozu towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego, innym niż terytorium kraju w warunkach – jak w niniejszej sprawie – określonych w art. 138 dyrektywy 112. Przepisy krajowe formułujące takie warunki formalne należy stosować z uwzględnieniem zasady proporcjonalności, tak aby nie podważały neutralności VAT, co należy mieć na uwadze przy prowspólnotowej wykładni ustanowionych w tym zakresie przepisów krajowych. Zwrócił na to uwagę w sposób dobitny TSUE w orzeczeniu w sprawie C-271/06, Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG v. Finanzamt Machin, wydanym na tle art. 15 ust. 2 IV dyrektywy VAT (obecnie art. 147 dyrektywy 2006/112/WE). Trybunał w wyroku tym przypominał, że przy wykonywaniu kompetencji powierzonych na mocy dyrektyw wspólnotowych, państwa członkowskie muszą przestrzegać ogólnych zasad prawa, stanowiących część wspólnotowego porządku prawnego, wśród których znajdują się między innymi zasady pewności prawa i proporcjonalności oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań (podobnie wyroki: z 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 Molenheide i in., Rec. s. I-7281, pkt 45–48; z 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Federation of Technological Industries i in., Zb.Orz. s. I-4191, pkt 29, oraz z 14 września 2006 r. w sprawach połączonych od C-181/04 do C-183/04 Elmeka).

Administracje podatkowe poszczególnych państw członkowskich mają możliwość wymiany informacji dotyczących konkretnych transakcji wewnątrzwspólnotowych. Podstawową czynnością eliminującą lub potwierdzającą nieprawidłowości, jakie mogą wskazywać na udział podatnika w tzw. karuzelowych wyludzeniach podatku VAT, winny być formularze SCAC, z których wynika, czy za weryfikowanym WDT „podąża” odpowiadające jej wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT). Jeżeli nabywca zadeklarował i rozliczył WNT, uprawnienie podatnika krajowego nie powinno podlegać jakimkolwiek ograniczeniom. Kolejnym elementem, bardzo istotnym z punktu widzenia dostawcy, jest ocena transakcji w aspekcie miejsca świadczenia, czyli miejsca powstania obowiązku podatkowego.

W tym miejscu zasadne jest ponowne powołanie się na dorobek orzecznictwa. Szczególnie pomocny jest tu wyrok NSA z dnia 24 października 2011 r., sygn. akt I FSK 1677/10. Sąd stwierdził w nim: „W sytuacji gdy przemieszczanie towarów w zależności od celu tego przemieszczania może być różnie traktowane, to cel ten powinien być rozpoznany w momencie rozpoczęcia przemieszczania”. Równie trafnie wskazał NSA w wyroku z 8 maja 2009 r. w sprawie sygn. akt I FSK 265/08 określenie miejsca dostawy, a zarazem miejsca powstania

obowiązku podatkowego wymagało harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w celu realizacji podstawowych założeń wspólnotowego systemu podatku od towarów i usług, jak unikanie podwójnego opodatkowania, czy brak opodatkowania. Wynikiem tego są uregulowania zawarte w art. 31 i następnych dyrektywy 2006/112/WE. W przypadku dostawy towarów z transportem istotna jest regulacja określona w art. 32 tej dyrektywy, zgodnie z którą, w przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub nabywcę lub osobę trzecią, za miejsce dostawy uznaje się miejsce, w którym znajdują się towary w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy. Z regulacji tej wynika, że nie jest istotne kto dokonuje przemieszczenia towaru. Może to bowiem być zarówno dostawca, nabywca, jak i osoba trzecia. Reguła ta ma więc też zastosowanie do dostawy na warunkach *ex work*, tj. do sytuacji, gdy dostawca zobowiązany jest jedynie udostępnić towar nabywcy w magazynie lub w innym uzgodnionym miejscu, a za transport odpowiedzialny jest nabywca lub podmiot trzeci działający na jego zlecenie. Odpowiednikiem art. 32 dyrektywy 2006/112/WE w polskiej u.p.t.u. jest art. 22 ust. 1 pkt 1 zbieżny w swej treści z regulacją wspólnotową w tym zakresie.

Szczególnie istotna jest kwestia, czy transakcja odbyła się w warunkach czynności określonej w art. 7 ustawy VAT (dostawy). Przy transporcie organizowanym przez nabywcę podatnik – dostawca nie realizuje już uprawnień właścicielskich w odniesieniu do dostarczanego towaru. Potrzebuje więc jedynie dokumentacji potwierdzającej dostarczenie towaru na terytorium innego państwa członkowskiego. Jeżeli takową posiada, to ma pełne prawo stosować stawkę 0% wynikającą z art. 13 w zw. z art. 42, charakterystyczną dla WDT. Jedną z przyczyn sporów na tle właściwego dokumentowania wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów jest brak bezpośredniego uregulowania tej kwestii w dyrektywie VAT i konieczność odwołania się do ogólnych zasad funkcjonowania systemu VAT oraz orzecznictwa TSUE. Przede wszystkim należy zauważyć, że inaczej niż w ustawie VAT, dyrektywa VAT nie wprowadziła wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów jako odrębnej czynności opodatkowanej. Jest ona szczególnym przypadkiem dostawy towarów, która przy spełnieniu określonych warunków może zostać zwolniona z opodatkowania z prawem do odliczenia (co jest równoznaczne z 0-procentową stawką VAT obowiązującą w Polsce). Warunki stosowania zwolnienia zarówno przedmiotowe, jak i podmiotowe, zostały zdefiniowane w art. 138 dyrektywy VAT. Zgodnie z tym przepisem zwolnienie dotyczy dostawy towarów (czyli czynności prowadzącej w efekcie do przeniesienia prawa do dysponowania towarem jak właściciel) wysyłanych lub transportowanych do innego państwa członkowskiego przez którąkolwiek ze stron czynności lub podmiot działający w ich imieniu. Co istotne, dyrektywa VAT nie zawiera warunków *stricte* formalnych stosowania zwolnienia dla wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, pozostawiając w tym zakresie pewną swobodę państwom członkowskim. Uprawnienia państw członkowskich wynikają przede wszystkim z art. 131 dyrektywy VAT, na podstawie którego zwolnienie przewidziane m.in. w art. 138 stosuje się „na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć”. Drugim przepisem, który może stanowić podstawę prawną dla wprowadzenia dodatkowych, poza tymi wynikającymi z art. 138 dyrektywy VAT, warunków, jest art. 273 dyrektywy, z którego wynika, że „państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego

poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic. W związku z powstałymi rozbieżnościami interpretacyjnym, w październiku 2010 r. NSA wydał uchwałę, która rozstrzygnęła problem dokumentacji na korzyść podatników. Sąd potwierdził, iż przepisy krajowe zobowiązujące podatnika do dostarczenia przekonującego dowodu na to, że towary fizycznie opuściły państwo członkowskie dostawy, nie mogą wykraczać poza to, co niezbędne do realizacji tego celu, tym samym muszą uwzględniać zasadę proporcjonalności. W konsekwencji podatnik nie musi posiadać wszystkich dowodów z katalogu podstawowego, a obiektywne potwierdzenie dokonania wywozu towarów, zgodnie z art. 138 dyrektywy VAT, może nastąpić na podstawie dowodów pomocniczych – uchwała NSA z dnia 11 października 2010 r., I FPS 1/10. Na decydujące znaczenie takich okoliczności wskazuje także orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W wyroku z dnia 6 września 2012 r., C 273/11 Trybunał stwierdził: „Art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/88 należy interpretować w ten sposób, że nie zabrania on, by w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym odmówiono sprzedawcy możliwości skorzystania z prawa do odliczenia w odniesieniu do dostawy wewnątrzwspólnotowej, o ile zostanie wykazane, że w świetle obiektywnych danych sprzedawca ten nie spełnił obowiązków, jakie ciążyą na nim w zakresie dowodowym, albo że wiedział lub powinien był wiedzieć, iż dokonywana przezeń czynność stanowi część składową oszustwa popełnianego przez kupującego, i nie podjął wszelkich racjonalnych środków znajdujących się w jego mocy w celu uniknięcia swego udziału w tym oszustwie”. Na gruncie prawa krajowego jednym z wielu trafnie i zwięźle oddających sytuację dostawcy pozostaje pogląd wyrażony w wyroku z dnia 14 października 2009 r. (I SA/Op 282/09, LEX nr 527930) przez WSA w Opolu, który stwierdził: „Podatnik, któremu na wniosek złożony w trybie art. 97 ust. 17 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Biuro Wymiany Informacji o VAT lub naczelnik urzędu skarbowego potwierdziło, na ściśle wskazaną we wniosku datę, zidentyfikowanie podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na piśmie, faksem lub telefonicznie, albo pocztą elektroniczną (ust. 19), zachowuje nadal prawo do rozliczenia dostawy towarów jak wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, podlegającej opodatkowaniu, na zasadach określonych w art. 42 ust. 1 ustawy VAT, nawet wówczas, gdy w wyniku dokonania późniejszego zaktualizowania danych w europejskim systemie VIES okaże się, iż w rzeczywistości podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy nieposiadającego już wówczas ważnego numeru identyfikacyjnego dla transakcji wewnątrzwspólnotowych. Warunkiem do skorzystania z tego prawa jest jednakże wykazanie, że dokonując dostawy, podatnik działał w dobrej wierze, czyli nie był w posiadaniu wiedzy o nieaktualności informacji udzielonej mu przez organy o zidentyfikowanie podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych, lub też nie mógł z łatwością przy istnieniu powiązań personalnych, kapitałowych czy osobistych, wiedzą taką dysponować”. Uznać trzeba, że identyfikacja kontrahenta dokonana na oficjalnej stronie systemu VIES (http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/) jest w tym zakresie tak samo skuteczna, jak identyfikacja dokonana za pośrednictwem Biura Wymiany Informacji o VAT.

W myśl art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT: Miejscem dostawy towarów jest w przypadku: 1) towarów wysyłanych lub transportowanych przez dokonującego ich dostawy, ich nabywcę lub przez osobę trzecią – miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy.

Jest to pierwszy przepis rozdziału pt. Miejsce świadczenia dostawy towarów, czyli miejsce, gdzie dochodzi do przekazania prawa do rozporządzenia towarem jak właściciel. Nie ma przepisu, który dla WDT miałby sytuować je inaczej.

Mając na uwadze tak szerokie spectrum możliwych w obrocie gospodarczym okoliczności dotyczących dostawie, w pełni uzasadnione jest podjęcie próby wzmocnienia pewności dla podatników – przedsiębiorców krajowych, iż po dokonaniu transakcji WDT organy podatkowe nie będą kwestionować prawa do zastosowania stawki 0%. Taka obniżona stawka stanowi bardzo często istotny element kalkulacji ekonomicznej opłacalności transakcji. Jeżeli nawet podatnik stał się mimowolnie uczestnikiem karuzelowych transakcji, które prowadzą finalnie do wyludzeń, to bardzo często okazać się może, że jest ich ofiarą a nie beneficjentem. Proste zestawienie dwóch następujących po sobie czynności WDT i WNT powinno gwarantować rodzimemu przedsiębiorcy – na podstawie wymaganych ustawą dokumentów – nienaruszalność tego prawa, aż do momentu, gdy zostanie mu udowodnione, że w wyludzeniach brał świadomy i czynny udział. Transakcje takie mają absolutnie fundamentalne znaczenie dla pewności obrotu w całej UE, co legło u podstaw tak obszernego wywodu dla uzasadnienia proponowanej zmiany.

Art. 86 – aktualny stan prawny	Art. 86 – propozycja zmiany
Ust. 11 Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego w terminach określonych w ust. 10, 10d i 10e, może obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych.	Ust. 11 Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego w terminach określonych w ust. 10, 10b, 10d i 10e, może obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych.
Ust. 13 Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10, 10d, 10e i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 13a.	Ust. 13 Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10, 10b, 10d, 10e i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 13a. z upływem terminu, o którym mowa w art. 70 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa.

Art. 86 – aktualny stan prawny	Art. 86 – propozycja zmiany
13a. Jeżeli podatnik w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dostawy towarów oraz świadczenia usług, dla których zgodnie z art. 17 podatnikiem jest nabywca towarów lub usług, nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10 i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od końca roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.	13a. Jeżeli podatnik w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dostawy towarów oraz świadczenia usług, dla których zgodnie z art. 17 podatnikiem jest nabywca towarów lub usług, nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10 i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od końca roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego. z upływem terminu, o którym mowa w art. 70 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa.

Ustawa z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw dokonała fundamentalnych zmian w elementach konstrukcyjnych zobowiązania podatkowego w podatku VAT oraz sposobu jego prezentacji w ewidencjach i deklaracjach. Zmieniono regulacje dotyczące powstania obowiązku podatkowego, podstawy opodatkowania, dokumentowania czynności podlegających opodatkowaniu, ujmowania tych dokumentów w ewidencjach, a także zasad odliczania podatku naliczonego.

Mimo zmian redakcyjnych wprowadzonych przez wspomnianą na wstępie nowelizację w ust. 1 i 2, nie ulega wątpliwości, że odliczenie możliwe jest w odniesieniu do towarów i usług nabytych w związku z wykonywaniem przez podatnika czynności opodatkowanych, maksymalnie w kwocie stanowiącej sumę podatku wynikającą z otrzymanych przez dokonującego odliczenia podatnika faktur. Merytorycznie nowym rozwiązaniem jest podstawowa zasada inicjująca powstanie prawa do odliczenia, wyrażona w ust. 10 art. 86 ustawy o podatku od towarów i usług. Przepis wiąże to uprawnienie z powstaniem u sprzedawcy obowiązku podatkowego: „Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy”. Trudno odmówić temu przepisowi logicznej spójności, przynajmniej pozornie z regulacjami związanymi z powstaniem obowiązku podatkowego. Tam także faktura, pomijając niektóre szczególne zasady powstawania obowiązku, całkowicie utraciła rolę kreującą dla powstania obowiązku podatkowego. W aktualnym stanie prawnym co do zasady prawidłowe wystawienie faktury może mieć miejsce na 30 dni przed powstaniem obowiązku podatkowego, aż do 15. dnia miesiąca następującego po tym, w którym obowiązek powstał.

Oczywiście, jej wystawienie jest nadal obowiązkowe, poza wymienionymi w przepisach przypadkami, ale jej faktyczne znaczenie sprowadza się do potwierdzenia faktu wykonania czynności podlegającej opodatkowaniu, a więc powstania obowiązku oraz wskazania daty, kiedy ten obowiązek powstał lub powstanie. Prawo do odliczenia ma zapewnić neutralność tej daniny dla podatników, przy jednoczesnym faktycznym opodatkowaniu

konsumpcji. W artykule 86 ustawodawca wprowadził jednak ust. 10b, który stwierdza, że prawo to nie może powstać wcześniej niż w rozliczeniu za okres, kiedy podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny. To bardzo specyficzne pojmowanie neutralności podatku VAT, biorąc pod uwagę, że sprzedawca może co do zasady wystawić fakturę do 15. dnia miesiąca następnego po miesiącu, kiedy u niego powstał obowiązek podatkowy. Dla sprzedawcy nie ma to żadnego znaczenia, gdyż u niego data powstania obowiązku podatkowego jest taka sama, czy wystawi fakturę w miesiącu dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi, czy uczyni to w połowie następnego miesiąca, czy też zrobi to wcześniej. Niezależnie od krytycznych uwag dotyczących opóźniania przy skorzystaniu z prawa do odliczenia podatku naliczonego związanego z koniecznością otrzymania faktury istotnym problemem jest korzystanie z tego prawa przez nabywcę towaru lub usługi na bieżąco, bez konieczności korekty deklaracji. Zdaniem autora propozycji obecny stan prawny nie daje nabywcom wystarczających gwarancji prawnych w tym zakresie. Podstawową przyczyną jest sformułowanie zawarte w ust. 11 i 13 art. 86, co do których wnioskowane są zmiany. Ust. 11 w art. 86 – zachowuje on znaną także w poprzednim stanie prawnym regulację uprawniającą do odliczenia podatku w bieżącej deklaracji oraz w deklaracjach dotyczących dwóch następnych okresów rozliczeniowych. Istotna wątpliwość, jaka pojawia się przy tym przepisie – od jakiego momentu i jakiego zdarzenia można te okresy obliczać? Treść ust. 11 jest następująca: „Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego w terminach określonych w ust. 10, 10d i 10e, może obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych”. Ust. 10d i 10e dotyczą odpowiednio uproszczonych procedur importowych oraz transakcji z małym podatnikiem, który wybrał kasową metodę rozliczania podatku i pominię je w aspekcie głównego problemu, jakiemu poświęcam artykuł. Możliwość bieżącego odliczania podatku i czas przysługiwania takiego uprawnienia związany jest z powstaniem obowiązku podatkowego u sprzedawcy. **Art. 86 w ust. 11 odwołuje się bowiem do ust. 10, pomijając całkowicie ust. 10b.**

Zdaniem autora uprawnienia przysługującego na gruncie ust. 11 nie można tym samym realizować w oparciu o ust. 10b, czyli nabycie prawa do odliczenia liczonego od daty otrzymania faktury. Spróbuję zilustrować to przykładem. Sprzedawca dokonał dostawy w lutym 2014 r., wystawiając przy tym fakturę dokumentującą tę sprzedaż w dniu 1 marca 2014 r. Obowiązek podatkowy powstał tym samym w miesiącu lutym. Kierując się warunkami dotyczącymi treści faktury, wynikającymi z art. 106e ust. 1 pkt 6, wskazał zarówno datę wystawienia, jak i datę dostawy. Nabywca otrzymał fakturę również w marcu. W rozliczeniu, za które miesiące może dokonać odliczenia w bieżąco składanej deklaracji VAT 7? Gramatyczna wykładnia przepisu ust. 11 w związku z ust. 10 i 10b wskazuje jednoznacznie, że może stać się to w rozliczeniu za marzec lub kwiecień 2014 r. Za marzec dlatego, że nie wolno nabywcy skorzystać z prawa do odliczenia, gdyż nie powstało ono zanim nie otrzymał faktury (ust. 10b), a jednocześnie wolno mu to uczynić w deklaracjach za okresy, kiedy u sprzedawcy powstał obowiązek podatkowy oraz w dwóch następnych okresach rozliczeniowych (ust. 11, powołujący się na ust. 10). Modyfikacja przykładu – przy obowiązku powstałym w lutym i fakturze wystawionej w marcu – dociera ona do nabywcy dopiero w kwietniu – nabywca odlicza podatek jedynie w rozliczeniu za miesiąc kwiecień. Kolejna zmiana w przykładowym stanie faktycznym. Ten

sam moment powstania obowiązku i data wystawienia faktury, ale nabywca otrzymuje ją dopiero w maju – taki stan faktyczny może prowadzić do całkowicie rozbieżnych interpretacji. Art. 86 zawiera bowiem także ust. 13, a ten z kolei stanowi: „Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10, 10d, 10e i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego...”. Występuje tu kolejne odwołanie do ust. 10 i ust. 11, bez jakiegokolwiek połączenia z ust. 10b, czyli otrzymaniem faktury. Mając na uwadze całość przytoczonych regulacji, można wysnuć dwa poglądy, obydwa oparte na ich językowej wykładni przepisów. Pierwszy bardziej radykalny i, trudno uznać by oczekiwany przez samego Ustawodawcę: zawsze, gdy nie uda się zrealizować prawa do odliczenia w terminie, o którym mowa w ust. 11, czyli w okresie, gdy u sprzedawcy powstał obowiązek podatkowy i dwóch następnych okresach, konieczne jest złożenie korekty deklaracji za okres, kiedy na podstawie ust. 10 powstało prawo do odliczenia, czyli za okres powstania obowiązku podatkowego – w podanym przykładzie za miesiąc luty 2014. Biorąc jednak poprawkę na fakt, że mamy do czynienia z ustawodawcą, który mieni się racjonalnym, to powstaje pytanie, po co w ogóle istnieje ust. 10b? Przychyłałbym się więc do koncepcji, że jeżeli, jak to ma miejsce w ostatniej wersji przykładu, nabywca otrzyma fakturę w późniejszym okresie niż powstanie obowiązku u sprzedawcy plus dwa kolejne następne okresy, to prawo do odliczenia powstanie w deklaracji za okres, kiedy nabywca tę fakturę otrzymał, ale tylko za ten i żaden inny okres rozliczeniowy. Jeżeli nie odliczy go w takim trybie, to musi złożyć korektę deklaracji w myśl ust. 13. Nie ma bowiem w obecnej wersji przepisu adekwatnego do regulacji obowiązującej w wersji art. 86 przed nowelizacją, gdzie prawo to ujawniało się w okresie, w którym nabywca fakturę otrzymał i w dwóch następnych okresach rozliczeniowych.

Stan aktualny naraża podatników na lawinowy wzrost liczby korekt deklaracji, co nie jest stanem pożądanym nie tylko z punktu widzenia podatników, ale również administracji podatkowej.

Mając na uwadze powyższe uwagi, postuluję zmianę o niewielkim zakresie redakcyjnym, która mieć będzie jednak duże znaczenie merytoryczne. Możliwe jest, aby cytowany ust. 10 nie kończył się kropką lecz przecinkiem, po którym dodać można: „...z zastrzeżeniem ust. 10b”. Pozwoliłoby to na dodanie dwóch okresów na odliczenie także po okresie, w którym nabywca otrzymał fakturę. Wariant drugi, który wydaje się łatwiejszy w interpretacji i właściwszy z punktu widzenia techniki legislacyjnej – w ust. 11 i 13 dopisać można odwołanie oprócz istniejących ust. 10, 10d i 10e także ust. 10b, co wywołałaby identyczny skutek. Wariant ten jest rekomendowany w tabeli.

Druga część propozycji związana jest z możliwością złożenia korekty deklaracji i ostatecznym terminem na skorzystanie przez podatnika z takiej możliwości. Jako zasadnicze pytanie, jak zwykle przy ocenie poszczególnych rozwiązań na gruncie podatku VAT, postawić trzeba o zgodność regulacji krajowych z przepisami wspólnotowymi. Najistotniejsze wydają się tu regulacje zawarte w art. 178, 179 i 180 dyrektywy 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Art. 178 jako pierwszy warunek wskazuje, iż aby podatnik mógł skorzystać z prawa do odliczenia, musi posiadać sporządzoną

z odrębnymi wymogami fakturę. Dyrektywa nie stanowi, że musi posiadać ją w okresie, za który dokonywał będzie odliczenia, zapis bardziej przypomina krajowe regulacje dotyczące momentu poniesienia kosztu w podatku dochodowym od osób prawnych niż znaczenia daty otrzymania faktury, jakie przypisuje temu zdarzeniu ustawa krajowa. Kolejny przepis dyrektywy również sformułowany został bardzo ogólnie poprzez wskazanie, że podatnik dokonuje odliczenia poprzez potrącenie od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy, kwoty VAT dającej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178. Trudno określić, czy dany okres oznacza właśnie, jak ma to miejsce w prawie polskim, okres otrzymania faktury, czy np. okres powstania obowiązku podatkowego u kontrahenta, a faktura służyć ma do celów dowodowych, jako niezbędny element potwierdzający wystąpienie uprawnienia. Państwa członkowskie mogą suwerennie określać także uprawnienia dla podatnika do dokonania odliczenia w innym trybie niż podają to dwa przytoczone wcześniej przepisy, czyli np. w rozliczeniu za późniejsze okresy. W podobnym duchu wydawane są także rozstrzygnięcia ETS, wskazujące na swobodę państw członkowskich przy kształtowaniu zasad i trybu odliczania podatku naliczonego z zachowaniem oczywiście samego prawa. Obiektywnie trzeba zatem stwierdzić, że przepisy krajowe nie budzą wątpliwości w zakresie zgodności z prawem wspólnotowym. Krytyczne uwagi w odniesieniu do tej regulacji kierowane są raczej z pozycji oceny jej spójności w systemie prawa krajowego. Czym jest bowiem uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego w okresie późniejszym niż opisane w art. 86 ust. 10 i 11, jak nie działaniem którego konsekwencją jest zadeklarowanie zobowiązania w innej wysokości niż pierwotna, a więc jego skorygowaniem. Art. 81 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa stwierdza: Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację. Przytoczenie tego przepisu jest uzasadnione, ponieważ ustawa o podatku od towarów i usług poza art. 86 ust. 13 nie zawiera odrębnych reguł dotyczących korygowania deklaracji. Korekta jest logiczną konsekwencją stwierdzenia przez podatnika, że deklaracja złożona przez niego uprzednio zawiera błędy, pomyłki, nie obejmuje danych, które powinna itp., co z kolei skutkuje stanem faktycznym i prawnym w postaci nieprawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego, które oczywiście musi istnieć, aby mogło być skorygowane. Jak zauważył Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 13 września 2007 r.: „Deklaracja podatkowa jest nie tylko formą oświadczenia wiedzy podatnika dotyczącego faktów mających znaczenia dla powstania i wysokości zobowiązania podatkowego, zwłaszcza gdy chodzi o deklarację korygującą, jeżeli w złożonej uprzednio deklaracji wykazał on zobowiązanie w wysokości mniejszej od należnej (art. 81 § 2 pkt 1 o.p.). Innymi słowy w korekcie deklaracji podatnik nie tylko oświadcza, że jego wiedza w zakresie skonkretyzowania zobowiązania podatkowego uległa zmianie, ale także wyraża wolę nadania swojemu uprzedniemu oświadczeniu wiedzy w tym przedmiocie odmiennego brzmienia”, sygn. akt I FSK 1161/06. Z kolei Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy stwierdził w wyroku z dnia 17 kwietnia 2012 r.: „Możliwość dokonania korekty zeznań podatkowych, a w konsekwencji możliwość modyfikacji zobowiązań podatkowych, istnieje do momentu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zobowiązanie podatkowe przedawnione nie może być skutecznie dochodzone, a wykonanie go powoduje powstanie nadpłaty. Nie może zatem ani organ podatkowy poprzez wydanie decyzji, ani też sam podatnik przez złożenie korekty zeznania dokonać zmiany jego wielkości, jego zmniejszenia lub zwiększenia. (...) Po upły-

wie terminu przedawnienia nie jest możliwe dokonywanie jakichkolwiek zmian w wysokości zobowiązania, czy to przez podatnika przez złożenie korekty zeznania, czy przez organ podatkowy, przez wydanie decyzji weryfikującej zeznanie podatnika, skoro w wyniku przedawnienia nastąpiło wygaśnięcie tegoż zobowiązania”, sygn. akt I SA/Bd 178/12. Przedawnienie zobowiązań podatkowych powstałych przez złożenie deklaracji i samoobliczenie przez podatnika następuje z upływem pięciu lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej). Z kolei art. 86 ust. 13 ustawy VAT, który jest przedmiotem niniejszej analizy, sytuje okres do skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego w drodze korekty deklaracji na nie późniejszy niż 5 lat, licząc od początku roku, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego. Rodzi się zatem uzasadniona wątpliwość, czy przepis art. 86 ust. 13 ustawy o podatku od towarów i usług możemy w ogóle traktować jako *lex specialis* do art. 81 Ordynacji podatkowej, a jeżeli nie, to czy nie stanowi on nieuzasadnionego ograniczenia dla podatnika prawa do skorzystania z możliwości skorygowania zobowiązania podatkowego. Automatycznie pojawia się kolejne pytanie – czy polska ustawa nie przypisuje faktowi otrzymania faktury nadmiernej roli, która w konsekwencji wypaczyć może zasadę neutralności podatku VAT, określenia podstawy opodatkowania w wysokości odnoszącej się do zdarzeń, które faktycznie miały miejsce itp.? Taki formalizm polskiego podatku poddany został krytycznej analizie przez TSUE w odniesieniu do uwarunkowania prawa do obniżenia podatku należnego przez sprzedawcę wystawiającego fakturę korygującą od posiadania przez niego potwierdzenia przyjęcia przez nabywcę tejże faktury korygującej – sygn. akt C 588/10. Trafnie problem ten ujął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 30 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Kr 79/12, gdzie w uzasadnieniu wyrażony został min. taki pogląd: „Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług nie jest prawem samoistnym, lecz jest to prawo warunkowe tzn. prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego nie wynika z samego faktu posiadania faktury, lecz z faktu nabycia towaru lub usługi przez podmiot widniejący na fakturze, jako nabywca. W tym znaczeniu w podatku od towarów i usług nie obowiązuje legalna teoria dowodów. Zatem faktura nie jest absolutnym dowodem zdarzenia gospodarczego, któremu nie można by przeciwstawić innych dowodów. W przypadku powzięcia wątpliwości, co do tego, czy faktura odzwierciedla rzeczywiste zdarzenia gospodarcze, organ podatkowy uprawniony jest do sprawdzenia zgodności faktury z tym zdarzeniem”. Wracając do art. 86 ust. 13, prawo do odliczenia ograniczone do 5 lat, licząc od początku roku, w którym ono powstało, skutkuje w zdecydowanej większości przypadków skróceniem o rok prawa do składania korekt deklaracji, których, co należy powtórzyć, efektem jest skorygowanie zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług w porównaniu z ogólnym prawem do złożenia korekty deklaracji. Owszem, zapewne można spodziewać się w tym miejscu argumentu, że obniżenie podatku należnego o podatek naliczony jest prawem podatnika, z którego on korzystać w ogóle nie musi, a dla określenia zobowiązania pierwszoplanową rolę należy przypisać podatkowi należnemu, a w tym zakresie nie ma przepisu zakazującego złożenie korekty na zasadach ogólnych, ale wydaje się, że z istoty podatku VAT i jego neutralności uprawnienia podatników w zakresie podatku naliczonego i obowiązki w zakresie podatku należnego nie powinny rozdzielać się w czasie. Taki pogląd pozwalam sobie reprezentować wraz z tezą, że przepis art. 86 ust. 13 powinien zostać zmieniony.

Art. 86a – aktualny stan prawny	Art. 86a – propozycja zmiany
Ust. 1 W przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, stanowi 50% kwoty podatku: 1) wynikającej z faktury otrzymanej przez podatnika; 2) należnego z tytułu: a) świadczenia usług, dla którego zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 podatnikiem jest ich usługobiorca, b) dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest ich nabywca, c) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów; 3) należnego, w przypadku, o którym mowa w art. 33a; 4) wynikającej z otrzymanego dokumentu celnego, deklaracji importowej w przypadku, o którym mowa w art. 33b, oraz z decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz art. 34.	Ust. 1 W przypadku zakupu, nabycia wewnątrzwspólnotowego, przywozu, wynajmu lub leasingu silnikowych pojazdów drogowych, a także VAT naliczanego od wydatków związanych z tymi pojazdami, jeśli pojazd nie jest używany wyłącznie do celów działalności gospodarczej, odliczeniu podlega 50% kwoty podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2: 1) wynikającej z faktury otrzymanej przez podatnika; 2) należnego z tytułu: a) świadczenia usług, dla którego zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 podatnikiem jest ich usługobiorca, b) dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest ich nabywca, c) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów; 3) należnego, w przypadku, o którym mowa w art. 33a; 4) wynikającej z otrzymanego dokumentu celnego, deklaracji importowej w przypadku, o którym mowa w art. 33b, oraz z decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz art. 34. 1a. Ograniczenie do wysokości 50%, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do VAT naliczonego od wydatków, które są w całości związane z działalnością gospodarczą podatnika. 1b. Postanowienia ust. 1 pozostają bez wpływu na stosowanie art. 16 ust. 1 pkt 46, art. 16a, ust. 1, art. 16g ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2014 roku, poz. 851 z późn. zm.) oraz art. 22a ust. 1, 22g ust. 3, art. 23 ust. 1 pkt 43 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 roku, poz. 361 z późn. zm.).

Do końca marca 2014 r. limit odliczeń przy nabywaniu pojazdów samochodowych wynosił 60%, nie więcej niż 6000 zł kwoty podatku (np. wynikającej z faktury dokumentującej zakup samochodu). Z dniem 1 kwietnia 2014 r. limit ten został zastąpiony limitem procentowym w wysokości 50% (bez limitu kwotowego). Zmiana prawa krajowego związana jest z przyznaniem Polsce tzw. środka specjalnego w postaci uprawnienia do stosowania ograniczenia procentowego w odliczaniu podatku naliczonego. Ograniczenie obowiązuje do końca roku 2016 z możliwością przedłużenia. Wynika ono z wydanej na wniosek Polski Decyzji Rady Unii Europejskiej z 12.12.2013 r., Nr 17041/13. Na jej

podstawie przyjęta została kolejna nowelizacja prawa krajowego – ustawa z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2014 r., poz. 312). Poważne wątpliwości interpretacyjne, niosące za sobą zagrożenia dla przedsiębiorców, budzi sposób wdrożenia tej decyzji w systemie prawa krajowego, a przede wszystkim zakres jej wdrożenia. Dyspozycja art. 86a ust. 1 nie wyjaśnia, jaki status i rolę ma część podatku wykazanego w fakturze dokumentującej zakup pojazdu samochodowego, która nie podlega odliczeniu. Ustawodawca, używając zwrotu „kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, stanowi 50% kwoty podatku...”, nie wyjaśnia jednoznacznie, czy druga część to podatek naliczony niepodlegający odliczeniu (analogicznie jak np. w usługach noclegowych i gastronomicznych), czy też inny byt prawny. Ma to fundamentalne znaczenie w zakresie podatku dochodowego i prawa do zaliczenia części podatku niepodlegającej odliczeniu jako kosztu uzyskania przychodu.

Art. 16 ust. 1 pkt 46 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz odpowiednio art. 23 ust. 1 pkt 43 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowią, iż za koszt uzyskania przychodów nie uznaje się: podatku od towarów i usług, z tym że jest kosztem uzyskania przychodów: podatek naliczony:

- jeżeli podatnik zwolniony jest od podatku od towarów i usług lub nabył towary i usługi w celu wytworzenia albo odprzedaży towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku od towarów i usług,
- w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług – jeżeli naliczony podatek od towarów i usług nie powiększa wartości środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

Zmiana art. 86a mieć będzie jeszcze jedno istotne znaczenie. Podatnik podatku od towarów i usług nabywający pojazd samochodowy znajduje się w specyficznej sytuacji. Jest on bowiem zobowiązany do zadeklarowania, iż nabywany pojazd przeznaczony będzie wyłącznie do celów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, co daje uprawnienie do pełnego odliczenia podatku naliczonego (informacja VAT 26) lub, nie przy braku takiej deklaracji uprawnienie zostaje ograniczone do 50%. Występują tutaj dwa rodzaje zagrożeń wynikających z braku spójności przepisów o podatku od towarów i usług z podatkami dochodowymi. Po pierwsze, ustawa VAT nie zawiera jednoznacznych regulacji wskazujących, że brak deklaracji do pełnego odliczenia może wynikać z różnych przyczyn, również takich, że podatnik z braku czasu i możliwości nie decyduje się na prowadzenie skomplikowanej ewidencji związanej z eksploatacją pojazdu, co jest następczym warunkiem korzystania z odliczenia. Po drugie, brak deklaracji VAT 26 skutkuje uprawnieniem do odliczenia 50% podatku naliczonego, co nie oznacza, że pojazd samochodowy jest wykorzystywany w działalności gospodarczej właśnie w 50%. Dla potrzeb VAT przyjęty został pewnego rodzaju ryczałt w odliczeniu podatku naliczonego.

Zauważyć dalej należy, że dotychczas określone samochody były wyłączone z możliwości odliczenia całego podatku z uwagi na ich cechy konstrukcyjne. Okoliczność, że nie cały podatek podlegał odliczeniu nie miała natomiast (formalnie rzecz biorąc) żadnego przełożenia na sposób użytkowania samochodu. Tymczasem od dnia 1 kwietnia 2014 r. zakwalifikowanie pojazdu samochodowego jako pojazdu od nabycia (importu, leasingu,

WNT) którego przysługuje odliczenie tylko 50% podatku (i jednocześnie w przypadku którego tylko 50% podatku od kosztów eksploatacyjnych podlega odliczeniu) jest w zasadzie (poza jednym wyjątkiem) równoznaczne z domniemaniem, że ten samochód służy podatnikowi nie tylko do działalności gospodarczej.

Podobne wątpliwości i kontrowersje dotyczyć mogą konsekwencji używania takiego samochodu na podstawie umowy leasingu. Wprawdzie zgodnie z np. art. 17b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych opłaty ustalone w umowie leasingu, ponoszone przez korzystającego w podstawowym okresie umowy z tytułu używania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, stanowią przychód finansującego i odpowiednio koszt uzyskania przychodów korzystającego. Jest jednakże pytanie, czy wówczas organy podatkowe nie byłyby skłonne do dzielenia kosztów uzyskania przychodów z uwagi na to, że koszty leasingu służyłyby działalności gospodarczej oraz innym celom.

Podkreślić przy tym należy, że w zasadzie nie ma regulacji, które nakazywałyby albo choćby pozwalałyby podatnikom na podzielenie kosztów związanych z używaniem samochodu na podstawie umowy leasingu. Nie ma prawnej możliwości podzielenia raty leasingowej w proporcji do określonego sposobu używania samochodu. Nie ma również żadnych podstaw prawnych do tego, aby dzielić koszt netto opłaty leasingowej dotyczącej samochodu, o którym mowa, na pół i tylko 50% zaliczać do kosztów podatkowych.

Analogiczne uwagi zgłaszać można do samej wartości początkowej pojazdu i rozliczaniu jej w postaci odpisów amortyzacyjnych. Zgodnie z przepisem art. 16a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 22a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych środkami trwałymi są m.in. środki transportu stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu. Z kolei za cenę nabycia uważa się kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji, oraz pomniejszoną o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. W przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników majątku.

Potwierdzeniem dla takiego rozumienia ograniczenia w odliczeniu oraz roli nieodliczonej części podatku naliczonego jest treść samej decyzji RE. W preambule prawodawca Wspólnotowy stwierdza jednoznacznie: „Trudne jest dokładne określenie zakresu wykorzystywania pojazdów do celów niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, a nawet jeśli jest to możliwe, związana z tym procedura jest często uciążliwa. W ramach środków, których dotyczy wnioski, kwota odliczenia VAT w przypadku wydatków związanych z pojazdami silnikowymi, które nie są używane wyłącznie do celów działalności

gospodarczej, powinna, z pewnymi wyjątkami, być procentową stawką zryczałtowaną”. Ze sformułowania tego wynika jednoznacznie, że proporcje przyjęte pomiędzy częścią podatku podlegającą odliczeniu, a tą zaliczaną do kosztów w podatkach dochodowych mają charakter umowny, wynikają jedynie z wniosku złożonego przez Polskę i nie znajdują oparcia w żadnych innych przepisach. Nie mogą zatem wpływać na jakiegokolwiek inne ograniczenia, szczególnie na gruncie innych zobowiązań podatkowych.

Reasumując uzasadnienie tej propozycji zmiany, w obecnym stanie prawnym w przypadku nabycia określonego pojazdu samochodowego lub poniesienia innego wydatku z nim związanego i otrzymania z tego tytułu faktury VAT, na której będzie wykazana kwota podatku od towarów i usług, dla nabywcy tych towarów połowa kwoty podatku z tej faktury stanowi podatek naliczony, natomiast druga połowa to podatek od towarów i usług, który nie jest ani podatkiem naliczonym, ani podatkiem należnym. Jest jednak podatkiem od towarów i usług, który nie podlegając odliczeniu, nie stanowiłby jednocześnie kosztu uzyskania przychodu w podatkach dochodowych, pomimo że bez wątpliwości byłby związany z pojazdem w takowej działalności wykorzystywanym. Stąd wynika konieczność zapewnienia podatnikom ustawowych gwarancji umożliwienia przynajmniej częściowego zrekompensowania poniesionych wydatków, przy braku prawa do bezpośredniego odliczenia w podatkach dochodowych jako kosztu uzyskania przychodu lub rozłożenia w czasie w postaci odpisów amortyzacyjnych.

Najważniejszym jednak powodem proponowanej nowelizacji jest błędne, zdaniem autora propozycji, wdrożenie do ustawy krajowej wspomnianej decyzji RE 17041/13. Artykuł 1 podzielony jest na trzy ustępy – pierwszy z nich określa ogólną regułę dla nabycia lub leasingu pojazdów samochodowych oraz wydatków z nimi związanych, drugi uściśla, iż ograniczenia nie mają zastosowania jeżeli dopuszczalna masa całkowita pojazdu przekracza 3500 kg, natomiast trzeci wskazuje jednoznacznie, że pełne prawo do odliczenia lub jego ograniczenie powinno być oceniane przez pryzmat konkretnego wydatku i celu jego poniesienia. Tu właśnie wskazać można nieprawidłowości implementacyjne.

Przepis decyzji RE brzmi następująco:

1. W drodze odstępstwa od art. 168 dyrektywy 2006/112/WE, Rzeczpospolita Polska zostaje niniejszym upoważniona do ograniczenia do wysokości 50% prawa do odliczenia VAT od zakupu, nabycia wewnątrzwspólnotowego, przywozu, wynajmu lub leasingu silnikowych pojazdów drogowych, a także VAT naliczanego od wydatków związanych z tymi pojazdami, jeśli pojazd nie jest używany wyłącznie do celów działalności gospodarczej.
2. Ograniczenie do wysokości 50%, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do pojazdów silnikowych o dopuszczalnej masie całkowitej przekraczającej 3 500 kg lub pojazdów silnikowych posiadających łącznie z siedzeniem kierowcy więcej niż dziewięć miejsc siedzących.
3. Ponadto ograniczenie do wysokości 50%, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do VAT naliczonego od wydatków, które są w całości związane z działalnością gospodarczą podatnika.

Prawidłowe ujęcie ograniczeń w prawie krajowym winno więc przedstawiać się następująco:

a) nabycie, w tym wewnątrzwspólnotowe, leasing, najem itp. pojazdów o dopuszczalnej masie całkowitej do 3500 kg włącznie podlega ograniczeniom w odliczaniu podatku naliczonego. Podobnie rzecz się ma z innymi wydatkami, jeżeli nie są one związane z działalnością gospodarczą podatnika

b) inne wydatki dzielą się na te, które są związane z działalnością gospodarczą oraz pozostałe. Wydatki związane z działalnością gospodarczą nie podlegają ograniczeniom.

Taka wykładnia znajduje potwierdzenie także w innych fragmentach preambuły decyzji RE: (pkt 7): „Ponadto ograniczenie prawa do odliczenia nie ma zastosowania do VAT naliczonego od wydatków, które są w całości związane z działalnością gospodarczą podatnika”.

Przyjęcie zatem w art. 86a generalnego podziału wykluczającego możliwość pełnego odliczenia bez zadeklarowania wyłącznego wykorzystywania pojazdu do działalności gospodarczej jest niezgodne z warunkami wynikającymi z decyzji RE. Podatnik, który przy nabyciu pojazdu nie zadeklaruje jego wyłącznego wykorzystywania do działalności, nie powinien być pozbawiany prawa do pełnego odliczenia w odniesieniu do poszczególnych wydatków. Przeciwnie, to każdy wydatek powinien podlegać indywidualnej ocenie, a ograniczenie prawa do odliczenia powinno mieć charakter wyjątkowy, co zgodne jest z ogólnymi zasadami unijnego VAT.

Propozycja zmian polega na merytorycznym zapisie w ust. 1 art. 86a jednoznacznie wskazującym, że część niepodlegająca odliczeniu jest podatkiem naliczonym oraz dodaniu ust. 1a stanowiącego gwarancję rozdzielnosci stosowania ryczału 50% w podatku VAT od kwalifikacji wydatków związanych z pojazdami samochodowymi jako kosztów uzyskania przychodu w podatkach dochodowych. Zapewnia także wykonanie decyzji Nr 17041/2013 zgodnie z jej wytycznymi. W dalszej części zostaną przedstawione kolejne propozycje z tym problemem związane.

Art. 86a ust. 2 – aktualny stan prawny	Art. 86a ust. 2 – propozycja zmiany
2. Do wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, o których mowa w ust. 1, zalicza się wydatki dotyczące: 1) nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów oraz nabycia lub importu ich części składowych; 2) używania tych pojazdów na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, związane z tą umową, inne niż wymienione w pkt 3; 3) nabycia lub importu paliw silnikowych, oleju napędowego i gazu, wykorzystywanych do napędu tych pojazdów, usług naprawy lub konserwacji tych pojazdów oraz innych towarów i usług związanych z eksploatacją lub użytkowaniem tych pojazdów.	2. Do wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, o których mowa w ust. 1, zalicza się wydatki dotyczące: 1) nabycia lub importu ich części składowych; 2) używania tych pojazdów na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, związane z tą umową, inne niż wymienione w pkt 3; 3) nabycia lub importu paliw silnikowych, oleju napędowego i gazu, wykorzystywanych do napędu tych pojazdów, usług naprawy lub konserwacji tych pojazdów oraz innych towarów i usług związanych z eksploatacją lub użytkowaniem tych pojazdów. 2a. Do wydatków, o których mowa w ust. 2 nie zalicza się wydatków niezwiązanych z eksploatacją pojazdów, w szczególności opłat za przejazdy autostradami płatnymi, parkingi, garażowanie.

Propozycja tej zmiany jest konsekwencją wywodów zawartych powyżej. Przyjmując rozgraniczenie nabycia, leasingu lub najmu od innych wydatków w ust. 2, należy wskazać tylko na tę drugą grupę.

Jednocześnie, biorąc pod uwagę brak legalnej definicji dla potrzeb ustawy podatkowej pojęcia „eksploatacja”, posiłkować się należy ogólnymi regułami interpretacyjnymi wykorzystywanymi w prawie podatkowym. Na pierwszy plan wysuwa się tu wykładnia gramatyczna. Zgodnie z definicją zawartą w „Słowniku języka polskiego” Polskiego Wydawnictwa Naukowego, eksploatacja to wykorzystanie maszyny, urządzenia technicznego zgodnie z jego przeznaczeniem. Można znaleźć związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy jazdą samochodem a wjazdem na drogę, ale nie można takowego doszukać się pomiędzy wjazdem a poborem z tego tytułu opłaty. To państwo opracowało przepisy i administracyjnie zabezpieczyło ich wykonanie, z tytułu których za przejazd niektórymi drogami pobierane są opłaty. Nie można jednak uznać, że są to wydatki związane z eksploatacją pojazdu. Propozycja wprowadzenia w tym zakresie przepisu o randze normy ustawowej wynika z doświadczeń praktycznych związanych z pojawiającymi się ze strony organów podatkowych interpretacjami, które kolejny raz dokonują nieuprawnionej wykładni (rozszerzającej tym razem) właśnie w zakresie określenia pojęcia wydatków eksploatacyjnych.

Art. 86a – aktualny stan prawny	Art. 86a – propozycja zmiany
x	Ust. 14a Podatnicy niespełniający warunków, o których mowa w ust. 4 pkt 1, zobowiązani są prowadzić ewidencję zawierającą wykaz faktur dokumentujących wydatki dotyczące pojazdów, o których mowa w ust. 1 i 2 niezwiązane w całości z działalnością gospodarczą. Ust. 14b Ewidencja, o której mowa w ust. 14, zawiera: a) liczbę porządkową wpisu; b) datę otrzymania faktury; c) numer faktury; d) wartość netto towaru lub usługi; e) kwotę podatku naliczonego; f) kwotę podatku podlegającego odliczeniu; g) podsumowanie kwoty podatku podlegającego odliczeniu. Ust. 14c Podatnicy dokonują podsumowania kwot podlegających odliczeniu za okresy rozliczeniowe, za które składają deklaracje.

Wprowadzenie proponowanych rozwiązań pozwoliłoby na realizację podstawowego prawa czynnego podatnika, jakim jest prawo do odliczenia podatku naliczonego, wskazując, że wyjątkiem jest ograniczanie tego prawa. W tej części realizowane byłoby także uprawnienie do zastosowania środka specjalnego. Zachowana zostałaby także wewnętrzna logika: podatek wynikający z wydatków związanych w całości z prowadzoną działalnością gospodarczą podlega odliczeniu w całości, jeżeli wydatek takiego związku nie ma, to – co oczywiste – odliczenie nie przysługuje, natomiast, jeżeli wydatek nie byłby związany wyłącznie z prowadzoną działalnością (np. nabycie usługi okresowego przeglądu gwarancyjnego pojazdu) przysługiwałoby odliczenie w 50%. Prowadzenie ewidencji zapewniłoby organom podatkowym możliwość weryfikacji rzetelności deklarowanych przez podatników wydatków.

Uzupełnieniem proponowanych zmian w podatku naliczonym dotyczącym pojazdów samochodowych jest wniosek dotyczący nie bezpośrednio ustawy o podatku VAT, ale ustawy nowelizującej, mocą której zmiany dotyczące samochodów zostały wprowadzone. Chodzi tu o powoływaną już ustawę z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2014 r., poz. 312), a konkretnie art. 12.

Art. 12 ustawy z dnia 7 lutego 2014 – aktualny stan prawny	Art. 12 ustawy z dnia 7 lutego 2014 – propozycja zmiany
1. Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika do dnia 30 czerwca 2015 r. paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do napędu: 1) samochodów osobowych; 2) innych niż samochody osobowe pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, w których liczba miejsc (siedzeń) łącznie z miejscem dla kierowcy wynosi: a) 1 – jeżeli dopuszczalna ładowność jest mniejsza niż 425 kg, b) 2 – jeżeli dopuszczalna ładowność jest mniejsza niż 493 kg, c) 3 lub więcej – jeżeli dopuszczalna ładowność jest mniejsza niż 500 kg. 2. Przepis ust. 1 nie dotyczy pojazdów samochodowych, które są wykorzystywane przez podatnika wyłącznie do działalności gospodarczej. 3. Dopuszczalna ładowność pojazdu oraz liczba miejsc (siedzeń), o których mowa w ust. 1 pkt 2, są określone na podstawie dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym. Pojazdy, które w dokumentach, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie mają określonej dopuszczalnej ładowności lub liczby miejsc, uznaje się również za samochody osobowe, o których mowa w ust. 1 pkt 1.	1. Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika do dnia 30 czerwca 2015 r. paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do napędu: 1) samochodów osobowych; 2) innych niż samochody osobowe pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, w których liczba miejsc (siedzeń) łącznie z miejscem dla kierowcy wynosi: a) 1 – jeżeli dopuszczalna ładowność jest mniejsza niż 425 kg; b) 2 – jeżeli dopuszczalna ładowność jest mniejsza niż 493 kg; c) 3 lub więcej – jeżeli dopuszczalna ładowność jest mniejsza niż 500 kg. 2. Przepis ust. 1 nie dotyczy pojazdów samochodowych, które są wykorzystywane przez podatnika wyłącznie do działalności gospodarczej. 3. Dopuszczalna ładowność pojazdu oraz liczba miejsc (siedzeń), o których mowa w ust. 1 pkt 2, są określone na podstawie dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym. Pojazdy, które w dokumentach, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie mają określonej dopuszczalnej ładowności lub liczby miejsc, uznaje się również za samochody osobowe, o których mowa w ust. 1 pkt 1.

W odniesieniu do tego przepisu wymagane jest zainicjowanie jak najszybciej procesu legislacyjnego zmierzającego do jego zmiany. Przepis ma bowiem charakter temporalny i utraci moc z dniem 30 czerwca 2015 r. Może jednak stać się podstawą do wytoczenia sporów podatników przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej, gdzie zarzucone zostanie wprowadzenie ograniczeń bez jakiejkolwiek podstawy prawnej i bez upoważnienia ze strony władz Unii Europejskiej. Decyzja Rady UE Nr 17041/13 nie daje Polsce żadnego prawa do całkowitego wyłączenia, choćby czasowego, możliwości odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do jakichkolwiek towarów. Przepis stanowi – bez wątpliwości – nadużycie w stosunku do warunków przyznania Polsce środka specjalnego. Uzasadnionym jest zatem wniosek o całkowite jego wyeliminowanie z obiegu prawnego.

Art. 87 ust. 2 – aktualny stan prawny	Art. 87 ust. 2 – propozycja zmiany
2. Zwrot różnicy podatku, z zastrzeżeniem ust. 6, następuje w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, wskazane w zgłoszeniu identyfikacyjnym, o którym mowa w odrębnych przepisach, lub na wskazany przez podatnika rachunek banku lub na rachunek spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, jako zabezpieczenie udzielanego przez ten bank lub przez tę kasę kredytu, na podstawie złożonego przez podatnika, do naczelnika urzędu skarbowego, w terminie do złożenia deklaracji podatkowej, pisemnego, nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową udzielających kredytu, do przekazania tego zwrotu. Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanego w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej lub postępowania kontrolnego na podstawie przepisów o kontroli skarbowej. Jeżeli przeprowadzone przez organ czynności wykażą zasadność zwrotu, o którym mowa w zdaniu poprzednim, urząd skarbowy wypłaca należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty.	2. Zwrot różnicy podatku, z zastrzeżeniem ust. 6, następuje w terminie 30 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, wskazane w zgłoszeniu identyfikacyjnym, o którym mowa w odrębnych przepisach, lub na wskazany przez podatnika rachunek banku lub na rachunek spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, jako zabezpieczenie udzielanego przez ten bank lub przez tę kasę kredytu, na podstawie złożonego przez podatnika, do naczelnika urzędu skarbowego, w terminie do złożenia deklaracji podatkowej, pisemnego, nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową udzielających kredytu, do przekazania tego zwrotu. Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanego w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej lub postępowania kontrolnego na podstawie przepisów o kontroli skarbowej. Jeżeli przeprowadzone przez organ czynności wykażą zasadność zwrotu, o którym mowa w zdaniu poprzednim, urząd skarbowy wypłaca należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty. Przepisy art. 72–77c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2012 roku, poz. 749 z późn. zm.) stosuje się odpowiednio.

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 wskazałem 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 w znacznej ilości sytuacji opóźnić moment nabycia prawa do odliczenia, podczas gdy interes skarbu Państwa pozostaje zabezpieczony, ponieważ obowiązek w podatku należnym u sprzedawcy i tak powstał w miesiącu, gdy czynność została wykonana. Istotą wszystkich podatków od wartości dodanej, w tym polskiego podatku od towarów i usług, jest (a przynajmniej powinna być) ich ekonomiczna neutralność dla 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 świadczenia usług. Długi okres oczekiwania na zwrot nadwyżki przeczy tym zasadom i legalizuje w istocie podwójną korzyść dla skarbu Państwa. Wnoszę o zwrot w terminie 30 dni, alternatywnie można uznać zapis 1 miesiąca, choć takie ujęcie terminów w prawie podatkowym występuje rzadko. Bazą wnioskowania był 1 podstawowy okres rozliczeniowy w podatku VAT, czyli miesiąc.

Ponadto wnoszę o jednoznaczne uznanie, że deklaracja VAT 7 lub VAT 7K z wykazaną do zwrotu na rachunek bankowy nadwyżką podatku naliczonego nad należnym była uznana za jednoczesny wniosek o zwrot nadpłaty w rozumieniu przepisów art. 72–77c Ordynacji podatkowej. Organy podatkowe, paradoksalnie, nadużywają w tym zakresie procedury o najłagodniejszym reżimie, czyli czynności sprawdzających, dla których Ordynacja podatkowa nie określa czasu trwania. Deklaracja VAT 7 (VAT 7K) ma rangę zeznania podatkowego, okres za który jest składana to nie okres obejmujący zaliczki, czy inne formy nieostatecznego rozliczenia zobowiązania. Tym samym winna być traktowana identycznie w skutkach jak np. zeznanie PIT 36, czy też CIT 8. Jeżeli podatnik zobowiązany jest do zapłaty odsetek ustawowych za zaległości, to organ zobowiązany jest do zapłaty odsetek za przedłużanie terminu do zwrotu. Praktyka sądów administracyjnych w ocenie tej instytucji była różnorodna, jednak ostatnie orzecznictwo sankcjonuje ten niepożądany stan nieuzasadnionej odrębności dla podatku VAT, np. wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2014 r., sygn. akt I FSK 300/13: „Przepis art. 87 ust. 2 u.p.t.u. ma charakter kompletny i jest przepisem szczególnym, który ma zastosowanie w podatku od towarów i usług. A mianowicie daje podstawę do przedłużenia terminu do zwrotu podatku oraz wypłatę odsetek w przypadku bezzasadności przedłużenia zwrotu. Zatem brak podstaw, aby stosować wykładnię systemowa zewnętrzną, tj. przepisy o.p. dotyczące nadpłaty”. W celu uniknięcia dalszej niepożądanej praktyki w tym zakresie przepis powinien niezwłocznie zostać zmieniony.

Art. 87 ust. 5a – aktualny stan prawny	Art. 87 ust. 5a – propozycja zmiany
5a. W przypadku gdy podatnik nie wykonał w okresie rozliczeniowym czynności opodatkowanych na terytorium kraju oraz czynności wymienionych w art. 86 ust. 8 pkt 1, podatnikowi przysługuje, na jego umotywowany wniosek złożony wraz z deklaracją podatkową, zwrot kwoty podatku naliczonego, podlegającego odliczeniu od podatku należnego w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą na terytorium kraju lub poza tym terytorium, w terminie 180 dni od dnia złożenia rozliczenia, z zastrzeżeniem art. 86 ust. 19. Na pisemny wniosek podatnika urząd skarbowy dokonuje zwrotu, o którym mowa w zdaniu pierwszym, w terminie 60 dni, jeżeli podatnik złoży w urzędzie skarbowym zabezpieczenie majątkowe. Przepisy ust. 2 zdanie drugie i trzecie, ust. 2a i ust. 4a-4f stosuje się odpowiednio.	5a. W przypadku gdy podatnik nie wykonał w okresie rozliczeniowym czynności opodatkowanych na terytorium kraju oraz czynności wymienionych w art. 86 ust. 8 pkt 1, podatnikowi przysługuje, na jego umotywowany wniosek złożony wraz z deklaracją podatkową, zwrot kwoty podatku naliczonego, podlegającego odliczeniu od podatku należnego w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą na terytorium kraju lub poza tym terytorium, w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia, z zastrzeżeniem art. 86 ust. 19. Na pisemny wniosek podatnika urząd skarbowy dokonuje zwrotu, o którym mowa w zdaniu pierwszym, w terminie 30 dni, jeżeli podatnik złoży w urzędzie skarbowym zabezpieczenie majątkowe. Przepisy ust. 2 zdanie drugie i trzecie, ust. 2a i ust. 4a-4f stosuje się odpowiednio.

Powyższa propozycja jest konsekwencją logiczną wniosków zawartych w odniesieniu do ust. 2. Z odesłań zawartych w ust. 5a wynika, że w przypadku podatników, o których mowa, organ podatkowy może wydłużyć termin zwrotu podatku, w przypadku gdy zasadność zwrotu jest weryfikowana przez organ podatkowy bądź organ kontroli skarbowej w jakiegokolwiek formie (czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego w kontroli skarbowej). Intencją propozycji nie jest odebranie organom podatkowym narzędzi weryfikujących zasadność zwrotu. Zwrócić należy uwagę, że w ust. 5a mamy do czynienia z odrębną instytucją zwrotu podatku naliczonego, a nie nadwyżek podatku naliczonego nad należnym. Dlatego nie wnioskujemy o wykreślenie w tym zakresie procedur weryfikacyjnych, jakie mogą być tu zastosowane. Doświadczenie praktyczne wskazuje, że przy terminie 180-dniowym faktycznie wnioski rozpatrywane są tuż przed upływem tego okresu, bez merytorycznego uzasadnienia. W tym stanie rzeczy nowelizacja jest zasadna.

Art. 87 ust. 6 – aktualny stan prawny	Art. 87 ust. 6 – propozycja zmiany
6. Na wniosek podatnika, złożony wraz z deklaracją podatkową, urząd skarbowy jest obowiązany zwrócić różnicę podatku, o której mowa w ust. 2, w terminie 25 dni, licząc od dnia złożenia rozliczenia, w przypadku gdy kwoty podatku naliczonego, wykazane w deklaracji podatkowej, wynikają z: 1) faktur dokumentujących kwoty należności, które zostały w całości zapłacone, z uwzględnieniem art. 22 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447, z późn. zm.), 2) dokumentów celnych, deklaracji importowej oraz decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz art. 34, i zostały przez podatnika zapłacone, 3) importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33a, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca, lub dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, jeżeli w deklaracji podatkowej została wykazana kwota podatku należnego od tych transakcji – przy czym przepisy ust. 2 zdanie drugie i trzecie, ust. 2a, 4a–4f stosuje się odpowiednio.	6. Na wniosek podatnika, złożony wraz z deklaracją podatkową, urząd skarbowy jest obowiązany zwrócić różnicę podatku, o której mowa w ust. 2, w terminie 15 dni, licząc od dnia złożenia rozliczenia, w przypadku gdy kwoty podatku naliczonego, wykazane w deklaracji podatkowej, wynikają z: 1) faktur dokumentujących kwoty należności, które zostały w całości zapłacone, z uwzględnieniem art. 22 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447, z późn. zm.), 2) dokumentów celnych, deklaracji importowej oraz decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz art. 34, i zostały przez podatnika zapłacone, 3) importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33a, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca, lub dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, jeżeli w deklaracji podatkowej została wykazana kwota podatku należnego od tych transakcji – przy czym przepisy ust. 2 zdanie drugie i trzecie, ust. 2a, 4a–4f stosuje się odpowiednio.
	Dodaje się ust. 6a i 6b w brzmieniu:
	6a. Na wniosek podatnika będącego mikro-, małym lub średnim przedsiębiorcą, w rozumieniu ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447, z późn. zm.), złożony za pośrednictwem komunikacji elektronicznej wraz z deklaracją podatkową, urząd skarbowy jest obowiązany zwrócić różnicę podatku, o której mowa w ust. 2, w terminie 5 dni, licząc od dnia złożenia rozliczenia, po spełnieniu warunków, o których mowa w ust. 6.
	6b. Przepis ust. 6a stosuje się, jeżeli różnica podatku, o której mowa w ust. 2 wykazana w złożonej deklaracji podatkowej nie przekracza kwoty 15 000 zł, oraz gdy do urzędu skarbowego były terminowo składane przez podatnika deklaracje podatkowe za co najmniej ostatnie 12 miesięcy lub 4 kwartały.

Propozycje zmian w art. 87 ze względu na ich odrębność zostały ujęte w odniesieniu do poszczególnych fragmentów. Dotyczą one bardzo istotnej dla podatników, z punktu widzenia zachowania płynności finansowej, instytucji, jaką jest zwrot czy to nadwyżek, czy podatku naliczonego w ogóle. Kontynuując budowanie modelu zmian terminów na zwrot, proponuję także skrócenie zwrotu przyspieszonego do 15 dni zamiast 25 stosowanych obecnie. Terminowość zapłaty zobowiązań jest jedną z największych bolączek krajowego obrotu gospodarczego. Ustawa sankcjonuje również w stanie obecnym zwrot krótszy niż miesiąc (25 dni). Skrócenie go o kolejne 10 dni pozwoliłoby np. uzyskać przedsiębiorcy środki finansowe przed terminem zapłaty składek na ubezpieczenie społeczne, co wpłynie pozytywnie na ogólny stan zaległości w zobowiązaniach publicznoprawnych ze strony przedsiębiorców.

Szczególnym uprzywilejowaniem proponuję objąć podatników z grupy mikro- i małych przedsiębiorstw (w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej). Dla tego segmentu wypracowującego znaczącą część produktu krajowego i deklarującego znaczną część wpływów środków finansowych do budżetu państwa takie wsparcie, bo należy otwarcie nazwać propozycję przywilejem, pozwoliłoby cele opisane w niniejszym fragmencie uzasadnienia zagwarantować w pełniejszym wymiarze, co dodatkowo pozwoliłoby na realizację innych niż tylko *stricte* fiskalne celów podatków.

Art. 89a – aktualny stan prawny	Art. 89a – propozycja zmiany
Ust.2. Przepis ust. 1 stosuje się w przypadku gdy spełnione są następujące warunki: 1) dostawa towaru lub świadczenie usług jest dokonana na rzecz podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1, zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji; 2) (uchylony); 3) na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, o której mowa w ust. 1: a) wierzyciel i dłużnik są podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni, b) dłużnik nie jest w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji; 4) (uchylony); 5) od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona; 6) (uchylony).	Ust. 2. Przepis ust. 1 stosuje się w przypadku gdy spełnione są następujące warunki: 1) dostawa towaru lub świadczenie usług jest dokonana na rzecz podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1, zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji; 2) (uchylony); 3) na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, o której mowa w ust. 1, wierzyciel i dłużnik są podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni, 4) (uchylony); 5) od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona; 6) (uchylony).

Art. 89a i 89b regulują instytucję tzw. ulgi na złe długi, tj. uprawnienie dla wierzyciela do skorygowania podatku należnego w przypadku, gdy dłużnik nie reguluje swoich zobowiązań przy spełnieniu określonych ustawowo warunków, oraz obowiązki samego dłużnika. Wersja, której zmiana proponowana jest w niniejszym opracowaniu, obowiązuje, począwszy od 1 stycznia 2013 r. Generalnie zmiany dokonane przez art. 11 pkt 8 lit. b) tiret drugie ustawy z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce (Dz.U. z 2012 r., poz. 1342) ocenić należy pozytywnie. Zmierzają one do uproszczenia formalnych wymogów ciążyących na wierzycielu, zanim skutecznie będzie on mógł „odebrać” zapłacony wcześniej podatek należny. Wyjątkiem jest fragment art. 89a ust. 2, którego zmianę proponujemy, wprowadzający nowy wymóg powodujący całkowitą utratę pewności pozycji wierzyciela w zakresie jego obowiązków publicznoprawnych związanych ze zmianami sytuacji finansowej dłużnika, która z kolei może nie mieć żadnego związku z obowiązkami podatkowymi. Do instytucji tej w sposób bardzo enigmatyczny odnoszą się rozwiązania wspólnotowe. Przepisy obowiązującej dyrektywy Rady 2006/112/WE, w art. 90 ust. 1, przewidują, że w przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie. Państwa członkowskie nie są jednak zobligowane do stosowania tej reguły w każdym z tych przypadków, gdyż ust. 2 art. 90 dyrektywy VAT zezwala im na odstąpienie od stosowania ust. 1 w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności. Z kolei na podstawie art. 184 i art. 185 ust. 1 dyrektywy wstępne, odliczenie podatku naliczonego podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi. Korekta jest dokonywana w szczególności, w przypadku gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia, na przykład w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obniżek ceny. Zgodnie jednak z przepisami art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT, w drodze odstępstwa od ust. 1, korekta nie jest dokonywana w przypadkach transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych, w przypadku należycie udokumentowanego lub potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzieży własności oraz w przypadku towarów przeznaczonych do przekazywania jako prezenty o małej wartości i próbki, o których mowa w art. 16. Z powyższego wynika, że wprowadzenie przepisów dotyczących ulgi na złe długi w ustawodawstwach poszczególnych państw członkowskich UE ma charakter fakultatywny, co utrudnia argumentowanie w zakresie nowelizacji prawa krajowego. Niemniej obowiązujące aktualnie uregulowanie uznać należy za niepożądane. Zgodnie z przepisami obowiązującymi przed 1 stycznia 2013 r. nie można było korygować podatku należnego w ramach ulgi na złe długi, jeśli dostawa towarów bądź świadczenie usług – z których wynikały wierzytelności o uprawdopodobnionej nieściągalności – były wykonane na rzecz podmiotu znajdującego się w upadłości lub w likwidacji. Dotyczyło to sytuacji, co potwierdza orzecznictwo sądów administracyjnych, w której w momencie wykonywania tych czynności odbiorca był w upadłości bądź w likwidacji. Nie miało natomiast znaczenia to, czy w chwili korzystania z ulgi przez wierzyciela dłużnik znajdował się w takim stanie. Nowa regulacja pozbawia, hipotetycznie, wierzyciela uprawnienia do skorygowania podatku należnego, pomimo że w momencie dokonywania czynności dłużnik nie tylko nie znajdował się w stanie upa-

dłości lub likwidacji, ale nie podejmował jeszcze żadnych działań w tym kierunku. Warta zauważenia jest także swojego rodzaju niesymetryczność przepisów. W art. 89b, który adresowany jest do dłużnika, nie ma przepisu, który nie nakazywałby mu skorygowania (bez wezwania) wcześniej odliczonego podatku naliczonego, jeżeli nie uregulował swoich zobowiązań w terminie 150 dni od daty ich wymagalności. Może dojść zatem do sytuacji, gdy budżet otrzyma pieniądze od wierzyciela prawidłowo i terminowo deklarującego swój podatek należny, a który nie otrzyma zapłaty za dostarczone towaru lub wykonane usługi. Jednocześnie dłużnik zobowiązany jest do skorygowania podatku naliczonego. Skutkiem jest podwójna zapłata tego samego zobowiązania na rzecz budżetu państwa. W przypadkach takich podatek VAT traci swą podstawową cechę, jaką jest neutralność w odniesieniu do podatników zarejestrowanych jako czynni. Odrębnym problemem interpretacyjnym jest sformułowanie zawarte w ustawie podatkowej „w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji”. Trudno o jednoznaczne stanowisko, czy chodzi tu o stan po wydaniu przez sąd postanowienia o ogłoszeniu upadłości, czy też należy rozpatrywać przesłanki stosowania uprawnienia z art. 89a ust. 2 pkt 3 już na etapie po złożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości.

Wykładnia przepisów ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 1112 z późn. zm.) wskazuje na bardziej rygorystyczne i niebezpieczne ograniczenia w stosowaniu ulgi na złe długi w VAT, to znaczy przychylić się trzeba do poglądu, że postępowanie upadłościowe inicjuje złożenie wniosku, np. art. 3 – postępowanie uregulowane ustawą może być wszczęte tylko na wniosek złożony przez podmioty określone w ustawie, czy też art. 149 ust. 1 i 2 ww. ustawy stanowią, że po ogłoszeniu upadłości postępowanie upadłościowe toczy się w sądzie upadłościowym, który ogłosił upadłość. Sformułowania takie wskazują, że wydanie postanowienia o ogłoszeniu upadłości, to już jego kolejny etap a nie rozpoczęcie. Podatnik VAT, będący wierzycielem, nie ma możliwości uzyskania informacji o wszystkich potencjalnych zobowiązaniach swojego kontrahenta, co czyni uprawnienie do późniejszego skorzystania z ulgi na złe długi czysto iluzorycznym. Przyjmując opisane regulacje dyrektywy 2006/112, należy uznać uprawnienie krajowego ustawodawcy do wpisania warunku uzależnienia uprawnienia od tego, czy dłużnik znajduje się w trakcie postępowania upadłościowego lub likwidacji, ale ocena spełnienia warunków powinna być przeniesiona **wyłącznie** na moment wykonywania czynności podlegającej opodatkowaniu, a nie na moment, kiedy spełnione są warunki do uznania wierzytelności za nieściągalną oraz moment, kiedy wierzyciel faktycznie decyduje się na skorzystanie ze swojego uprawnienia. Instytucja ulgi na złe długi nie powinna podlegać dalszym ograniczeniom, a w szczególności takim, które naruszają zasadę neutralności. Po nowelizacji zachowana została zasada podmiotowego wyłączenia prawa do ulgi dla podmiotów powiązanych w rozumieniu przepisów VAT (ust. 7). Związek pomiędzy nimi istnieje, gdy między kontrahentami lub osobami pełniącymi u kontrahentów funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne zachodzą powiązania o charakterze rodzinnym lub z tytułu przysposobienia, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy. Związek ten istnieje także, gdy którakolwiek z wymienionych osób łączy funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne u kontrahentów. Przez powiązania rodzinne rozumie się małżeństwo oraz pokrewieństwo lub powinowactwo do drugiego stopnia, a przez powiązania kapitałowe sytuację, w której jedna z osób lub jeden

z kontrahentów posiada prawo głosu wynoszące co najmniej 5% wszystkich praw głosu lub dysponuje bezpośrednio lub pośrednio takim prawem.

Tym samym należy ocenić jako prawidłowe regulacje obowiązujące przed 1 stycznia 2013 roku i podjąć działania zmierzające do ich przywrócenia. W zakresie prawnym wystarczającym rozwiązaniem byłoby zaproponowane skreślenie w art. 89a ust. 2 pkt 3 tir. b) i włączenie tir a) do wstępnej części pkt 3, co proponujemy w tabeli.

Art. 96 ust. 1 – aktualny stan prawny	Art. 96 ust. 1 – propozycja zmiany
1. Podmioty, o których mowa w art. 15, są obowiązane przed dniem wykonania pierwszej czynności określonej w art. 5 złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenie rejestracyjne, z zastrzeżeniem ust. 3.	1. Podmioty, o których mowa w art. 15, są obowiązane przed terminem złożenia deklaracji rozliczeniowej za okres wykonania pierwszej czynności określonej w art. 5 złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenie rejestracyjne, z zastrzeżeniem ust. 3.

Krajowe przepisy dotyczące podatku przywiązują zbyt dużą wagę do administracyjnych czynności związanych z rejestracją podmiotu dla potrzeb podatku od towarów i usług. Status danego podmiotu jako podatnika podatku od towarów i usług jest kategorią obiektywną, niezależną od jego woli i poglądu w tym względzie (a także niezależną od poglądów organów podatkowych). W szczególności status danego podmiotu jako podatnika VAT jest niezależny od rejestracji dla potrzeb tego podatku. Problem wiąże się tak z obowiązkami w podatku należnym, jak i uprawnieniami do odliczenia podatku naliczonego. Orzecznictwo sądów administracyjnych jednoznacznie prawo takie przyznaje także podatnikom za okres przed rejestracją. Dlatego też – mając na uwadze względy neutralności podatku dla podatników, a także to, że podmiot prowadzący działania przygotowawcze do uruchomienia działalności gospodarczej ma status podatnika VAT (któremu zasadniczo służy prawo do odliczenia) – uznać trzeba, że co prawda prawo do odliczenia służy podatnikom zarejestrowanym, jednakże status taki konieczny jest w momencie wykazywania odliczenia, nie musi natomiast istnieć na dzień, gdy miały miejsce czynności opodatkowane, z których wynika podatek podlegający odliczeniu.

Zdaję sobie sprawę, że w obecnym stanie organizacyjnym systemu ewidencjonowania i poboru podatków nie jest możliwe znaczące zliberalizowanie instytucji zgłoszenia podatnika. Chciałbym zaproponować rozwiązanie, które w analogicznych zasadach obowiązuje już w odniesieniu do zgłoszenia rejestracyjnego dla potrzeb transakcji wewnętrznych, tzn. przesunięcie w czasie obowiązku jego złożenia na termin rozliczenia pierwszej deklaracji. Uprości i usprawni to możliwość podejmowania decyzji gospodarczych podatnikom rozpoczynającym działalność w rozumieniu podatku VAT.

Art. 96 ust. 2 – aktualny stan prawny	Art. 96 ust. 2 – propozycja zmiany (dodanie ust. 2a)
2. W przypadku osób fizycznych, o których mowa w art. 15 ust. 4 i 5, zgłoszenie rejestracyjne może być dokonane wyłącznie przez jedną z osób, na które będą wystawiane faktury przy zakupie towarów i usług i które będą wystawiały faktury przy sprzedaży produktów rolnych.	2. W przypadku osób fizycznych, o których mowa w art. 15 ust. 4 i 5, zgłoszenie rejestracyjne może być dokonane wyłącznie przez jedną z osób, na które będą wystawiane faktury przy zakupie towarów i usług i które będą wystawiały faktury przy sprzedaży produktów rolnych. 2a. Zgłoszenie, o którym mowa w ust. 2, nie wyłącza możliwości prowadzenia działalności gospodarczej, o której mowa w art. 15 ust. 2, przez współmałżonka osoby dokonującej zgłoszenia.

Działalność gospodarcza rolników na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług klasyfikowana jest wśród tzw. procedur szczególnych. Zastrzeżenie odnosi się do rolników ryczałtowych. Na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług zwalnia się od podatku dostawę produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, dokonywaną przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego. Podatnicy korzystający z tego zwolnienia uważani są za rolników ryczałtowych. Ten sam art. 43 w ust. 3 wskazuje, że taki rolnik ryczałtowy może zrezygnować ze zwolnienia pod warunkiem złożenia zgłoszenia rejestracyjnego. Przepis wydaje się spójny z art. 15 ust. 2 definiującym działalność gospodarczą dla potrzeb podatku VAT jako wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność w procedurze ryczałtowej prowadzi więc rolnik, podatnikiem jest rolnik i rolnik dokonuje rezygnacji ze zwolnienia. Zostaje po rezygnacji podatnikiem rozliczającym się na zasadach ogólnych. Tu jednak takie proste i konsekwentne rozumowanie spotyka się z logiką vatowską i jak zwykle doznaje porażki. Działalność rolnika ryczałtowego jest ściśle reglamentowana. Za rolnika ryczałtowego, w myśl definicji słowniczkowej (art. 2 pkt 19 ustawy VAT) uważa się rolnika dokonującego dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczącego usługi rolnicze, korzystającego ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3, z wyjątkiem rolnika obowiązującego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Zwróćmy uwagę na istotne sformułowanie dotyczące działalności rolniczej i usług rolniczych. Konieczne jest przytoczenie jeszcze jednej definicji z art. 2, tym razem pkt 15. Przez działalność rolniczą rozumie się produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, gruntową, szklarniową i pod folią, produkcję roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadowniczą, chów, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego lub fermowego oraz chów i hodowlę ryb i innych organizmów żyjących w wodzie, a także

uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin „in vitro”, fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowlę i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, chów i hodowlę dżdżownic, entomofagów i jedwabników, prowadzenie pasiek oraz chów i hodowlę innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym oraz sprzedaż produktów gospodarki leśnej i łowieckiej, z wyjątkiem drewna okrągłego z drzew tropikalnych (PKWiU 02.20.13.0) oraz bambusa (PKWiU ex 01.29.30.0), a także świadczenie usług rolniczych. Świadczenie usług rolniczych jest więc częścią działalności rolniczej, co nie wynika jednak z definicji rolnika ryczałtowego. Tam ustawodawca zdaje się sugerować, że takie usługi to jakaś odrębna działalność, ponieważ ze sprzedażą produktów rolnych pochodzących z działalności rolniczej rolnika ryczałtowego łączy wyrazem „lub”, charakterystycznym dla logicznej konstrukcji alternatywy. Brak spójności na gruncie przepisów w części dotyczącej tego, kto faktycznie jest podatnikiem w działalności rolniczej, pojawia się już przy sformułowaniu zawartym w art. 15 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług – W przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie za podatnika uważa się osobę, która złoży zgłoszenie rejestracyjne, o którym mowa w art. 96 ust. 1. Osobą fizyczną, która złoży zgłoszenie rejestracyjne uważa się za podatnika, czy też jest ona podatnikiem? Jeżeli zaś tylko uważa się ją za podatnika, to kto jest podatnikiem? Spójrzmy zatem na przepis techniczny dotyczący właśnie zgłoszenia rejestracyjnego. W ust. 2 art. 96 stanowi, że w przypadku osób fizycznych, o których mowa w art. 15 ust. 4 i 5, zgłoszenie rejestracyjne może być dokonane wyłącznie przez jedną z osób, na które będą wystawiane faktury przy zakupie towarów i usług i które będą wystawiały faktury przy sprzedaży produktów rolnych. Z takich sformułowań wysnuć można wniosek, że ustawodawca, posługując się terminem podatnik, w odniesieniu do działalności rolniczej prowadzonej przez osoby fizyczne ma na myśli gospodarstwo rolne, którego reprezentantem jest osoba, która dokonała zgłoszenia rejestracyjnego. Rozstrzygnięcie tej kwestii jest bardzo istotne z punktu widzenia praktyki prowadzenia działalności rolniczej. Musimy bowiem zdawać sobie sprawę, że niezależnie od tego, ile słyszymy w mediach narzekania na ciężką dolę rolników, to ta właśnie grupa społeczno-zawodowa stała się po przystąpieniu naszego kraju do Unii Europejskiej beneficjentem bardzo znaczącego strumienia środków pomocowych. Istnieje cały szereg programów adresowanych do środowisk wiejskich pozwalających na rozwój gospodarstw, które na naszych oczach przeistaczają się w całkiem pokaźne i sprawnie prosperujące przedsiębiorstwa. Programy te wiążą się ze stosunkowo prostymi, w porównaniu z innymi sektorami, procedurami pozwalającymi na uzyskanie dotacji. Dotacje adresowane są bezpośrednio do gospodarstw rolnych w rozumieniu odpowiednich przepisów, ale także do przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej. Jak wcześniej wskazałem w cytowanych przepisach o podatku VAT, świadczenie usług rolniczych dla potrzeb podatku jest częścią działalności rolniczej.

W Polskiej Klasyfikacji Działalności pod pozycją 01.61.Z znajduje się aktywność opisana następująco: Działalność usługowa wspomagająca produkcję rolną. Nie ma żadnych przeszkód by zainteresowana osoba fizyczna zarejestrowała prowadzenie działalności gospodarczej takiego właśnie rodzaju. Przepisy o swobodzie działalności gospodarczej nie zawierają żadnych ograniczeń o charakterze podmiotowym. Załóżmy, że tą osobą

fizyczną będzie małżonek osoby, która dokonała zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w art. 96 ust. 1 i 2, czyli na jego imię wystawiane będą faktury związane z działalnością gospodarstwa rolnego. Czy osoba fizyczna rejestrująca działalność gospodarczą może być w takim przypadku czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług? Mogę tu oczywiście wyjawic istotę problemu, że przypadków takich jest w kraju wiele, gdzie takie osoby fizyczne „wywodzące się” z gospodarstw rolnych rejestrowały działalność gospodarczą, ponieważ programy pomocowe obsługiwane przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa pozwalają uzyskiwać dotacje do zakupu maszyn i urządzeń przydatnych w samym gospodarstwie, jak i przy okazji świadczenia usług dla innych podmiotów, ale adresowanych nie do samych gospodarstw rolnych lecz do przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na terenach wiejskich. Zarejestrowanie działalności gospodarczej jest tu wymogiem wstępnym do aplikowania po środki unijne. Dotacje wynoszą najczęściej 50% ceny maszyny, a oczywiście dla czynnych podatników podatku od towarów i usług nie obejmują podatku VAT. Nawiasem dodam, że mowa o maszynach o wartości początkowej sięgającej kilkuset tysięcy złotych. Jasnym i logicznym jest więc działanie następujące: 1) rejestrować indywidualną działalność gospodarczą, 2) rejestrować się jako czynny podatnik VAT, 3) nabyć maszynę, 4) uzyskać dotację 50% ceny netto i odliczyć VAT naliczony. Realizacja planu przebiega bez przeszkód. Urząd skarbowy rejestruje taką osobę – współmałżonka osoby wykonującej działalność rolniczą, a następnie dochodzi do następującej refleksji: drogi przedsiębiorco, przykro nam to stwierdzić, ale nie możesz być czynnym podatnikiem VAT, ponieważ twój mąż (żona) – niepotrzebne skreślić – jest reprezentantem gospodarstwa rolnego, który złożył zgłoszenie rejestracyjne dotyczące prowadzenia działalności rolniczej. Dylemat do rozstrzygnięcia – co jest bardziej opłacalne, oddać dotację czy VAT? Pogląd taki podzielają niestety sądy administracyjne. Wspomnieć można choćby wyrok WSA w Białymstoku z dnia 30 stycznia 2013 r., sygn. akt I SA/Bk 364/12. W sprawie, którą badał sąd, organ uznał, że skoro skarżąca jest żoną rolnika, który dokonał zgłoszenia rejestracyjnego jako podatnik prowadzący działalność rolniczą (zgodnie z art. 15 ust. 4 u.p.t.u.) nie może również świadczyć usług rolniczych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej – rolniczej. Sąd również potwierdził podmiotowość gospodarstwa. W przytaczanym wyroku stwierdził min. „Przepis (art. 15 ust. 4, przyp. Autora) w sposób szczególny i specyficzny dla osób prowadzących wspólne gospodarstwo rolne formułuje status podatnika podatku od towarów i usług. Dopuszcza zatem, mając na uwadze fakt, że gospodarstwo rolne może stanowić współwłasność kilku osób, że podatnikiem VAT czynnym jest tylko jedna osoba. (...) Działalność rolnika jest tym samym działalnością odmienną od wskazanej w treści art. 15 ust. 2 u.p.t.u. działalności producenta, handlowca czy usługodawcy, jak też wykorzystywania towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Jej odmienność wynika z charakteru rolniczego dokonywanych przez niego dostaw towarów czy świadczonych usług. Z powyższego wynika, że nie każdy rolnik w znaczeniu potocznym jest rolnikiem w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług”. Pogląd taki uważam za wysoce kontrowersyjny. Mając na uwadze wykładnię gramatyczną jako podstawową w analizie przepisów prawa podatkowego, to właśnie art. 15 ust. 2 wymienia w jednym zdaniu bez jakiegokolwiek wyróżnika rolników jako podmioty prowadzące działalność gospodarczą. Pominę już uzasadnienie o charakterze konstytucyjnym doty-

czące swobody prowadzenia działalności gospodarczej. Dla zainteresowanych podatników zalecam, aby rejestrując działalność gospodarczą, nie wpisywali, jako przeważającej działalności 01.61.Z. Niech wpiszą np. 43.99.90.0 – Roboty związane z wykonywaniem pozostałych specjalistycznych robót budowlanych, gdzie indziej nie sklasyfikowanych. Piszę o tym z pełną świadomością i oświadczam, że wiem o istnieniu w ustawie o podatku od towarów i usług art. 5a o treści: Towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne. Oczywiście poza zapisami z treści ksiąg i ewidencji ma wynikać oczywiście wykonywanie także tego typu usług. Aby unikać w przyszłości takiej fikcji należy dać podatnikom, pozostającym we wspólnym gospodarstwie domowym z tą, w imieniu której dokonywane jest zgłoszenie gospodarstwa rolnego na zasadach ogólnych, możliwość swobodnego i nieograniczonego merytorycznie prowadzenia działalności gospodarczej. Obecnie wydaje się, że jedynym środkiem dla osiągnięcia takiego celu jest wyraźne i jednoznaczne zapisanie takiej możliwości w przepisie o randze ustawowej.

Art. 108 – aktualny stan prawny	Art. 108 – propozycja zmiany
1. W przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty. 2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, w przypadku gdy podatnik wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku wyższą od kwoty podatku należnego. 3. W przypadku, o którym mowa w art. 43 ust. 12a, do zapłaty podatku jest obowiązana organizacja pożytku publicznego.	1. W przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty. 2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, w przypadku gdy podatnik wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku wyższą od kwoty podatku należnego. 2a. Przepis ust. 1 stosuje się z uwzględnieniem terminów, o których mowa w art. 106i ust. 7 3. W przypadku, o którym mowa w art. 43 ust. 12a, do zapłaty podatku jest obowiązana organizacja pożytku publicznego.

Art. 108 mieszczący się w rozdziale 1 zatytułowanym: „Faktury”, będącym częścią Działu XI „Dokumentacja”, jest przede wszystkim przepisem o charakterze sankcyjnym, wiążącym określone skutki właśnie z faktem wystawienia faktury przez podatnika. Ust. 1 tego artykułu brzmi: „W przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty”. Przepis jak widać ma potencjalnie bardzo szerokie zastosowanie. Nie ogranicza się bowiem tylko do czynnych podatników podatku VAT, a ponadto nie mówi nic o czynności, jaka udokumentowana została wystawioną fakturą. Konieczność zapłaty podatku wynikającego z wystawionej faktury potwierdza

orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (np. wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r. – C 642/11), przy czym jednak TSUE podkreśla neutralność podatku od wartości dodanej i zaznacza, że wyłączenie prawa do odliczenia może mieć miejsce tylko wtedy, gdy nabywca ma wiedzę, że bierze udział w oszustwie podatkowym, czyli że wystawiona faktura nie dokumentuje czynności, która faktycznie miała miejsce. Szczególną rolę art. 108 w systemie krajowego podatku VAT trafnie ujmują orzecznictwo sądów krajowych. Na użytek argumentacji na rzecz zmiany przepisu można przytoczyć Naczelny Sąd Administracyjny, który w wyroku z dnia 20 listopada 2012 r. – sygn. akt I FSK 1954/11, wyraził następujący pogląd: „Przepis art. 108 ust. 1 u.p.t.u. przewiduje szczególny przypadek samoistnego powstania obowiązku podatkowego w efekcie samego wystawienia faktury wykazującej kwotę podatku od towarów i usług, przy czym obowiązek ten przyjmuje postać swoistej sankcji. Polega ona na tym, że niezależnie od tego, czy w sprawie zaistniał obrót będący podstawą opodatkowania podatkiem VAT, jak również niezależnie od rozmiarów i konsekwencji podatkowych tego obrotu – każdy wystawca tzw. pustej faktury liczyć się winien z koniecznością zapłaty wykazanego w niej podatku”. I jeszcze jeden charakterystyczny wyrok NSA – z dnia 5 listopada 2012 r. – sygn. akt I FSK 63/12: „Warunkiem zastosowania art. 108 ust. 1 i 2 u.p.t.u. jest między innymi ustalenie, że faktura, w której wykazana jest kwota podatku, w ogóle nie odzwierciedla żadnej transakcji. Jeśli zatem organy podatkowe przyjęły, że faktury wystawione przez skarżącego nie odzwierciedlały rzeczywistości, to ustalenie takie powinno być oparte na całokształcie zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego”. W zakresie powstania obowiązku podatkowego w przepisach aktualnie obowiązujących najistotniejszą jest zmiana roli faktury, oczywiście w zakresie tzw. ogólnych zasad powstawania obowiązku, czyli zasad zawartych aktualnie w art. 19a ust. 1–4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Nie ma w aktualnej regulacji przepisu, który przyznawałby fakturze rolę kreującą powstanie obowiązku podatkowego w relacjach pomiędzy podmiotami będącymi podatnikami VAT. Obowiązujący do końca roku 2013 art. 19 w ust. 4 stwierdzał, że jeżeli dostawa towarów lub wykonanie usługi powinny być potwierdzone fakturą, to obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w 7. dniu, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi. „Odwieczna” dla polskiego VATu zasada dnia siódmego odeszła do lamusa z ostatnim dniem 2013 r., a nowa wersja zasad powstawania obowiązku podatkowego nie zawiera żadnego dla niej odpowiednika. Rozważania te nie dotyczą niektórych szczególnych zasad powstawania obowiązku, gdzie akurat wystawienie faktury ma kluczowe znaczenie.

Przywoływany w propozycji nowelizacji (nowy ust. 2a) art. 106i w ust. 7 pozwala na wystawienie faktury na 30 dni przed wydaniem towaru, wykonaniem usługi lub otrzymaniem zapłaty, jeżeli z tym faktem wiąże się powstanie obowiązku podatkowego. Przyjmijmy założenie, że sprzedawca jest w stanie określić co do dnia datę wydania towaru lub wykonania usługi. Jeżeli rzecz będzie miała miejsce np. 1 marca danego roku, to pozostając w całkowitej zgodzie z przepisem dotyczącym terminu wystawienia faktury, może to uczynić jeszcze styczniu. Przy rozliczeniu w cyklu miesięcznym oznaczać to będzie, że faktura może zostać wystawiona nawet na dwa okresy rozliczeniowe zanim zaistnieje obowiązek podatkowy z tytułu danej czynności podlegającej opodatkowaniu. Mieć będziemy do czynienia z fakturą znajdującą się w legalnym obiegu prawnym, która jednak ani nie

tworzy, ani nie potwierdza powstania obowiązku podatkowego. Niestety dodać należy, że przepis art. 222 Dyrektywy 2006/112 poza czynnościami stanowiącymi wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów pozostawia państwowi członkowskiemu dowolność w zakresie określania terminów na wystawianie faktur. Przedstawione przykłady orzecznictwa sądów krajowych wyraźnie wskazują rozbieżność poglądów w obrębie samego NSA, co do tego czy faktura wystawiona przed powstaniem obowiązku podatkowego jest fakturą pustą, jeżeli dokumentuje czynność, która faktycznie ma zostać wykonana. Artykuł 108 nie uległ żadnej zmianie przy ostatniej głębokiej nowelizacji dotyczącej powstania obowiązku podatkowego, co zwiększa niebezpieczeństwa związane z dokumentowaniem czynności dla potrzeb podatku VAT dla przedsiębiorców. Obecny stan prawny pogłębia wątpliwości, czy gdy mieć będziemy do czynienia z sytuacją, w której sprzedawca wystawi fakturę wcześniej niż na 30 dni przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi, to znamiona art. 108 ust. 1 zostaną spełnione, czy nie? Oczywiście kwota podatku zostanie w takiej fakturze wykazana. Niestety, posługując się podstawą wykładnią prawa podatkowego, jaką jest wykładnia gramatyczna, udzielić należy zdaniem autora odpowiedzi twierdzącej. Istnieje zatem zagrożenie podwójnego opodatkowania. Skoro bowiem wystawiona została faktura wcześniej niż na 30 dni przed dokonaniem czynności, to nie jest ona fakturą związaną z tą czynnością, bo takich faktur wystawiać nie wolno. Jako błąd legislacyjny należy ocenić ujęcie terminu w art. 106i ust. 7 w dniach (na 30 dni przed powstaniem obowiązku podatkowego), a więc np. na 30 dni przed wydaniem towaru w przypadku dostawy, podczas gdy większość terminów podawanych w ustawie o podatku VAT odnosi się do okresów rozliczeniowych. Trzeba zatem wystawić fakturę do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wydano towar lub wykonano usługę. Sprzedawca żyje pewnie w błogiej nieświadomości, bo przecież kiedyś wystawił już fakturę, ale i tak nie ma to wpływu na okres, kiedy zobowiązany jest zadeklarować obowiązek podatkowy. Ten bowiem powstaje zawsze wtedy, gdy dokonano dostawy lub wykonano usługę. Pierwszy z przytoczonych wyroków wskazuje na taki właśnie skrajnie sformalizowany pogląd na stosowanie art. 108. Zaprezentował go oczywiście konkretny skład orzekający, ale przy aktualnych przepisach dotyczących terminów wystawiania faktur zagrożenie większej częstotliwości występowania takich problemów jest znaczące. Celowe zatem jest znowelizowanie art. 108 tak, aby pozwalał na uwzględnienie sytuacji, w której ustawa dopuszcza wystawianie faktur przed powstaniem obowiązku podatkowego. Nie jest możliwa zmiana w obrębie dotychczasowej systematyki przepisu, stąd konieczność dopisania dodatkowego ustępu. Propozycja zmiany oznaczona jest jako ust. 2a, gdyż kolejny ust. 3 dotyczy całkowicie odmiennych stanów faktycznych. Zapis miałby charakter na tyle uniwersalny, że pozwalałby na stosowanie niezależnie od proponowanych w niniejszym opracowaniu zmian w art. 106i.

PROJEKT ZMIAN

przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r.

– Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749)

Nie ulega wątpliwości, że na gruncie Ordynacji podatkowej wciąż istnieje wiele obszarów, które należałoby zmienić lub doprecyzować – tak aby prawa podatników były dostatecznie respektowane. Zagadnienie ochrony praw podatników stanowi niezwykle ważny element prawidłowo funkcjonującego państwa prawa. Niestety problem ten często postrzegany jest jako marginalny. Niewłaściwie skonstruowane przepisy oraz brak jednolitego procesu stosowania prawa to podstawowe mankamenty polskiego systemu podatkowego. Ordynacja podatkowa jako główny akt prawny określający normy postępowania podatkowego wpływa zarówno na sposób, jak i sprawność działania aparatu skarbowego, co w konsekwencji przekłada się na dochody budżetu oraz funkcjonowanie przedsiębiorstw. Sprawność systemu podatkowego przekłada się z kolei na wzrost gospodarczy i zaufanie obywateli do państwa. Poniżej zostaną przedstawione i omówione propozycje zmian w Ordynacji podatkowej wraz z ich uzasadnieniem.

Proponowane zmiany

Art. 14i – aktualny stan prawny	Art. 14i – propozycja zmiany
§ 1. Interpretacje ogólne są publikowane, bez zbędnej zwłoki, w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej. § 2. Interpretacje indywidualne wraz z informacją o dacie doręczenia są niezwłocznie przekazywane organom podatkowym właściwym ze względu na zakres spraw będących przedmiotem interpretacji oraz właściwemu organowi kontroli skarbowej. § 3. Interpretacje indywidualne wraz z wnioskiem o wydanie interpretacji, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej.	§ 1. Interpretacje ogólne są publikowane, bez zbędnej zwłoki, w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej, jednakże nie później niż w terminie 14 dni od dnia ich wydania. § 2. Interpretacje indywidualne wraz z informacją o dacie doręczenia są niezwłocznie przekazywane organom podatkowym właściwym ze względu na zakres spraw będących przedmiotem interpretacji oraz właściwemu organowi kontroli skarbowej. § 3. Interpretacje indywidualne wraz z wnioskiem o wydanie interpretacji, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej, jednakże nie później niż w terminie 30 dni od dnia ich wydania.

Wprowadzenie do obowiązujących przepisów terminów, w których organ podatkowy ma obowiązek umieszczenia interpretacji w Biuletynie Informacji Publicznej, 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.

Art. 14d – aktualny stan prawny	Art. 14d – propozycja zmiany
Interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4.	Interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się i doręcza stronie bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4.
Art. 14o – aktualny stan prawny	Art. 14o – propozycja zmiany
§ 1. W razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie określonym w art. 14d uznaje się, że w dniu w następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.	§ 1. W razie niedotrzymania terminu, o którym mowa w art. 14d, uznaje się, że w dniu w następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania i doręczenia interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.

Na gruncie obecnie obowiązujących przepisów z tzw. „milczącą interpretacją” mamy do czynienia w sytuacji, gdy organ podatkowy nie wyda interpretacji indywidualnej w określonym przepisami prawa terminie (obecnie termin ten wynosi trzy miesiące od dnia otrzymania wniosku). W takiej sytuacji, zgodnie z treścią art. 14o Ordynacji podatkowej, przyjmuje się, że została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie. Niewydanie pisemnej interpretacji w powyższym terminie oznacza dla organu związanie stanowiskiem podatnika przedstawionym we wniosku – tak jak związanie własną interpretacją, w przypadku jej wydania – nawet jeśli jest ono niezgodne z prawem. Zatem zastosowanie się do takiej interpretacji nie może rodzić negatywnych skutków dla podatnika. Powyższe oznacza, że przepis ten ma charakter gwarancyjny – jego celem jest zabezpieczenie podatnika przed negatywnymi skutkami opieszałości organu podatkowego. Zgodnie z art. 14k § 1 Ordynacji podatkowej, zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną, nie może szkodzić wnioskodawcy, tak samo w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. W zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie wszczyna się postępowania

w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę (§ 3 tego przepisu). Mimo iż przepis ten odnosi się bezpośrednio do wydanych interpretacji indywidualnych, nie można uznać, że podatnik nie korzysta z tej samej ochrony w razie „milczącej interpretacji”.

Instytucja tzw. „milczącej interpretacji” od dłuższego czasu wywołuje wiele wątpliwości i rozbieżności interpretacyjnych – sporna jest bowiem wykładnia pojęcia „wydanie interpretacji”. W uchwale siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 listopada 2008 r., sygnatura akt I FPS 2/08 wyraziło następujące stanowisko: „W stanie prawnym obowiązującym w 2005 r., pojęcie «niewydanie postanowienia» użyte w art. 14 b par. 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. – Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.) oznacza brak jego doręczenia w terminie 3 miesięcy, liczonym od dnia otrzymania wniosku, o którym stanowi przepis par. 1 powołanego artykułu”. O ile uchwała spowodowała ujednolicenie przepisów obowiązujących do 30 czerwca 2007 r., to wciąż nie wiadomo było jak należy interpretować przepisy obowiązujące w aktualnym stanie prawnym (mimo, iż *ratio legis* pozostało to samo) – szczególnie, że w orzecznictwie zaczęły pojawiać się stanowiska zgoła odmienne. Wydaje się, że obecnie problem ten rozwiązała uchwała całej Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 grudnia 2009 r., sygnatura akt II FPS 7/09. Uchwała ta prezentuje bądź co bądź niekorzystne dla podatników stanowisko, zgodnie z którym w pojęciu „wydanie interpretacji” nie mieści się jej doręczenie. Powyższe oznacza, że w przywołanej uchwale NSA utożsamiał wydanie interpretacji wyłącznie z faktem jej pisemnego sporządzenia i podpisania przez organ podatkowy, nie zaś doręczenia podatnikowi. Taka wykładnia prowadzi do konstatacji, że przez niewydanie interpretacji w terminie trzech miesięcy od dnia otrzymania przez organ wniosku, o którym mowa w analizowanym przepisie, należy rozumieć wyłącznie niesporządzenie jej przez organ podatkowy na piśmie.

Mając powyższe na uwadze, należy stwierdzić, że – na gruncie obecnie obowiązującej wykładni – podatnik pozostawiony zostaje w stan nieświadomości co do tego, czy może on korzystać z ochrony przewidzianej dla tzw. „milczącej interpretacji”, czy też nie.

Należy zwrócić uwagę, że wnioskiem z 20 listopada 2012 r. Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: RPO, wnioskodawca) wystąpił o stwierdzenie, że art. 14o § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.; dalej: Ordynacja podatkowa) jest niezgodny z zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa wywodzoną z art. 2 Konstytucji. Instytucja tzw. „milczącej interpretacji” od dłuższego czasu wywołuje wiele wątpliwości i rozbieżności interpretacyjnych – sporna jest bowiem wykładnia pojęcia „wydania interpretacji”.

Należy zgodzić się ze stanowiskiem RPO wyrażonym we wniosku, bowiem w aktualnym stanie prawnym wnioskodawca jest pozbawiony pełnej informacji co do daty wejścia w życie „milczącej interpretacji”. Z pewnością kłóci się to z zasadą zaufania obywateli do organów państwa wyrażoną w art. 121 Ordynacji podatkowej.

W związku z powyższym, najlepszym rozwiązaniem będzie taka zmiana przepisów, która nie będzie powodowała 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.

Art. 33 – aktualny stan prawny	Art. 33 – propozycja zmiany
§ 1. Zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że niezostanie ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. W przypadku zabezpieczenia na majątku wspólnym małżonków przepis art. 29 § 2 stosuje się odpowiednio. § 2. Zabezpieczenia w okolicznościach wymienionych w § 1 można dokonać również w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, przed wydaniem decyzji: 1) ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego; 2) określającej wysokość zobowiązania podatkowego; 3) określającej wysokość zwrotu podatku. § 3. W przypadku, o którym mowa w § 2 pkt 2, zabezpieczeniu, z zastrzeżeniem art. 54 § 1 pkt 1, podlega również kwota odsetek za zwłokę należnych od zobowiązania na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu. § 4. W przypadku, o którym mowa w § 2, organ podatkowy na podstawie posiadanych danych co do wysokości podstawy opodatkowania określa w decyzji o zabezpieczeniu: 1) przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego, jeżeli zabezpieczenie następuje przed wydaniem decyzji, o której mowa w § 2 pkt 1; 2) przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego oraz kwotę odsetek za zwłokę należnych od tego zobowiązania na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu, jeżeli zabezpieczenie następuje przed wydaniem decyzji, o której mowa w § 2 pkt 2.	§ 1. Zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, gdy organ dysponuje dowodami, że brak zabezpieczenia mógłby znacząco utrudnić lub udaremnić wykonanie zobowiązania w przyszłości, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. W przypadku zabezpieczenia na majątku wspólnym małżonków przepis art. 29 § 2 stosuje się odpowiednio. § 2. Zabezpieczenia w okolicznościach wymienionych w § 1 można dokonać również w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, przed wydaniem decyzji: 1) ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego; 2) określającej wysokość zobowiązania podatkowego; 3) określającej wysokość zwrotu podatku. § 3. W przypadku, o którym mowa w § 2 pkt 2, zabezpieczeniu, z zastrzeżeniem art. 54 § 1 pkt 1, podlega również kwota odsetek za zwłokę należnych od zobowiązania na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu. § 4. W przypadku, o którym mowa w § 2, organ podatkowy na podstawie posiadanych danych co do wysokości podstawy opodatkowania określa w decyzji o zabezpieczeniu: 1) przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego, jeżeli zabezpieczenie następuje przed wydaniem decyzji, o której mowa w § 2 pkt 1; 2) przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego oraz kwotę odsetek za zwłokę należnych od tego zobowiązania na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu, jeżeli zabezpieczenie następuje przed wydaniem decyzji, o której mowa w § 2 pkt 2.

Zabezpieczenie należności podatkowych uregulowane w Ordynacji podatkowej – jako pochodna cywilnoprawnej instytucji zabezpieczenia zobowiązania – ma na celu „zamrożenie” środków podmiotu, w stosunku do którego organ prowadzi postępowanie (najczęściej tym podmiotem jest podatnik) na wypadek niewykonania ewentualnego zobowiązania (ustalonego w trakcie postępowania) przez dłużnika w przyszłości. Zabezpieczenie

na majątku w żadnym wypadku nie może służyć wyegzekwowaniu należności, bowiem do czasu zakończenia postępowania i wydania decyzji określającej, nie możemy mówić o istnieniu zobowiązania podatkowego.

Obecnie obowiązujący przepis wydaje się wprowadzać zbyt dużą dowolność w działaniu organów podatkowych, powodując wiele niejasności w orzecznictwie. Należy zwrócić uwagę, że pojęcie „uzasadnionej obawy” samo w sobie jest nieostre. Co prawda z orzecznictwa wynika, że „Podjęcie decyzji o zabezpieczeniu przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego może być dokonane jedynie wówczas, gdy organ podatkowy dysponuje dowodami, że zobowiązanie może nie zostać wykonane, przy czym decyzja ta musi być oparta na całokształcie okoliczności faktycznych i prawnych świadczących o tym, że w danej sprawie istnieje uzasadniona obawa niewykonania tego zobowiązania. Co istotne, nie wystarczy samo wykazanie istnienia obawy. Obawa ta musi być bowiem uzasadniona (wyr. WSA z 29.5.2008 r., I SA/KR 412/07, Legalis; wyr. NSA z 21.2.2006 r., II FSK 373/05, Legalis oraz wyr. NSA z 6.3.2012 r., I FSK 594/11, Legalis). Jednakże powinno wynikać to wprost z przepisów.

Ponadto racjonalne wydaje się wprowadzenie koncepcji zawartej w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tj. wprowadzenie zabezpieczenia w przypadku, gdy „zabezpieczenie mogłoby znacząco utrudnić wykonanie zobowiązania w przyszłości” – co musi być poparte całokształtem okoliczności faktycznych udowodnionych w toku prowadzonego postępowania. Sama „uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania” oznacza, że w przypadku, gdy organ podatkowy uzna, że podatnik obecnie nie dysponuje środkami finansowymi na zapłatę „prognozowanego” przez organ podatkowy zobowiązania – ma prawo wydać decyzję o zabezpieczeniu. Takie działanie wydaje się sprzeczne z zasadą zaufania obywateli do organów państwa. Należy zwrócić uwagę, że zabezpieczenie majątku, jest instytucją polegającą na ingerencji organu podatkowego w chronione przez Konstytucję prawo własności – zatem nie może być stosowane na podstawie uznania administracyjnego.

Rozważając, jak ma wyglądać przyszła Ordynacja podatkowa, należałoby zastanowić się nad zmianą systematyki Ordynacji podatkowej – a mianowicie nad przeniesieniem tzw. zasad prowadzenia postępowania określonych w art. 120–129 Ordynacji podatkowej na początek Ordynacji podatkowej – na wzór Kodeksu postępowania administracyjnego. Tak aby miały one zastosowanie do wszystkich instytucji uregulowanych w analizowanej ustawie. Pozwoli to uniknąć ewentualnych sporów w zakresie tego, które zasady należy stosować, a których nie w odniesieniu do konkretnych instytucji.

W mojej ocenie należałoby również wprowadzić kolejną zasadę, o następującym brzmieniu:

Wszelkie wątpliwości faktyczne i prawne należy rozstrzygać na korzyść podatnika.

Zasada *in dubio pro tributario* ma donieść znaczenie praktyczne, dlatego jako dyrektywa postępowania organów podatkowych powinna się znaleźć jako jasny przepis w Ordynacji podatkowej. Umieszczenie tej zasady (razem z pozostałymi zasadami podatkowymi) pozwoli na rozstrzygnięcie ewentualnych wątpliwości co do tego, że należy ją odnosić zarówno do ciężaru dowodu – który bez wątpienia powinien spoczywać tylko na organie podatkowym – jak i do wykładni prawa podatkowego. Oznacza to, że zarówno wątpliwości natury faktycznej, jak i prawnej powinny być rozstrzygane na korzyść podat-

nika. Podatnik nie może bowiem ponosić odpowiedzialności za niewłaściwie przeprowadzone postępowanie dowodowe oraz spory dotyczące interpretacji danego przepisu.

Należy zwrócić uwagę, że na konieczność stosowania przez organy podatkowe zasady *in dubio pro tributario* powołał się m.in. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 18 lipca 2013 r., sygnatura I SK 18/09 dotyczącym nieujawnionych źródeł przychodów. Trybunał wskazał, iż w wielu sytuacjach organy stosujące prawo, także sądy administracyjne, w razie wątpliwości powinny zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* (czyli nakazem rozstrzygnięcia wątpliwości faktycznych i prawnych na korzyść podatnika) opowiedzieć się za wykładnią korzystniejszą dla podatnika. Trybunał Konstytucyjny przypomniał również, iż zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji, jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z opisywaną zasadą należy przyjąć rozwiązanie uwzględniające interes podmiotu zobowiązanego, czyli podatnika. Trybunał za tym bardziej niedopuszczalne uznał analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych, czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych w celu zwiększenia obowiązków podatkowych.

Art. 47 – aktualny stan prawny	Art. 47 – propozycja zmiany
§ 1. Termin płatności podatku wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. § 2. Jeżeli przepisy prawa podatkowego określają kalendarzowo terminy płatności podatku, zaliczki na podatek lub raty podatku, a decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego nie została doręczona co najmniej na 14 dni przed terminem płatności podatku, pierwszej zaliczki na podatek lub pierwszej raty podatku, obowiązuje termin określony w § 1. § 3. Jeżeli podatnik jest obowiązany sam obliczyć i wpłacić podatek, za termin płatności uważa się ostatni dzień, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata powinna nastąpić.	§ 1. Termin płatności podatku wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. § 2. Jeżeli przepisy prawa podatkowego określają kalendarzowo terminy płatności podatku, zaliczki na podatek lub raty podatku, a decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego nie została doręczona co najmniej na 14 dni przed terminem płatności podatku, pierwszej zaliczki na podatek lub pierwszej raty podatku, obowiązuje termin określony w § 1. § 3. Jeżeli podatnik jest obowiązany sam obliczyć i wpłacić podatek, za termin płatności uważa się ostatni dzień, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata powinna nastąpić. § 3a. Jeżeli podatnik jest obowiązany sam obliczyć i wpłacić podatek, a organ podatkowy w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, o której mowa w art. 21 § 3 lub art. 21 § 3a, określi podatek w wysokości wyższej niż wykazana w deklaracji lub określi kwotę zwrotu lub kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości wyższej niż wykazana w deklaracji, czynności egzekucyjne mogą zostać wobec takiego podatnika zastosowane po uprzednim upomnieniu do zapłaty zaległości podatkowej.

Art. 47 – aktualny stan prawny	Art. 47 – propozycja zmiany
§ 4. Terminem płatności dla płatników jest ostatni dzień, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, powinna nastąpić wpłata należności z tytułu podatku. § 4a. Terminem płatności dla inkasentów jest dzień następujący po ostatnim dniu, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata podatku powinna nastąpić, chyba że organ stanowiący właściwej jednostki samorządu terytorialnego wyznaczył termin późniejszy. § 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, terminy płatności poszczególnych podatków, zaliczek na podatek lub rat podatku, wskazując dzień, miesiąc i rok, w którym upływa termin płatności.	§ 4. Terminem płatności dla płatników jest ostatni dzień, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, powinna nastąpić wpłata należności z tytułu podatku. § 4a. Terminem płatności dla inkasentów jest dzień następujący po ostatnim dniu, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata podatku powinna nastąpić, chyba że organ stanowiący właściwej jednostki samorządu terytorialnego wyznaczył termin późniejszy. § 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, terminy płatności poszczególnych podatków, zaliczek na podatek lub rat podatku, wskazując dzień, miesiąc i rok, w którym upływa termin płatności.

Zgodnie z art. 5 Ordynacji podatkowej, zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Zatem jednym z istotnych – na gruncie regulacji Ordynacji podatkowej – elementów konstrukcji podatku (zobowiązania podatkowego) jest termin, w jakim zobowiązanie to ma zostać uregulowane poprzez zapłatę podatku. Określony w art. 47 Ordynacji podatkowej termin płatności podatku reguluje jeden z istotnych elementów stosunku prawnego zobowiązania podatkowego i jest relevantnym elementem łączącym instytucję obowiązku podatkowego (jako nieskonkretyzowanej powinności przymusowego świadczenia pieniężnego) ze zobowiązaniem podatkowym (jako zobowiązaniem podatnika do zapłacenia podatku) oraz – nierzadko w konsekwencji – z zaległością podatkową (jako podatkiem niezapłaconym w terminie płatności).

Upływ terminu płatności skutkuje zatem bezwzględną – co do zasady – powinnością uregulowania podatku, jak również (w przypadku braku zapłaty) przekształceniem zobowiązania podatkowego w zaległość podatkową.

W przypadku terminu płatności podatku, który wiąże się ze wskazanym w art. 21 § 1 pkt 1) Ordynacji podatkowej, zaistnieniem zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania podatkowego, sposób ustalania terminu płatności podatku wskazany został w art. 47 § 3 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym „jeżeli podatnik jest obowiązany sam obliczyć i wpłacić podatek, za termin płatności uważa się ostatni dzień, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata powinna nastąpić”.

Uregulowany (w sposób opisany powyżej) termin płatności wiąże się z tą kategorią podatków, których wymiar zobowiązania dokonuje się w drodze samoobliczenia. W przypadku tej kategorii podatków, jeżeli podatnik – na gruncie obowiązujących przepisów materialnego prawa podatkowego – zobowiązany jest do samodzielnego obliczenia i wpłacenia zobowiązania podatkowego (np. w przypadku podatku VAT, podatku PIT

niepobieranego przez płatnika, czy podatku CIT), wówczas terminem płatności takiego podatku jest ostatni dzień wskazanego we wspomnianych normach materialnego prawa podatkowego, w którym zapłata podatku powinna nastąpić. Zgodnie z Ordynacją podatkową (art. 51 w zw. z art. 53 oraz w zw. z art. 70) niezapłacenie podatku we wskazanym w ustawach terminie wiąże się z:

- powstaniem zaległości podatkowej (art. 51 Ordynacji podatkowej);
- rozpoczęciem naliczania odsetek od zaległości podatkowej (art. 53 Ordynacji podatkowej);
- rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70 Ordynacji podatkowej).

Abstrahując od istotnego z punktu widzenia naliczania odsetek za zwłokę oraz upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, znaczenia terminu płatności podatku, nie można pominąć znaczenia obecnej regulacji art. 47 w zakresie terminu płatności podatku obliczonego w drodze samoobliczenia, w kontekście regulacji art. 21 § 3 oraz art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej regulujących kwestie uprawnień organów podatkowych do wydawania decyzji wymiarowych. Zgodnie z ww. normami organ podatkowy ma prawo – po przeprowadzeniu postępowania podatkowego – stwierdziwszy, iż podatnik mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił podatku, nie złożył deklaracji lub wykazał w deklaracji nieprawidłową wysokość zobowiązania podatkowego, nieprawidłową wysokość zwrotu podatku lub nieprawidłową wysokość nadwyżki podatku naliczonego nad należnym – wydać decyzję, w której określi prawidłową wysokość zobowiązania, zwrotu lub nadwyżki.

Zgodnie z powyższym, decyzja, o której mowa w art. 21 § 3 lub art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej, najczęściej koryguje wysokość zobowiązania (zwrotu/nadwyżki) uprzednio wymierzoną przez podatnika w drodze samoobliczenia podatku i – jako taka – stanowi wtórną metodę wymiaru zobowiązania podatkowego. Istotne przy tym jest, iż decyzja taka nie zmienia terminu płatności podatku, który to winien być ustalony przez podatnika w prawidłowej wysokości, a jego zapłata powinna być przez tegoż podatnika dokonana w ustalonym normami prawa materialnego terminie.

W praktyce zatem określenie przez organ podatkowy wysokości zobowiązania podatkowego (w drodze przewidzianej przez art. 21 § 3 lub art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej) wiąże się dla podatnika z powzięciem subiektywnej wiedzy o „trwaniu przez tegoż podatnika w stanie zaległości podatkowej” poczynwszy od dnia następującego po dniu, w którym termin płatności określonego w drodze decyzji podatku upłynął. Z drugiej strony, istnienie zaległości podatkowej uprawnia wierzyciela, jakim jest organ podatkowy, do wystawienia tytułu wykonawczego i spowodowania wszczęcia postępowania egzekucyjnego w zakresie określonej decyzją zaległości, która wszakże – zgodnie z powyższym wywodem – powstała w dniu następującym po dniu, na który przypadał termin płatności podatku.

Tryb prowadzenia postępowania egzekucyjnego określa ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, zgodnie z którą – co do zasady – „Egzekucja administracyjna może być wszczęta, jeżeli wierzyciel, po upływie terminu do wykonania przez zobowiązanego obowiązku, przesłał mu pisemne upomnienie, zawierające wezwanie do wykonania obowiązku z zagrożeniem skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego, chyba że przepisy szczególne inaczej stanowią. Postępowanie egzekucyjne może być wszczęte

dopiero po upływie 7 dni od dnia doręczenia tego upomnienia”. [art. 15 ust. 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji].

Jednocześnie, zgodnie z art. 15 § 5 ww. ustawy, „Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, inne niż określone w art. 3a należności pieniężne, których egzekucja może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia. Określając należności, których egzekucja może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia, minister kieruje się rodzajem należności oraz sposobem ich powstawania”.

Z kolei zgodnie z art. 3a ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji w zakresie zobowiązań powstałych w przypadkach określonych w szczególności w art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej stosuje się również egzekucję administracyjną, jeżeli wynikają one m.in. z deklaracji lub zeznania złożonego przez podatnika.

W stanie prawnym obowiązującym do 21 maja 2014 r. postępowanie egzekucyjne mogło być wszczęte bez uprzedniego doręczenia upomnienia między innymi w przypadku, gdy należność pieniężna została określona w orzeczeniu, co wynikało z treści § 13 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 listopada 2001 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (wydanego w tym zakresie na podstawie art. 15 § 5 ustawy). Użyty w ww. rozporządzeniu zwrot „określenie należności w orzeczeniu” obejmował swoim zakresem decyzje określające, w tym w szczególności decyzje korygujące wymiar podatku dokonany przez podatnika w drodze samoobliczenia.

Z dniem 22 maja 2014 r. rozporządzenie Ministra Finansów z 22 listopada 2001 r. utraciło moc (jednocześnie do art. 15 § 5 ustawy dodane zostało odniesienie „innych niż określone w art. 3a należności pieniężne”) i pomimo pozostawienia w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji delegacji ustawowej dla Ministra Finansów do wydania nowego aktu normatywnego, który przewidywałby sytuacje, w których możliwe jest prowadzenie postępowania egzekucyjnego bez wystosowania do zobowiązanego upomnienia, taki akt dotychczas nie został wydany.

W praktyce obecny stan prawny wprawdzie nie pozwala na przeprowadzenie postępowania, mającego na celu przymusowe zaspokojenie zaległości podatkowych bez uprzedniego wystosowania do podatnika upomnienia, niemniej jednak – w związku z pozostawieniem w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji art. 15 § 5 w obecnie obowiązującym brzmieniu, Ustawodawca przewidział możliwość wydania przez Ministra Finansów rozporządzenia, w którym umożliwi on prowadzenie postępowania egzekucyjnego nie poprzedzonego upomnieniem skierowanym do podatnika, wobec którego wydana została decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego. Zgodnie z treścią ww. art. 15 § 5 ustawy, Minister Finansów – wydając stosowne rozporządzenie – winien kierować się celowością doręczenia upomnienia oraz potrzebą zapewnienia efektywności czynności wierzyciela zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych.

W tym miejscu zwrócić należy uwagę na zbyt szerokie – zdaniem autora – określenie zakresu delegacji ustawowej dla Ministra Finansów jako organu władzy wykonawczej uprawnionego do wydania rozporządzenia.

Z samego faktu, iż rozporządzenia są wydawane na podstawie ustawy, wynika ich wykonawczy – wobec ustawy – charakter. Ich celem jest odciążenie ustawodawcy od umieszczania w aktach rangi ustawowej regulacji nazbyt szczegółowych (o technicznym charakterze). Ze wspomnianym – wykonawczym wobec ustawy – charakterem rozporządzeń wiąże się

wymóg ich wydawania tylko na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie. Nie może ono być oparte ani na domniemaniu (np. na podstawie oceny przydatności jakiejś reglamentacji dla skutecznej realizacji ustawy), ani na wykładni celowościowej.

Zawarte w ustawie upoważnienie do wydania rozporządzenia winno szczegółowo przedmiotowo i wyraźnie wskazywać na instrumentalny charakter rozporządzenia w stosunku do regulacji prawnej stanowionej ustawą upoważniającą. Pomiędzy tą ustawą a rozporządzeniem powinien istnieć merytoryczny związek i normy rozporządzenia powinny służyć realizacji ustawy. Treść regulacji zawartych w rozporządzeniu musi dotyczyć tej samej problematyki, zmierzać do realizacji tych samych zadań i służyć tym samym celom, jakie znajdują wyraz w przepisach ustawy. Stąd też rozporządzenie, mając na celu wykonanie ustawy, musi uwzględniać określony w zawartym w niej upoważnieniu zakres spraw przekazanych mu do uregulowania.

W tym miejscu – mając na uwadze powyższe – stwierdzić należy, iż wynikająca z art. 15 § 5 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji delegacja ustawowa dla Ministra Finansów, upoważniająca do wydania rozporządzenia przewidującego stany faktyczno-prawne, w których wszczęcie postępowania egzekucyjnego możliwe jest bez wystosowania upomnienia do podmiotu zobowiązanego, w znacznym stopniu narusza zasadę rozdziału władzy ustawodawczej od wykonawczej, jak również narusza przewidzianą w art. 2 Konstytucji zasadę demokratycznego państwa prawa.

Oczywistym jest, iż przewidziany w Konstytucji oraz aktach prawnych traktujących o tworzeniu prawa i wydawaniu rozporządzeń tryb wydawania przez Ministra Finansów rozporządzeń wykonawczych podlega kontroli w stopniu znacznie mniejszym niż np. tryb uchwalania ustaw. Organy władzy wykonawczej wprawdzie poruszają się co do zasady w ramach przyznanych im – w drodze ustawy upoważnień do wydawania rozporządzeń – niemniej jednak każdorazowo interpretacja zakresu upoważnienia oraz celu, który w drodze rozporządzenia miałby zostać osiągnięty, pozostaje w gestii tychże organów.

Zdaniem autora pozostawienie Ministrowi Finansów decyzji w zakresie – w drodze rozporządzenia – dookreślenia stanów faktycznych, w których możliwe jest wszczęcie postępowania egzekucyjnego bez uprzedniego wystosowania do podatnika upomnienia rodzi dla podatników ryzyko powrotu do stanu prawnego, w którym wszczynanie i prowadzenie postępowania egzekucyjnego nie będzie musiało być poprzedzone odrębnym upomnieniem wyznaczającym podatnikowi siedmiodniowy termin na uregulowanie zaległości podatkowej, wynikającej z decyzji wydanej w trybie art. 21 § 3 oraz art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej.

W praktyce taki stan prawny może oznaczać dla podatników, iż niezwłocznie po wydaniu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego – w związku z korektą w drodze decyzji organu podatkowego dokonanej przez podatnika samowymiaru podatku na podstawie art. 21 § 1 pkt 1 oraz art. 21 § 2 Ordynacji podatkowej – organ podatkowy, będący jednocześnie organem egzekucyjnym w zakresie egzekucji należności podatkowych, wszcznie postępowanie zmierzające do przymusowego zaspokojenia zaległości podatkowej określonej taką decyzją.

Sytuacja taka doprowadzić może do – znanej na gruncie uprzednio (przed 22 maja 2014 r.) obowiązującego stanu prawnego – sytuacji, w której niezwłocznie po otrzymaniu decyzji korygującej samowymiar podatku, podatnik mógł spodziewać się otrzymania – w ślad za decyzją – tytułu wykonawczego oraz zawiadomień o dokonaniu czynności egze-

kucyjnych, których celem było przymusowe zaspokojenie publicznoprawnych należności podatkowych określonych w otrzymanej decyzji.

Zauważyć należy, iż nierzadko podatnik – nawet w sytuacji, w której nie zgadza się z treścią wydanej przez organ podatkowy decyzji korygującej dokonany przez tegoż podatnika samowymiar podatku – nie zamierza uchylać się od wynikającej z ostatecznej w administracyjnym decyzji a tym samym wykonanej decyzji powinności uregulowania kwoty określonego zobowiązania podatkowego (zaległości podatkowej), niemniej jednak – szczególnie w sytuacji, gdy kwota skorygowanego samowymiaru jest kwotą znaczną, może nie dysponować środkami, które umożliwią mu wpłatę określonego taką decyzją podatku na rachunek organu podatkowego.

Czynności egzekucyjne podjęte natychmiast po wydaniu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego (czyli *de facto* zaległości podatkowej) a – tym samym – nierzadko w sytuacji, w której podatnik nie zdąży zgromadzić środków niezbędnych na uregulowanie wynikającej z decyzji kwoty, narażają takiego podatnika na negatywne konsekwencje zarówno w zakresie konieczności ponoszenia dodatkowych kosztów egzekucyjnych, jak również na – nierzadko mające istotniejszy wymiar – szkody wizerunkowe.

Wielokrotnie bowiem w praktyce dochodzi do sytuacji, w której organ egzekucyjny – prowadząc postępowanie egzekucyjne – dokonuje zajęć rachunków prowadzonych dla podatnika – przedsiębiorcy w różnorodnych instytucjach finansowych (banki, biura maklerskie), doprowadzając tym samym do zaprzepaszczenia często wieloletnich starań przedsiębiorcy, których celem było zbudowanie (wobec ww. instytucji finansowych) wizerunku wiarygodnego kontrahenta w zakresie finansowania jego działalności.

Zdaniem autora, wprowadzenie do art. 47 Ordynacji podatkowej postulowanej zmiany, tj. dodanie § 3a., który uniemożliwi – z poziomu ustawowego – prowadzenie postępowania egzekucyjnego przed doręczeniem upomnienia i wyznaczeniem podatnikowi dodatkowego – siedmiodniowego – terminu, w którym uregulowana ma być zaległość podatkowa, stanowić będzie realizację obowiązującego w postępowaniu egzekucyjnym w administracji „zasady zagrożenia”, zgodnie z którą egzekucja administracyjna może być wszczęta, jeżeli wierzyciel, po upływie terminu do wykonania przez zobowiązanego obowiązku, przesłał mu pisemne upomnienie, zawierające wezwanie do wykonania obowiązku z zagrożeniem skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego.

Zauważyć przy tym należy, iż ww. zmiana regulacji art. 47 Ordynacji podatkowej pozbędzie bez wpływu zarówno na okres, w którym naliczane są odsetki od zaległości podatkowych, jak również nie będzie miała znaczenia dla kwestii związanych z przedawnieniem zobowiązania podatkowego. Tym samym postulowana zmiana, nie wpływając w żaden sposób na sposób i okres, przez który naliczane są odsetki od zaległości podatkowych, nie będzie naruszać budżetowych interesów Skarbu Państwa, jak również nie będzie skutkować zwiększeniem stopnia komplikacji zasad rządzących aktualnie kwestiami przedawnienia zobowiązań podatkowych. Bez wątpienia natomiast, skutkiem postulowanej zmiany będzie zwiększenie komfortu przedsiębiorców, wobec których wydana została decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego w wysokości innej od zadeklarowanej, przejawiający się w wyznaczeniu im dodatkowego terminu na zgromadzenie środków niezbędnych do uregulowania takiego zobowiązania oraz możliwości uniknięcia szkód wizerunkowych związanych z przymusową egzekucją podatku określonego w drodze decyzji organu podatkowego.

Art. 61 – aktualny stan prawny	Art. 61 – propozycja zmiany
§ 1b. Zapłata podatków przez mikroprzedsiębiorców w rozumieniu ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447, z późn. zm.) może nastąpić również w gotówce.	§ 1b. Zapłata podatków przez mikro-, małych oraz średnich przedsiębiorców w rozumieniu <u>ustawy</u> z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447, z późn. zm.) może nastąpić również w gotówce.

Ustawodawca z dniem 1 stycznia 2009 r. wprowadził do art. 61 nowy przepis § 1b, który umożliwił mikroprzedsiębiorcom zapłatę podatku w formie gotówki. Wprowadzoną zmianę zasadniczo należy uznać za korzystną, niemniej jednak nieuzasadnione jest ograniczenie możliwości zapłaty podatku w formie gotówki innym grupom przedsiębiorców, jakim są m.in. mali i średni przedsiębiorcy. W związku z tym, postuluje się rozszerzenie katalogu przedsiębiorców, którzy mogliby skorzystać z innej formy zapłaty podatku niż polecenie przelewu.

Art. 70 – aktualny stan prawny	Art. 70 – propozycja zmiany
§ 1. Zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. § 2. Bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu: 1) od dnia wydania decyzji, o których mowa w art. 67a § 1 pkt 1 lub 2, do dnia terminu płatności odroczonego podatku lub zaległości podatkowej, ostatniej raty podatku lub ostatniej raty zaległości podatkowej; 2) od dnia wejścia w życie rozporządzenia w sprawie przedłużenia terminu płatności podatku, wydanego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, do dnia upływu przedłużonego terminu. § 3. Bieg terminu przedawnienia przerywa ogłoszenie upadłości. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o ukończeniu postępowania upadłościowego. § 4. Bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny.	§ 1. Zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca ro-ku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. § 2. Bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu: 1) od dnia wydania decyzji, o których mowa w art. 67a § 1 pkt 1 lub 2, do dnia terminu płatności odroczonego podatku lub zaległości podatkowej, ostatniej raty podatku lub ostatniej raty zaległości podatkowej; 2) od dnia wejścia w życie rozporządzenia w sprawie przedłużenia terminu płatności podatku, wydanego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, do dnia upływu przedłużonego terminu. § 3. Bieg terminu przedawnienia przerywa ogłoszenie upadłości. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o ukończeniu postępowania upadłościowego. § 4. Bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny.

Art. 70 – aktualny stan prawny	Art. 70 – propozycja zmiany
§ 5. (uchylony). § 6. Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem: 1) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania; 2) wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania; 3) wniesienia żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa; 4) doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, o którym mowa w art.33d § 2, lub doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji; 5) doręczenia zawiadomienia o przystąpieniu do zabezpieczenia w przypadkach określonych w art. 32a § 3 i art. 35 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2012 r. poz. 1015, z późn. zm). § 7. Bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu: 1) prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe; 2) doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności; 3) uprawnomocnienia się orzeczenia sądu powszechnego w sprawie ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa; 4) wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu; 5) zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. § 8. Nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu.	§ 4a. Przerwanie biegu terminu przedawnienia, o którym mowa w § 4 powyżej, może nastąpić tylko jednokrotnie. § 5. (uchylony). § 6. Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem: 1) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania; 2) wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania; 3) wniesienia żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa; 4) doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, o którym mowa w art.33d § 2, lub doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji; 5) doręczenia zawiadomienia o przystąpieniu do zabezpieczenia w przypadkach określonych w art. 32a § 3 i art. 35 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2012 r. poz. 1015, z późn. zm). § 7. Bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu: 1) prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe; 2) doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności; 3) uprawnomocnienia się orzeczenia sądu powszechnego w sprawie ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa; 4) wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu; 5) zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. § 8. Nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu.

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 zadane zrównoważyć mechanizm przerywania biegu terminu przedawnienia. Jego wielokrotne stosowanie nie ma uzasadnienia ani logicznego, ani fiskalnego. Jeżeli bowiem organ podatkowy nie jest w stanie w okresie 5 lat od pierwszego przerywania 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 przerywaniu 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, uważam, iż zachodzi konieczność modyfikacji istniejącego mechanizmu przerywania biegu terminu przedawnienia poprzez stosowanie czynności egzekucyjnych.

Art. 116 § 5 Ordynacji podatkowej

Art. 116 – aktualny stan prawny	Art. 116 – propozycja zmiany
§ 1. Za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu: 1) nie wykazał, że: a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) albo b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy; 2) nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.	§ 1. Za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu: 1) nie wykazał, że: a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) albo b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy; 2) nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

Art. 116 – aktualny stan prawny	Art. 116 – propozycja zmiany
§ 2. Odpowiedzialność członków zarządu obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu, oraz zaległości wymienione w art. 52 powstałe w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu. § 3. W przypadku gdy spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji lub spółka akcyjna w organizacji nie posiada zarządu, za zaległości podatkowe spółki odpowiada jej pełnomocnik albo odpowiadają wspólnicy, jeżeli pełnomocnik nie został powołany. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio. § 4. Przepisy § 1–3 stosuje się również do byłego członka zarządu oraz byłego pełnomocnika lub wspólnika spółki w organizacji.	§ 2. Odpowiedzialność członków zarządu obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu, oraz zaległości wymienione w art. 52 powstałe w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu. § 3. W przypadku gdy spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji lub spółka akcyjna w organizacji nie posiada zarządu, za zaległości podatkowe spółki odpowiada jej pełnomocnik albo odpowiadają wspólnicy, jeżeli pełnomocnik nie został powołany. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio. § 4. Przepisy § 1–3 stosuje się również do byłego członka zarządu oraz byłego pełnomocnika lub wspólnika spółki w organizacji. § 5. Jako podstawa do zgłoszenia upadłości lub wszczęcia postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości, o którym mowa w art. 116 ust. 1 pkt 1 lit. a) Ordynacji podatkowej, nie może być traktowana zaległość podatkowa w okresie przed wydaniem decyzji określającej jej wysokość, której podatnik nie uiszcza, ponieważ nie uznaje obowiązku jej zapłaty lub nie ma świadomości jej istnienia. § 6. Spełnienie przesłanki wyłączającej odpowiedzialność akcesoryjną, o której mowa w art. 116 § 1 pkt 2) Ordynacji podatkowej, w przypadku osób wyszczególnionych w § 4 może nastąpić poprzez wskazanie mienia spółki według stanu posiadanej wiedzy tych osób na ostatni dzień pełnienia powierzonych im obowiązków, o ile mienie to na ten dzień umożliwiałoby zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części, a późniejsze jego uszczuplenie nie nastąpiło wskutek bezprawnych działań, za które te osoby ponoszą odpowiedzialność. § 7. Przepisów § 1 – § 3 nie stosuje się do likwidatora.

Zagadnienie odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych za zaległości podatkowe spółki zostało uregulowane w art. 116 Ordynacji podatkowej. Co do zasady, zakresem tego rodzaju odpowiedzialności objęte są zaległości podatkowe, których termin płatności upłynął w czasie pełnienia przez członków zarządu powierzonych im obowiązków, a egzekucja zaległości z majątku samej spółki okazała się bezskuteczna.

Z zakresu wyszczególnionej powyżej odpowiedzialności wyłączone zostały przypadki objęte tzw. przesłankami egzoneracyjnymi określonymi art. 116 pkt 1 i 2 Ordynacji podat-

kowej. Przepis ten stanowi, iż nie orzeka się o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe reprezentowanej przez niego spółki wówczas, gdy:

- członek zarządu wykaże, iż we właściwym czasie zgłosił wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe),
- niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości nastąpiło bez winy członka zarządu,
- członek zarządu wskaże mienie spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

Analiza sposobów procedowania organów podatkowych w sprawach z zakresu odpowiedzialności subsydiarnej członków zarządu prowadzi do konstatacji, iż przesłanka egzoneracyjna, której spełnienie warunkowane jest wykazaniem okoliczności terminowego zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub terminowego wszczęcia postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości, jest w obecnym brzmieniu przepisu art. 116 Ordynacji podatkowej niemożliwa do zastosowania. W praktyce bowiem nagminne jest wskazywanie przez organy podatkowe w trakcie postępowań akcesoryjnych jako ostatecznego terminu do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcia postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości 14. dnia liczonego od daty złożenia deklaracji podatkowej, w której ujawniono podatek w odmiennej wysokości, aniżeli wysokość określona późniejszą decyzją wymiarową. Ww. stanowisko organy uzasadniają tym, iż skoro spółka uiściła podatek w wysokości nieprawidłowej – wynikającej ze złożonej deklaracji, to de facto ze względu na brak terminowej zapłaty całej wysokości zobowiązania staje się niewypłacalna (zgodnie z definicją zawartą w art. 11 Prawa upadłościowego i naprawczego podmiot uważa się za niewypłacalny, jeżeli nie wykonuje swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. A ponadto w przypadku dłużnika będącego osobą prawną albo jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, uważa się za niewypłacalnego także wtedy, gdy jego zobowiązania przekroczą wartość jego majątku, nawet wówczas, gdy na bieżąco te zobowiązania wykonuje. stan niewypłacalności)

Opisany sposób procedowania wiąże się z szeregiem negatywnych konsekwencji:

- po pierwsze – uniemożliwia zarządowi spółki kapitałowej, który w chwili składania przez spółkę deklaracji nie musi mieć świadomości co do błędnej kwoty podatku w złożonej deklaracji lub też uważa, że wysokość zadeklarowanego podatku jest prawidłowa, zgłoszenia wniosków o ogłoszenie upadłości spółki lub wszczęcia postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości po otrzymaniu decyzji wymiarowej (a więc w momencie, w którym zarząd faktycznie uzyskuje wiedzę co do konieczności zapłaty podatku w innej wysokości niż wysokość zadeklarowana i która może skutkować powstaniem u spółki stanu niewypłacalności),
- po drugie – stwarza u członków zarządu spółki kapitałowej błędne przeświadczenie, iż już w momencie składania deklaracji podatkowej należy antycypować, czy w przyszłości organy podatkowe mogą prowadzić wobec spółki postępowanie podatkowe i zakończyć je decyzją określającą wysokość zobowiązania w odniesieniu do podatku i okresu rozliczeniowego ujętego w deklaracji. Chcąc zapobiegać wystąpieniu negatywnych konsekwencji wynikających z ryzyka wszczęcia postępowania akcesoryjnego, można dojść do konstatacji, iż zarząd spółki kapitałowej powinien ze względów ostrożnościowych przy każdej

deklaracji kierować dodatkowo wniosek o ogłoszenie upadłości zarządzanej spółki. Takie działanie służyłoby zabezpieczeniu się „na przyszłość” tak, aby w przypadku próby obciążenia członków zarządu zaległościami podatkowymi określonymi późniejszymi decyzjami wymiarowymi, możliwe było wykazanie omawianej przesłanki egzoneracyjnej;

- po trzecie – uprzywilejowuje organy podatkowe względem spółki kapitałowej i członków jej zarządu. Organ podatkowy dysponuje co do zasady 5-letnim okresem, licząc od końca roku, w którym powstał obowiązek płatności podatku, na prowadzenie postępowania w stosunku do spółki kapitałowej oraz postępowania akcesoryjnego wobec członków zarządu. W tym okresie, ze względu na opisaną praktykę organów podatkowych, członkowie zarządu *de facto* pozbawieni są jednak możliwości uwolnienia się od odpowiedzialności subsydiarnej za zaległości podatkowe spółki na opisanych zasadach określonych art. 116 § 1 pkt 1 lit a) Ordynacji podatkowej.

Zaproponowana zmiana treści art. 116 Ordynacji podatkowej ograniczy negocjowanie przez organy podatkowe terminowości zgłoszenia upadłości spółki kapitałowej lub wszczęcia postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości w przypadku (w kontekście spełnienia przesłanki egzoneracyjnej określonej art. 116 § 1 pkt 1 lit a) Ordynacji podatkowej), jeżeli czynności te są przedsięwzięte w ciągu 14 dni, licząc od daty otrzymania przez spółkę decyzji określającej wymiar podatku w wysokości powodującej powstanie u niej trudności finansowych i w konsekwencji stan jej niewypłacalności. Organ nie będzie wówczas mógł bezzasadnie łączyć terminu zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcia postępowania zapobiegawczego z wcześniejszym złożeniem deklaracji podatkowej, w której wskazano podatek w innej wysokości, aniżeli wysokość określona późniejszą decyzją wymiarową.

Zaproponowana treść § 5 pozwoliłaby również uczynić zadość utrwalonej linii orzeczniczej wypracowanej na gruncie prawa upadłościowego, w świetle której stan niewypłacalności i konieczność wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości nie powstaje, jeżeli dłużnik nie ma wiedzy lub przeświadczenia co do konieczności realizacji określonego zobowiązania. Przykładowo, Sąd Najwyższy w orzeczeniu z 29 kwietnia 1938 r. sygn. C III 487/38 zauważył – „Nie ma zaprzestania płacenia długów, gdy dłużnik nie płaci, ponieważ nie uznaje obowiązku zapłaty”. Identyczną myśl wyraził Sąd Najwyższy także w orzeczeniu z 29 lutego 1936 r., stwierdzając, że „nie można upatrywać podstawy ogłoszenia upadłości w tym, że dłużnik nie wykonuje wierzytelności, bo uważa ją za nienależną”.

Na gruncie omawianego zagadnienia ww. reguły tłumaczyć trzeba w ten sposób, iż dopiero decyzja określająca wymiar podatku stwarza po stronie spółki obowiązek uiszczenia podatku w wysokości innej niż wysokość uprzednio wskazana w deklaracji podatkowej. *De facto* zatem otrzymanie decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, a nie złożenie samej tylko deklaracji, stwarza realny wymóg poniesienia obciążenia finansowego przez spółkę, wynikającego z określenia podatku w innej wysokości niż wysokość zadeklarowana, co z kolei może skutkować powstaniem u niej stanu niewypłacalności i potrzeby skorzystania z mechanizmu zgłoszenia upadłości lub wszczęcia postępowania zapobiegawczego ogłoszeniu upadłości. Mając ww. rozważania na uwadze, działanie zarządu spółki kapitałowej, który zgłosi upadłość lub wszczęcie postępowania zapobiegawcze w terminie liczonym od daty otrzymania decyzji określającej, powinno być traktowane jako skutkujące spełnieniem analizowanej przesłanki egzoneracyjnej.

Reasumując, zaproponowana zmiana jest konieczna. Jej wprowadzenie wyłączy bowiem praktykowane przez organy podatkowe bezpodstawne negowanie spełnienia przesłanki warunkującej wyłączenie solidarnej odpowiedzialności podatkowej członków zarządu spółki kapitałowej, o której mowa w art. 116 § 1 pkt 1 lit a) Ordynacji podatkowej.

Art. 116 § 6 Ordynacji podatkowej

Wtrakcie postępowania w przedmiocie odpowiedzialności akcesoryjnej członkowie zarządu mają prawo uwolnić się od niej poprzez wskazanie składników majątkowych, z których możliwe jest przeprowadzenie egzekucji i zaspokojenie dochodzonych zaległości podatkowych spółki w znacznej części (przesłanka egzoneracyjna z art. 116 § 1 pkt 1 lit. c) Ordynacji podatkowej).

Ww. przesłanka sprawia znaczne trudności w realizacji u byłych członków zarządu, byłych pełnomocników i wspólników spółki w organizacji, wobec których wszczęto postępowanie w zakresie ich odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, w której w okresach wcześniejszych pełnili funkcje zarządcze. W praktyce osoby te rzadko dysponują bieżącą wiedzą o stanie majątkowym spółki. Ponadto nie można wykluczyć, iż pomimo że w momencie pełnienia przez nich opisanych funkcji stan majątkowy spółki był znaczny i pozwalał zaspokoić na bieżąco znane spółce zobowiązania podatkowe, to w późniejszym okresie jej działalności uległ zmniejszeniu wskutek okoliczności, za które wyszczególnione osoby nie odpowiadają.

Celem proponowanej zmiany jest urealnienie faktycznych zdolności byłych członków zarządu, byłych pełnomocników i wspólników spółki w organizacji do udzielania informacji o składnikach majątkowych znajdujących się we władaniu spółki, które mogą służyć zaspokojeniu zobowiązań podatkowych określonych decyzjami wymiarowymi. Jak zauważono, nie jest prawnie uzasadnione stawianie tych samych standardów w wykazywaniu przesłanek egzoneracyjnych wobec byłych członków zarządu, byłych pełnomocników i wspólników spółki w organizacji, które stawiane są w stosunku do osób pełniących funkcje w okresie prowadzonego postępowania w zakresie odpowiedzialności osób trzecich. Zasadne jest, aby przepis różnicował obie grupy osób i uwzględniał ich praktyczne możliwości w przekazywaniu informacji o stanie majątkowym spółki. Trudno również, aby osoby te miały ponosić jakiegokolwiek negatywne konsekwencje zdarzeń, które wystąpiły w obszarze stanu majątkowego spółki w okresie po zaprzestaniu przez nich wykonywania powierzonych im funkcji. Taką odpowiedzialność powinni ponosić tylko wówczas, gdyby zostało wykazane, iż zmniejszenie stanu majątkowego spółki (z którego potencjalnie możliwe było zaspokojenie zaległości spółki) nastąpiło w wyniku ich działań naruszających przepisy prawa.

Reasumując, zaproponowana zmiana treści art. 116 Ordynacji podatkowej służy złagodzeniu zakresu obowiązków stawianych byłym członkom zarządu, byłym pełnomocnikom i wspólnikom spółki w organizacji przy realizacji przesłanki z art. 116 § 1 pkt 1 lit. c) wyłączającej ich solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe spółki, którą zarządzali w przeszłości. Zmiana art. 116 poprzez dodanie § 6 w omawianym kształcie pozwoli urealnić ich faktyczne możliwości do wskazania składników majątkowych, z których możliwe jest zaspokojenie zaległości podatkowych spółki.

Art. 116 § 7 Ordynacji podatkowej

Przepis art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej określa zamknięty katalog podmiotów odpowiedzialnych za zaległości podatkowe pierwotnie zobowiązanego dłużnika. Wśród tych podmiotów nie wymieniono likwidatorów. Zatem orzeczenie o odpowiedzialności likwidatora za zobowiązania podatnika – spółki kapitałowej – w tym trybie jest niedopuszczalne. Nie można bowiem interpretować tego przepisu rozszerzająco, szczególnie mając na uwadze, że odpowiedzialność osób trzecich, uregulowana w rozdziale XV Ordynacji podatkowej, jako niezwiązana z obowiązkiem podatkowym i prawnopodatkowym stanem faktycznym, ma charakter odpowiedzialności wyjątkowej (por. uchwała 7 sędziów NSA z dnia 8 grudnia 2008 r. sygn. II FPS 6/08).

Ww. konstatacja wynika również z brzmienia art. 107 § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym osoby trzecie odpowiadają solidarnie z podatnikiem za jego zobowiązania tylko w przypadkach przewidzianych w powoływanej ustawie. W literaturze wskazuje się, że katalog podmiotów, które mogą być pociągnięte do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe, jest katalogiem zamkniętym, tzw. numerus clausus (S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, 521). Wśród podmiotów tych, ani w art. 116 Ordynacji podatkowej, jak również w innych przepisach, nie wymieniono likwidatorów spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Nadto w orzecznictwie wskazuje się, że co prawda prawa i obowiązki likwidatorów są analogiczne do praw i obowiązków członków zarządu, ale w granicach celu likwidacji. Ponadto likwidator jest odrębnym od spółki podmiotem prawa, podczas gdy zarząd nie ma podmiotowości prawnej i należy do wewnętrznej struktury spółki (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 24.10.2006 r., sygn. akt I SA/Po 296/06, opubl. Wspólnota 2007/39/45). Inne są więc kompetencje i zadania członków zarządu od likwidatorów. W zakresie odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe przepisy prawa nie dają więc podstaw wyciągania wniosków, że likwidator ponosi odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe całym swoim majątkiem, jak członek zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. To samo podkreśla się w doktrynie: „Odpowiedzialność (z art. 116 Ordynacji podatkowej) nie obejmuje również innych osób zarządzających majątkiem spółki, choćby likwidatorów lub syndyków”. (R. Kubacki, *Zasady odpowiedzialności zarządców spółek kapitałowych za zobowiązania podatkowe*, Przegląd Podatkowy 2/1998, str. 4).

Jak widać stanowisko, że likwidator nie ponosi odpowiedzialności za zobowiązania Spółki z o.o. na podstawie art. 116 Ordynacji podatkowej – zostało zaakceptowane zarówno przez doktrynę, jak i orzecznictwo i jako takie nie powinno budzić wątpliwości. Niemniej jednak praktyka niektórych organów podatkowych, zwłaszcza w okresie 2014 r., wskazuje, iż podejmują one próby objęcia likwidatorów dyspozycją art. 116 Ordynacji podatkowej. Proponowana regulacja zapobiega tego rodzaju nieprawidłowym praktykom.

Art. 118 – aktualny stan prawny	Art. 118 – propozycja zmiany
§ 1. Nie można wydać decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat, a w przypadku, o którym mowa w art. 117b § 1 – jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym miała miejsce dostawa towarów, upłynęły 3 lata. § 2. Przedawnienie zobowiązania wynikającego z decyzji, o której mowa w § 1, następuje po upływie 3 lat od końca roku kalendarzowego, w którym została doręczona decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. Przepisy art. 70 § 2 pkt 1, § 3 i 4 stosuje się odpowiednio, z tym że termin biegu przedawnienia po jego przerwaniu wynosi 3 lata.	§ 1. Nie można wydać decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat, a w przypadku, o którym mowa w art. 117b § 1 – jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym miała miejsce dostawa towarów, upłynęły 3 lata. § 1a. Decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej, dla swojej skuteczności, wymaga jej doręczenia w terminach określonych w § 1. § 2. Przedawnienie zobowiązania wynikającego z decyzji, o której mowa w § 1, następuje po upływie 3 lat od końca roku kalendarzowego, w którym została doręczona decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. Przepisy art. 70 § 2 pkt 1, § 3 i 4 stosuje się odpowiednio, z tym że termin biegu przedawnienia po jego przerwaniu wynosi 3 lata.

Art. 118 § 1 określa termin, w którym powinna zostać wydana decyzja o odpowiedzialności podatkowej podmiotu trzeciego. Co do zasady, termin ten wynosi 5 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym powstała zaległość podatkowa. W przypadku zaś decyzji dot. podatnika odpowiedzialnego solidarnie za zaległości podatkowe podmiotu dokonującego dostaw towarów na jego rzecz, na zasadach określonych przepisami podatku od towarów i usług, termin ten skrócono do lat 3, licząc od końca roku podatkowego, w którym miała miejsce dostawa towarów.

Powołana regulacja nie precyzuje terminu, w którym decyzję należy doręczyć. Zasadniczo trwa spór w doktrynie, czy doręczenie powinno nastąpić w terminie przewidzianym na wydanie decyzji, czy też możliwe jest, aby nastąpiło to w okresie późniejszym, w kolejnym roku podatkowym, już po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W ocenie autora, literalna i logiczna wykładnia zapisu przepisu art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej nakazuje uznać, iż w terminach przyjętych 5- i 3-letnim powinno nastąpić wydanie decyzji, jak również jej fizyczne doręczenie podatnikowi. Decyzja o odpowiedzialności podatkowej podmiotu trzeciego konstrukcyjnie przyjmuje formę decyzji ustalającej w rozumieniu art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Oznacza to, że zobowiązanie podatkowe w stosunku do podmiotu trzeciego powstaje dopiero z dniem doręczenia tej decyzji. Samo zaś wydanie jej nie powoduje żadnego skutku prawnego. Jeżeli zatem organ podatkowy wyda decyzję o odpowiedzialności akcesoryjnej podmiotu trzeciego przed upływem okresu przedawnienia, a doręczenie tej decyzji nastąpi dopiero w kolejnym roku – już po upływie okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego – to siłą rzeczy decyzja ta nie może być traktowana jako nakładająca jakiegokolwiek obowiązki podatkowe.

Jak zauważyłem we wcześniejszej części uwag do art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej, w doktrynie i orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowane są różne stanowiska co do obowiązku doręczenia decyzji w zakresie solidarnej odpowiedzialności podatkowej podmiotów trzecich. Przykładami tych orzeczeń, które potwierdzają przedstawione powyżej stanowisko, są np.:

- wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 stycznia 2006 r. sygn. II FSK 135/05. W treści uzasadnienia Sąd zauważył, iż „Wydanie decyzji w odniesieniu do decyzji konstytutywnych, do których należy decyzja wydana na podstawie art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej, należy rozumieć jako równoznaczne z doręczeniem decyzji stronie, wobec czego pojęcie wydać decyzję użyte w przepisie obejmuje również doręczenie decyzji osobie trzeciej przed upływem 5-letniego terminu wskazanego w tym przepisie”.
- wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 sierpnia 2009 r. sygn. III SA/Wa 1386/09. – „Zgodnie z art. 118 § 1 O.p. nie można wydać decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat. Stosownie do art. 108 § 1 O.p., a w stosunku do członków zarządu spółek kapitałowych – art. 116 § 1 i 2 O.p., o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy orzeka w drodze decyzji. Decyzja ta ma charakter konstytutywny, bowiem tworzy nowe stosunki prawne zarówno gdy chodzi o ich podmiot, jak i przedmiot. Podmiotem tych stosunków są osoby trzecie, a przedmiotem odpowiedzialność, która odnosi się nie do obowiązku świadczenia dłużnika, lecz do pokrycia długu” (B. Adamiak, L. Borkowski, R. Mastalski, J. Żubrzycki: Ordynacja podatkowa – Komentarz, Unimex, 2005, s. 448–450). Na mocy tej decyzji tworzy się odpowiedzialność osoby trzeciej wskutek wystąpienia przesłanek, z którymi poszczególne przepisy wiążą powstanie takiej odpowiedzialności. Skoro decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej ma charakter konstytutywny, to niezależnie od sformułowania w art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej, – skutki materialno-prawne tej decyzji należy wiązać z jej doręczeniem. Powstanie takiej odpowiedzialności jest uzależnione od czynności organu podatkowego (wydanie decyzji), dopiero jednak z dniem doręczenia tej decyzji można mówić o tym, że powstała odpowiedzialność w zakresie w niej określonym. Bowiem skutki materialno-prawne, jakie Ordynacja podatkowa wiąże z decyzjami ustalającymi (konstytutywnymi), w każdym wypadku powstają z doręczenia tych decyzji (art. 21 § 1 pkt 2, art. 68 § 1 O.p.).

Art. 121a – aktualny stan prawny	Art. 121a – propozycja zmiany
Brak art. 121a w obecnym stanie prawnym	Organ podatkowy w postępowaniu zobowiązany jest obdarzyć podatnika zaufaniem.

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.

Art. 133 – aktualny stan prawny	Art. 133 – propozycja zmiany
§ 1. Stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoba trzecia, o której mowa w art. 110–117b, która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy. § 2. Stroną w postępowaniu podatkowym może być również osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej inna niż wymieniona w § 1, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciąży na niej szczególnie obowiązki lub zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa. § 2a. Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zwrotu podatku od towarów i usług może być wspólnik spółki wymienionej w art. 115 § 1, uprawniony na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług do otrzymania zwrotu podatku. § 2b. Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawie stwierdzenia nadpłaty w zakresie zobowiązań byłej spółki cywilnej może być osoba, która była wspólnikiem spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki. § 3. W przypadku, o którym mowa w art. 92 § 3, jedną stroną postępowania są małżonkowie i każdy z nich jest uprawniony do działania w imieniu obojga.	§ 1. Stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoba trzecia, o której mowa w art. 110–117b, która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy. § 1a. W przypadku prowadzenia postępowania podatkowego wobec podmiotu, za którego zobowiązania osoba trzecia wskazana w art. 110–117b może ponosić odpowiedzialność, interesem prawnym osoby trzeciej jest oczekiwanie rozstrzygnięcia sprawy w sposób nieskutkujący wszczęciem wobec niej postępowania w zakresie subsydiarnej odpowiedzialności podatkowej. § 2. Stroną w postępowaniu podatkowym może być również osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej inna niż wymieniona w § 1, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciąży na niej szczególnie obowiązki lub zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa. § 2a. Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zwrotu podatku od towarów i usług może być wspólnik spółki wymienionej w art. 115 § 1, uprawniony na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług do otrzymania zwrotu podatku. § 2b. Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawie stwierdzenia nadpłaty w zakresie zobowiązań byłej spółki cywilnej może być osoba, która była wspólnikiem spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki. § 3. W przypadku, o którym mowa w art. 92 § 3, jedną stroną postępowania są małżonkowie i każdy z nich jest uprawniony do działania w imieniu obojga.

Zaproponowana modyfikacja art. 133 Ordynacji podatkowej poprzez dodanie do jego brzmienia § 1a o wskazanej treści służy zdefiniowaniu pojęcia interesu prawnego podmiotu trzeciego (wskazanego w art. 110–117b Ordynacji podatkowej) w ramach postępowania podatkowego prowadzonego wobec podatnika, za którego zobowiązania podatkowego – o ile nie zostaną uiszczone – odpowiedzialność solidarną może ponosić podmiot trzeci. Wprowadzenie omawianej definicji do systemu prawa jest uzasadnione potrzebą udzielenia podmiotowi trzeciemu legitymacji materialnej do uczestnictwa w tym postępowaniu w charakterze strony.

W ocenie autora, zaproponowane rozwiązanie jest istotnym elementem dbałości o sytuację prawną podmiotu trzeciego. W dotychczasowym stanie prawnym podmiot trzeci dysponuje legitymacją do działania w charakterze strony jedynie w postępowaniu zmierzającym do orzeczenia jego własnej odpowiedzialności podatkowej za inny podmiot na zasadach określonych art. 107–118 Ordynacji podatkowej.

Przyjęte rozwiązanie nie wydaje się być wystarczające. Oczywiście jest, iż podmiot trzeci – ze względu na opisany mechanizm odpowiedzialności podatkowej o charakterze subsydiarnym – zainteresowany jest korzystnym zakończeniem postępowania prowadzonego w stosunku do podmiotu, za którego zobowiązania ponosi odpowiedzialność. Istotne wydaje się to, aby podmiot trzeci jako strona tego postępowania dysponował możliwością przedstawiania zarówno merytorycznych argumentów pozwalających polemizować z ustaleniami organów podatkowych jak również dbał o formalnoprawne aspekty prowadzenia postępowania podatkowego. Zdaniem autora, rola podmiotu trzeciego nie może być – ze względu na ogólne zasady sprawiedliwości społecznej – ograniczona do działania jedynie w postępowaniu akcesoryjnym i ewentualnego wykazywania przesłanek egzoneracyjnych.

Warto zauważyć, iż wprowadzenie proponowanej zmiany odniesie skutek również w zakresie uprawnień i obowiązków przysługujących stronie przy szeregu czynności realizowanych w ramach postępowania podatkowego. Podmiot trzeci zyska np. możliwość wnoszenia odwołania od decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. W sytuacji zaś nieuzasadnionego pominięcia go jako strony postępowania będzie uprawniony do wystąpienia z żądaniem jego wznowienia w trybie art. 240 § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej.

Art. 245 – aktualny stan prawny	Art. 245 – propozycja zmiany
§ 1. Organ podatkowy po przeprowadzeniu postępowania określonego w art. 243 § 2 wydaje decyzję, w której: 1) uchyła w całości lub w części decyzję dotychczasową, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1, i w tym zakresie orzeka co do istoty sprawy lub umarza postępowanie w sprawie; 2) odmawia uchylenia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli nie stwierdzi istnienia przesłanek określonych w art. 240 § 1;	§ 1. Organ podatkowy po przeprowadzeniu postępowania określonego w art. 243 § 2 wydaje decyzję, w której: 1) uchyła w całości lub w części decyzję dotychczasową, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1, i w tym zakresie orzeka co do istoty sprawy lub umarza postępowanie w sprawie; 2) odmawia uchylenia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli nie stwierdzi istnienia przesłanek określonych w art. 240 § 1;

Art. 245 – aktualny stan prawny	Art. 245 – propozycja zmiany
3) odmawia uchylenia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1, lecz: a) w wyniku uchylenia mogłaby zostać wydana wyłącznie decyzja rozstrzygająca istotę sprawy tak jak decyzja dotychczasowa, albo b) wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68 lub art. 70. § 2. Odmawiając uchylenia decyzji w przypadkach wymienionych w § 1 pkt 3, organ podatkowy w rozstrzygnięciu stwierdza istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1 oraz wskazuje okoliczności uniemożliwiające uchylenie decyzji.	3) odmawia uchylenia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1, lecz: a) w wyniku uchylenia mogłaby zostać wydana wyłącznie decyzja rozstrzygająca istotę sprawy tak jak decyzja dotychczasowa, albo b) wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68 lub art. 70. § 2. Odmawiając uchylenia decyzji w przypadkach wymienionych w § 1 pkt 3, organ podatkowy w rozstrzygnięciu stwierdza istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1 oraz wskazuje okoliczności uniemożliwiające uchylenie decyzji.

Na podstawie art. 245 § 1 pkt 3 lit b) Ordynacji podatkowej organy podatkowe mają prawo odmówić uchylenia decyzji ostatecznej, co do której istnieją przesłanki wznowienia postępowania wskazane w art. 240 § 1 Ordynacji podatkowej, jeżeli stwierdzi, iż wydanie nowej decyzji w sprawie jest niemożliwe ze względu na upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Uważam, iż ww. regulacja jest nieprawidłowa i stoi w sprzeczności z ogólnie rozumianymi zasadami sprawiedliwości społecznej oraz bezpieczeństwa obrotu gospodarczego. Wskutek jej zastosowania wydano decyzje podatkowe określające niekiedy bardzo wysokie zaległości podatkowe, w ramach postępowania obciążonego istotnymi nieprawidłowościami uzasadniającymi wznowienie postępowania ze względu np. na:

- wydanie decyzji w oparciu o sfałszowany materiał dowodowy (przesłanka – wznowieniowa określona art. 240 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej),
- wydanie decyzji w wyniku przestępstwa (przesłanka wznowieniowa określona art. 240 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej),
- prowadzenie postępowania łącznie z udziałem w postępowaniu podatkowym strony bez jej własnej winy (art. 240 § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej),
- późniejsze ujawnienie istotnych dla sprawy nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów istniejących w dniu wydania decyzji nieznanymi organowi, który wydał decyzję podlegającą usankcjonowaniu i brak jest jakiegokolwiek trybu ich wzruszenia. W takiej sytuacji Ustawodawca *de facto* dopuszcza możliwość legalizacji decyzji, pomimo iż obciążone są różnego rodzaju wadami prawnymi i w konsekwencji mogą być rażąco krzywdzące dla podatników, w tym podmiotów uczestniczących w obrocie gospodarczym. Analiza omawianej regulacji dowodzi braku logicznego uzasadnienia dla jej istnienia w procedurze podatkowej. Nie można wykluczyć, iż przepis stworzono jedynie w celu ograniczenia stosowania przez podatników konstrukcji wznowie-

nia postępowania celem kwestionowania istniejących decyzji i w efekcie dochodzenia zwrotu od Skarb Państwa niesłusznie pobranych należność publicznoprawnych.

Mając ww. na uwadze, postulat usunięcia z systemu prawa art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) Ordynacji podatkowej zasługuje na pełną aprobatę.

Art. 274b – aktualny stan prawny	Art. 274b – propozycja zmiany
§ 3. Brak § 3 w obecnym stanie prawnym	§ 3. Czynności sprawdzające powinny zostać zakończone bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 14 dni od dnia ich podjęcia.

Zgodnie z obecnie obowiązującym art. 274b § 1, jeżeli przeprowadzenie czynności sprawdzających zasadność zwrotu podatku wymaga przedłużenia terminu zwrotu podatku wynikającego z odrębnych przepisów, w tym podatku VAT, organ podatkowy może postanowić o przedłużeniu tego terminu do czasu zakończenia czynności sprawdzających. Ustawodawca, pomimo iż umożliwił organom podatkowym badanie zasadności zwrotu podatku w ramach czynności sprawdzających, nie wprowadził do ustawy ograniczenia czasowego, w jakim organy te byłyby zobowiązane zakończyć czynności sprawdzające. Niemniej jednak należy przyjąć, iż do terminu załatwienia sprawy zastosowanie powinien znaleźć art. 139 § 1 O.p., zgodnie z którym załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej. W związku z tym, że rzeczywisty i przedmiotowy charakter czynności sprawdzających określony w art. 272 O.p. daje podstawę do twierdzenia, iż czynności sprawdzające mają na celu jedynie sprawdzenie, stwierdzenie oraz ustalenie zgodności poprawności dokumentów ze stanem faktycznym należy stwierdzić, że służą one sprawnemu wyjaśnieniu sprawy. Dlatego postuluje się ograniczenie czasu prowadzenia czynności sprawdzających.

Art. 282b – aktualny stan prawny	Art. 282b – propozycja zmiany
§ 3. Wszczęcie kontroli przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia wymaga zgody kontrolowanego.	§ 3. Wszczęcie kontroli przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia wymaga zgody lub wniosku kontrolowanego. Wyrażenie zgody lub złożenia wniosku przez kontrolowanego następuje w formie pisemnej.

Możliwość wszczęcia kontroli przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia zgodnie z art. 282b § 3 Ordynacji podatkowej jest szczególną instytucją. Dlatego proponuje się wprowadzenie zmian polegających na konkretnym wskazaniu, iż wyrażenie zgody kontrolowanego, czy złożenie wniosku o przeprowadzenie kontroli przed upływem 7 dni wymaga zachowania formy pisemnej.

Art. 284a – aktualny stan prawny	Art. 284a – propozycja zmiany
§ 3. Dokumenty z czynności kontrolnych dokonanych z naruszeniem obowiązku, o którym mowa w § 2, nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym.	§ 3. Dokumenty z czynności kontrolnych dokonanych z naruszeniem obowiązku, o którym mowa w § 2, oraz dowody przeprowadzone w toku kontroli 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.), nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym.

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.

Art. 284a – aktualny stan prawny	Art. 284a – propozycja zmiany
§ 5. Organ podatkowy może zawiesić kontrolę podatkową, jeżeli w okresie 30 dni od dnia jej wszczęcia nie zostaną ustalone dane identyfikujące kontrolowanego.	§ 5. Organ podatkowy umarza kontrolę podatkową, jeżeli w terminie, o którym mowa w § 2, nie doręczy upoważnienia do przeprowadzenia kontroli kontrolowanemu lub osobie, o której mowa w art. 281a, albo osobie wymienionej w art. 284 § 2.
§ 5a. Zawieszona kontrola podatkowa może być podjęta w każdym czasie, gdy zostaną ustalone dane identyfikujące kontrolowanego.	§ 5a. W przypadku, gdy w terminie 3 dni od dnia wszczęcia kontroli nie zostaną ustalone dane identyfikacyjne kontrolowanego § 5 stosuje się odpowiednio.
§ 5b. Zawieszona kontrola podatkowa podlega umorzeniu, jeżeli w ciągu 5 lat od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu nie zostaną ustalone dane identyfikujące kontrolowanego.	§ 5b. Umorzona kontrola podatkowa może zostać ponownie wszczęta, jeżeli zostaną ustalone dane identyfikujące kontrolowanego lub gdy wystąpią okoliczności umożliwiające doręczenie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli kontrolowanemu lub osobie, o której mowa w art. 281a, albo osobie wymienionej w art. 284 § 2.
§ 5c. Przepisów § 5–5b nie stosuje się do kontrolowanego przedsiębiorcy.	§ 5c. Przepisów § 5a–5b nie stosuje się do kontrolowanego przedsiębiorcy.
§ 6. Postanowienie o zawieszeniu kontroli oraz postanowienie o umorzeniu kontroli pozostawia się w aktach sprawy.	§ 6. Postanowienie o umorzeniu kontroli pozostawia się w aktach sprawy.

W obecnym stanie prawnym organ podatkowy może zawiesić kontrolę podatkową w sytuacji, gdy w okresie 30 dni od dnia wszczęcia kontroli na podstawie legitymacji nie zostaną ustalone dane identyfikujące kontrolowanego. Niemniej jednak, instytucja ta wywołuje wątpliwości dotyczące samej możliwości zastosowania tej regulacji. Wynika to z tego, iż jeśli dane kontrolowanego nie zostaną ustalone przez okres 30 dni, to niemożliwe jest doręczenie takiej osobie upoważnienia w terminie 3 dni od dnia wszczęcia kontroli. Obowiązek ten nie został także wyeliminowany w przypadku, gdy kontrola została podjęta pod nieobecność kontrolowanego, którego adresu kontrolujący nie posiada. Dodatkowo należy zauważyć, iż instytucja zawieszenia kontroli podatkowej w praktyce nie jest stosowana przez organy podatkowe. W związku z tym proponuje się zmianę zbędnej regulacji i umożliwienie organom podatkowym umorzenie takiej kontroli, jeżeli nie zostaną ustalone dane identyfikujące kontrolowanego lub gdy wystąpią okoliczności umożliwiające doręczenie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli kontrolowanemu lub osobie, o której mowa w art. 281a, albo osobie wymienionej w art. 284 § 2. Dodatkowo proponuje się wprowadzić zmianę polegającą na umożliwieniu wszczęcia uprzednio umorzonej kontroli po ustaniu przyczyn umorzenia.

Art. 284b – aktualny stan prawny	Art. 284b – propozycja zmiany
§ 1. Kontrola powinna zostać zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie wskazanym w upoważnieniu, o którym mowa w art. 283. § 2. O każdym przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, o którym mowa w art. 283, kontrolujący obowiązany jest zawiadomić na piśmie kontrolowanego, podając przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazując nowy termin jej zakończenia. § 3. Dokumenty dotyczące czynności kontrolnych dokonanych po upływie tego terminu nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym, chyba że został wskazany nowy termin zakończenia kontroli.	§ 1. Kontrola powinna zostać zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia jej wszczęcia wskazanym w upoważnieniu, o którym mowa w art. 283. § 2. O każdym przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, o którym mowa w art. 283, kontrolujący obowiązany jest zawiadomić na piśmie kontrolowanego, podając przyczyny oraz okoliczności przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazując nowy termin jej zakończenia. § 3. Dokumenty zgromadzone w trakcie prowadzonych czynności kontrolnych dokonanych po upływie terminu, o którym mowa w § 1, lub gdy nie zawiadomiono na piśmie kontrolowanego o przyczynie przedłużenia terminu kontroli nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym. § 4. W przypadku przekroczenia terminu zakończenia kontroli lub przekroczenia limitu czasu trwania kontroli, o którym mowa w art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2004 r., Nr 173, poz. 1807 z późn. zm.), organ podatkowy zobowiązany jest zakończyć kontrolę w terminie 7 dni od dnia złożenia wezwania przez podatnika do zakończenia kontroli. § 5. Termin zakończenia kontroli podatkowej może zostać przedłużony nie więcej niż dwukrotnie.
Brak § 4 w obecnym stanie prawnym	
Brak § 5 w obecnym stanie prawnym	

Zgodnie z obowiązującymi regulacjami prawnymi organ podatkowy obowiązany jest zakończyć kontrolę nie później niż w terminie wskazanym w upoważnieniu. Zakończenie kontroli podatkowej, zgodnie z art. 291 § 4 Ordynacji podatkowej, następuje w dniu doręczenia kontrolowanemu protokołu kontroli. Oznacza to, że w terminie wskazanym w upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli powinny być przeprowadzone czynności oraz sporządzony i doręczony protokół kontroli podatnikowi. 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.

Przepis art. 284b § 2 umożliwia wielokrotne przedłużanie terminu zakończenia kontroli. Elementem wystarczającym do zastosowania tej instytucji jest obowiązek zawi-

domienia na piśmie kontrolowanego o przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu. Kontrolujący w piśmie skierowanym do podatnika obowiązany jest jedynie do podania subiektywnych przyczyn przedłużenia terminu zakończenia kontroli oraz wskazania nowego terminu jej zakończenia. Działania te, pomimo iż powinny być realizowane z poszanowaniem procedur podatkowych, są częstokroć nadużywane przez organy podatkowe. Ponadto podatnicy nie mają możliwości kwestionowania zasadności podanych przyczyn przedłużenia oraz nowego terminu zakończenia kontroli. Tylko w przypadku gdy kontrolujący nie poda takich przyczyn lub wskaże na nie w sposób niezwiązany z istotą kontroli, podatnik może złożyć skargę na nieuzasadnione przedłużanie kontroli do organu drugiej instancji lub wnioskować o odstąpienie od kontroli, skoro kontrolujący nie może zakończyć jej w wyznaczonym terminie. Dlatego też, wprowadzenie regulacji, które umożliwiłaby przedłużenie kontroli nie więcej niż dwukrotnie, prowadziłoby do stabilizacji przepisów dotyczących systemu prowadzenia kontroli. Dodatkowo zasadne jest wprowadzenie regulacji dyscyplinujących organ podatkowy w przypadku przekroczenia limitów trwania kontroli oraz limitów prowadzenia czynności kontrolnych wynikających z przepisu art. 83 u.s.d.g. Zgodnie z obecnym stanem prawnym naruszenie tych regulacji nie powoduje niemożności prowadzenia kontroli, jak i nie dyskwalifikuje dowodów zebranych po tym okresie. Stan ten prowadzi do tego, że określone ustawowo terminy nie prowadzą do negatywnych skutków w przypadku, gdy organ podatkowy będzie prowadziły czynności kontrolne po upływie ustalonych terminów.

Art. 285b – aktualny stan prawny	Art. 285b – propozycja zmiany
Kontrola lub poszczególne czynności kontrolne za zgodą kontrolowanego mogą być przeprowadzane również w siedzibie organu podatkowego, jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli lub kontrolowany zrezygnował z uczestniczenia w czynnościach kontrolnych.	Poszczególne czynności kontrolne za zgodą kontrolowanego lub na jego wniosek mogą być przeprowadzane również w siedzibie organu podatkowego, jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli lub kontrolowany zrezygnował z uczestniczenia w czynnościach kontrolnych.

Miejsca, w których mogą być dokonywane poszczególne czynności kontrolne, zostały określone w art. 285a Ordynacji podatkowej oraz art. 285b. Ponadto kwestia ta została uregulowana w art. 285b, który dopuszcza możliwość prowadzenia czynności kontrolnych także w siedzibie organu podatkowego. Niemniej jednak warunki, jakie muszą być spełnione, aby czynności kontrolne mogły być prowadzone w siedzibie organu, częstokroć uniemożliwiają prawidłowe zastosowanie tego przepisu. Dlatego proponuje się zmianę regulacji art. 285b Ordynacji podatkowej polegającą na tym, aby na prośbę kontrolowanego czynności kontrolne mogłyby być prowadzone w siedzibie organu podatkowego. Ponadto proponuje się skreślenie początkowego wyrazu w analizowanym przepisie „(...) Kontrola (...)” w celu jego doprecyzowania i ujednolicenia z wymogami stawianymi przez art. 285a Ordynacji podatkowej.

Art. 287 – aktualny stan prawny	Art. 287 – propozycja zmiany
§ 2. Czynności określone w § 1 pkt 2 kontrolowany jest obowiązany wykonać nieodpłatnie	§ 2. Czynności określone w § 1 pkt 2 kontrolowany jest obowiązany wykonać nieodpłatnie. Za pozostałe czynności koszty ponosi Skarb Państwa, województwo, powiat lub gmina.

W celu szczegółowego doprecyzowania regulacji dotyczących odpłatności za poszczególne czynności proponuje się dodanie do § 2 art. 287 następującej treści: „Za pozostałe czynności koszty ponosi Skarb Państwa, województwo, powiat lub gmina”. Taki zapis będzie jednoznacznie przesądzał, iż to na Skarbie Państwa, województwie, powiecie, czy gminie spoczywa ciężar ponoszenia kosztów z wyjątkiem określonym w art. 287 § 1 pkt 2.

Art. 287 – aktualny stan prawny	Art. 287 – propozycja zmiany
§ 5. Kontrolujący są uprawnieni do wstępu na teren jednostki kontrolowanej oraz poruszania się po tym terenie na podstawie legitymacji służbowej bez potrzeby uzyskiwania przepustki oraz nie podlegają rewizji osobistej przewidzianej w regulaminie wewnętrznym tej jednostki; podlegają natomiast przepisom o bezpieczeństwie i higienie pracy obowiązującym w kontrolowanej jednostce.	§ 5. Kontrolujący są uprawnieni do wstępu na teren jednostki kontrolowanej oraz poruszania się po tym terenie na podstawie legitymacji służbowej. Jeżeli regulamin wewnętrzny kontrolowanej jednostki wymaga uzyskania przepustki kontrolowany jest obowiązany wydać ją kontrolującym po uprzednim okazaniu legitymacji służbowej; kontrolujący podlegają przepisom o bezpieczeństwie i higienie pracy obowiązującym w kontrolowanej jednostce.
Brak § 6 w obecnym stanie prawnym	§ 6. Kontrolujący nie podlegają rewizji osobistej przewidzianej w regulaminie wewnętrznym kontrolowanej jednostki.

W przypadku obowiązywania w kontrolowanych jednostkach regulaminów wewnętrznych, w których określono sposób weryfikacji tożsamości osób w nich przebywających, proponuje się wprowadzenie zmian w art. 287 § 5 oraz dodanie § 6. Brak jest podstaw do tego, aby kontrolujący byli zwolnieni z obowiązku posiadania określonego oznaczenia (przepustki) jeżeli wewnętrzne regulacje tego wymagają. Mając jednak na uwadze prawidłowe wykonywanie obowiązków przez kontrolujących, wprowadzono zapis, iż kontrolowany zobowiązany jest wydać przepustkę kontrolującemu po ustaleniu tożsamości na podstawie okazanej legitymacji służbowej.

Art. 289 – aktualny stan prawny	Art. 289 – propozycja zmiany
§ 1. Kontrolowanego, osobę go reprezentującą lub osobę wskazaną w trybie art. 281a albo w trybie art. 284 § 1 zdanie drugie zawiadamia się o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych przynajmniej na 3 dni przed terminem ich przeprowadzenia, a dowodu z oględzin nie później niż bezpośrednio przed podjęciem tych czynności. § 2. Przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli kontrolowany, osoba go reprezentująca lub przez niego wskazana w trybie art. 281a albo w trybie art. 284 § 1 zdanie drugie są nieobecne, a okoliczności sprawy uzasadniają natychmiastowe przeprowadzenie dowodu.	§ 1. Kontrolowanego, osobę go reprezentującą lub osobę wskazaną w trybie art. 281a albo w trybie art. 284 § 1 zdanie drugie zawiadamia się o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych przynajmniej na 3 dni robocze przed terminem ich przeprowadzenia, a dowodu z oględzin nie później niż bezpośrednio przed podjęciem tych czynności. § 2. Przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli kontrolowany, osoba go reprezentująca lub przez niego wskazana w trybie art. 281a albo w trybie art. 284 § 1 zdanie drugie są nieobecne i brak jest z nimi kontaktu, a okoliczności sprawy uzasadniają natychmiastowe przeprowadzenie dowodu.

Regulacja umożliwia kontrolowanemu uczestniczenie w czynnościach dowodowych podejmowanych w trakcie prowadzonej kontroli podatkowej. Niemniej jednak z uwagi na wprowadzenie krótkiego okresu na zawiadomienie kontrolowanego przez kontrolujących o przeprowadzeniu dowodu instytucja ta jest często naruszana przez kontrolujących. Dlatego też, proponuje się wprowadzenie zmiany polegającej na dodaniu za określonym terminem 3 dni słowa „robocze”, co skutecznie wyeliminuje występowanie problemu. Dla przykładu, w przypadku doręczenia zawiadomienia przez kontrolujących ostatniego dnia roboczego, tj. w piątek, kontrolowany w rzeczywistości będzie miał zdecydowanie utrudnione zadanie uczestniczenia w przeprowadzeniu dowodu.

Dodatkowo należy zauważyć, iż istnieje uzasadniona potrzeba modyfikacji § 2 art. 289, zgodnie z którym realnie organ podatkowy posiada uprawnienie nie informowania kontrolowanego o zamiarze przeprowadzeniu dowodu tylko wtedy, kiedy uzna, iż okoliczności sprawy uzasadniają natychmiastowe przeprowadzenie dowodu.

Art. 290b – aktualny stan prawny	Art. 290b – propozycja zmiany
Brak art. 290b w obecnym stanie prawnym	§ 1. W przypadku stwierdzenia w toku kontroli, że organ prowadzący kontrolę był niewłaściwy miejscowo w momencie wszczęcia kontroli podatkowej, kontrola zostaje umorzona. Dokonane czynności nie stanowią dowodu.

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

Art. 291 – aktualny stan prawny	Art. 291 – propozycja zmiany
§ 3. W przypadku niezłożenia wyjaśnień lub zastrzeżeń w terminie określonym w § 1, przyjmuje się, że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli.	§ 3. W przypadku niezłożenia wyjaśnień lub zastrzeżeń w terminie określonym w § 1, przyjmuje się, że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli.

Zgodnie z art. 291 § 3 Ordynacji podatkowej, w przypadku niezłożenia wyjaśnień lub zastrzeżeń w terminie określonym w 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli, przyjmuje się, że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli. Taka konstrukcja omawianego przepisu stanowi próbę ograniczenia kontrolowanemu prawa do zaskarżania ustaleń zawartych w protokole na etapie postępowania podatkowego. Dodatkowo należy zauważyć, że utarta linia orzecznicza wskazuje odmienny pogląd aniżeli literalne brzmienie powyższej regulacji. Dlatego też, proponuje się uchylenie § 3 art. 291 Ordynacji podatkowej.

Art. 292 – aktualny stan prawny	Art. 292 – propozycja zmiany
W sprawach nieuregulowanych w niniejszym dziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 102 § 2 i 3, art. 135–138, art. 139 § 4, art. 140 § 2, art. 141 i art. 142 oraz przepisy rozdziałów 1, 2, 5, 6, 9 z wyłączeniem art. 171a, rozdziałów 10–12, 14, 16, 22 oraz 23 działu IV.	W sprawach nieuregulowanych w niniejszym dziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 102 § 2 i 3, art. 135–138, art. 139 § 4, art. 140 § 2, art. 141 i art. 142 oraz przepisy rozdziałów 1, 2, 5, 6, 9 z wyłączeniem, rozdziałów 10–12, 14, 16, 22 oraz 23 działu IV.

Zgodnie z art. 171a § 1 w aktach sprawy zakłada się metrykę sprawy w formie pisemnej lub elektronicznej. Metryka stanowi rodzaj ewidencji dokonywanych czynności przez urzędników. Odnotowuje się w niej wszystkie osoby uczestniczące w działaniach podejmowanych w trakcie postępowania podatkowego oraz wykonywane przez nie czynności. Zamieszcza się również informację o rodzaju, dacie wydania i identyfikatorze dokumentu określającego daną czynność. Niemniej jednak metryka sprawy nie jest tworzona dla kontroli podatkowej. Dlatego trudno jest ustalić, kiedy i w jakim zakresie kontrolujący brali udział w podejmowanych czynnościach kontrolnych. Dlatego postuluje się usunięcie

wyłłączenia art. 171a z art. 292 Ordynacji podatkowej. W ten sposób działania i ewentualną przewlekłość kontrolujących będzie można w prawidłowy sposób ocenić. Należy także zauważyć, iż w ustawodawca, wprowadzając instytucję metryki sprawy, kierował się zwiększeniem odpowiedzialności urzędników za jakość podejmowanych działań i wydawanych rozstrzygnięć.

Składając niniejsze projekty nowelizacji dwóch podstawowych aktów prawnych polskiego prawa podatkowego, których celem jest usprawnienie jego funkcjonowania, poprawa przejrzystości, usunięcie wątpliwości interpretacyjnych, pozostaję z nadzieją, że dzięki wspólnemu dążeniu do realizacji takich celów co wiernie realizuje od wielu lat Pracodawcy RP, ale także, przy zrozumieniu ze strony przedstawicieli administracji podatkowej i Parlamentu, że możliwe będzie wprowadzenie ich do procesu legislacyjnego.

ISBN 978-83-932962-2-4

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