

PODATEK VAT W SYSTEMIE PODATKÓW POŚREDNICH

Analiza dochodów budżetu państwa wskazuje na fakt, iż 4/5 wszystkich dochodów stanowią wpływy podatkowe. Na tę wielkość składa się ponad 50% udział podatków pośrednich. Analizując zmiany w systemie finansowania państwa wskazać należy na zwiększający się udział podatków pośrednich w finansowaniu wydatków publicznych. Przyczynia się do tego kilka czynników, z których za najważniejsze uznać należy wprowadzenie nowoczesnych, wielofazowych konstrukcji podatkowych, ułatwiających kontrolę podatkową oraz wykorzystywanie na coraz szerszą skalę efektu znieczulenia podatkowego ułatwiającego nakładanie nowych ciężarów podatkowych bez wywoływania sprzeciwu ze strony podatników¹ (czytaj: przyszłych wyborców).

Genezy opodatkowania pośredniego można doszukiwać się w regaliach zastrzeżonych dla władców, związanych np. z wyłącznością na polowania, w leśnictwie, rybołówstwie, górnictwie, stopniowo rozszerzanych na dochody z loterii, emisji pieniądza, dochodów z wód, soli, działalności poczty i telegrafu, kolei². Chociaż podatek obrotowy w formie ogólnej wprowadzono w Hiszpanii już w 1342 r., to w innych krajach³ nie był on w zasadzie znany aż do końca I wojny światowej. W okresie od 1916 do 1923 opodatkowanie podatkami obrotowymi wprowadzono w Niemczech, we Włoszech i Czechosłowacji, we Francji, na Węgrzech i w Rumunii oraz w Polsce. Dalszy rozwój podatków pośrednich w dwudziestym wieku przypada na lata od 1968 do 1973, wówczas to na skutek zaleceń Europejskiej Wspólnoty

¹ *Niezwykle interesujące jest to, że z podatków pośrednich równie chętnie korzystają współczesne demokracje jak i państwa socjalistyczne. Historycznie podatki pośrednie dominują w państwach socjalistycznych i słabo rozwiniętych. W tych pierwszych - państwo dowolnie mogło ustalać ceny, mogło też obciążać podatkami najliczniej reprezentowaną grupę przedsiębiorstw państwowych. Podatki bezpośrednie są trudniejsze do wprowadzenia ze względów społecznych. W dawnym ZSRR na podatki bezpośrednie przypadało zaledwie 7% wpływów budżetowych. W drugiej grupie państw - władze polityczne starają się zmniejszyć odczuwalność ciężarów podatkowych poprzez system podatków pośrednich. Do grupy tej z jednej strony należą Egipt, Iran, Wenezuela, Ekwador, Ghana, Gwatemala. W państwach tych 90% wpływów przypada na podatki pośrednie o prostej technice poboru. Są to kraje, w których administracja skarbową jest młoda, bez tradycji i niewystarczająco wykształcona - stosowane są proste techniki podatkowe np. opłaty celne, podatek importowy lub techniki ryczałtowe.*

² N. Gajl: *Modele podatkowe. Podatki obrotowe i inne formy obciążeń pośrednich*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe 1995 r., s.33.

³ Wyjątkiem są Stany Zjednoczone, gdzie w latach 1862-1865 obowiązywało opodatkowanie obrotu.

Gospodarczej, wzorem Francji ⁴, wprowadzono opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej w RFN, w Holandii i Luksemburgu, w Belgii, we Włoszech oraz w Wielkiej Brytanii. W 1993 r. do państw stosujących podatek od wartości dodanej dołączyła Polska, przy czym pełna harmonizacja krajowego podatku od wartości dodanej z prawodawstwem europejskim, miała miejsce po 10 latach od tej daty, w roku 2004, w roku wstąpienia Polski w poczet państw członkowskich Unii Europejskiej.

Określenie podatki pośrednie związane jest ze sformułowanym w latach dwudziestych podziałem podatków na:

- tzw. podatki bezpośrednie - powiązane wprost z osiągnięciem bądź uzyskiwaniem dochodów, przychodów, wynagrodzeń, majątku, o prostej relacji pomiędzy źródłem opodatkowania a samym podatkiem,
- tzw. podatki pośrednie - które w sposób wtórny, pośrednio wskazują na domniemane istnienie dochodu, dotyczą bowiem z zasady głównie dokonywanych wydatków.

Jakkolwiek na temat użyteczności stosowanego kryterium istnieją rozbieżne opinie, co wynika np. z trudności w jednoznacznym określeniu podatków obrotowych jednofazowych, jak i podatków od wartości dodanej⁵, tym niemniej, podział ten pozwala na rozróżnienie skrajnie odmiennych konstrukcji podatkowych. Opierając się na opozycji: bezpośrednie-pośrednie, można podzielić dalej podatki pośrednie (obrotowe) na podatki obrotowe jednofazowe i obrotowe wielofazowe ⁶.

Podział ten został przyjęty jako podstawa prezentacji podatków pośrednich w dalszej części pracy.

⁴ *Koncepcja teoretyczna podatku VAT opracowana została przez H. Lauré (H. Lauré: Traité de la politique fiscale. Paris 1952 s. 34 i n.) i wprowadzona obligatoryjnie do opodatkowania przedsiębiorstw produkcyjnych w 1954 r.*

⁵ *W przypadku podatku od wartości dodanej mamy do czynienia nie tyle z opodatkowaniem obrotu co nadwyżek. Podatki obrotowe wykraczają poza ramy typowego opodatkowania pośredniego.*

⁶ *Część autorów proponuje podział podatków obrotowych na: wielofazowe-kaskadowe, jednokrotne, od wartości dodanej - patrz szerzej N. Gajl: Modele podatkowe. Podatki obrotowe i inne formy obciążeń pośrednich. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe. 1995 r., s.33.*

PODATKI JEDNOFAZOWE

Podatki jednofazowe obciążają najczęściej wytwórcę lub handel. U podstaw tej konstrukcji leży przekonanie, że wszystkie towary wyprodukowane zostaną sprzedane ⁷ - stąd postulat obciążenia podatkiem przemysłu. Pobranie podatku na etapie zbytu wyprodukowanych wyrobów oznacza, że jest on włączony w cenę i będzie ostatecznie zapłacony w chwili dokonania wydatku przez konsumenta. Jako, że dany towar jest obciążony tylko raz podatkiem, stawki podatku muszą być odpowiednio wysokie, co związane jest z wymogiem zapewnienia odpowiedniej wydajność podatku.

Konstrukcja podatku jest niezwykle prosta i przez to wydaje się korzystna, jednakże z jej stosowaniem związane są istotne trudności:

- technika podatku jednofazowego niesie ryzyko łatwych oszustw podatkowych. Jeżeli produkcja danego dobra nie jest znana fiskusowi lub też fiskusowi umknął element przedstawienia danego dobra do sprzedaży konsumentowi lub towar przejechał granicę państwa nie oclony, nie opodatkowany, tym samym podatek nie będzie pobrany. Ryzyko, że towar ujdzie uwadze fiskusa jest na tyle duże, że stosować należy wysokie stawki podatkowe, co rodzi ten skutek, że i oszustwo podatkowe jest szczególnie opłacalne,
- druga trudność polega na niemożności jednoznacznego zdefiniowania aktu produkcji, z konieczności więc stosować należy różne stawki podatkowe dla np. zakupów dla potrzeb produkcji i konsumpcji w przypadku niektórych dóbr, które mogą być potraktowane jednocześnie jako dobro finalne i półprodukt do dalszego przetworzenia,
- dodatkowo, podatek jednofazowy powoduje powstawanie tendencji do koncentracji pionowej przedsiębiorstw.

W Polsce w chwili obecnej konstrukcja podatku jednofazowego obciąża głównie handel w postaci: podatku akcyzowego, cła, podatku od gier losowych i zakładów wzajemnych.

⁷ Np. stary hiszpański podatek obrotowy nakładany na cenę sprzedaży lub wartość wymiany dóbr materialnych - *alcabala*.

PODATKI WIELOFAZOWE

Grupa podatków wielofazowych stanowi stosunkowo zróżnicowaną grupę konstrukcji podatkowych. Istnieje możliwość wyodrębnienia dwóch podstawowych typów podatków wielofazowych⁸:

- podatki obrotowe wielofazowe brutto,
- podatki obrotowe wielofazowe netto.

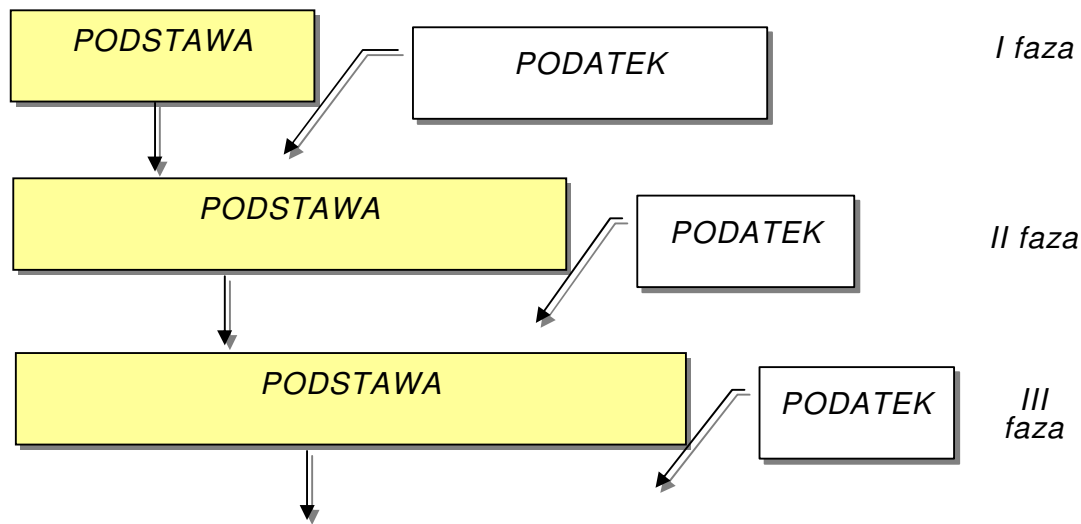
PODATKI OBROTOWE WIELOFAZOWE BRUTTO

Podatek obrotowy wielofazowy brutto stosowany był powszechnie ok. 25 lat temu. Obciążał sprzedaż towarów w kilku fazach obrotu. Charakterystyczne dla tej konstrukcji jest:

- kaskadowe narastanie obciążenia podatkowego - podatek obliczony w danej fazie obrotu stanowi wraz z wartością towaru podstawę do obliczenia podatku w fazie następnej itd.,
- narastanie obciążenia podatkiem produktu w miarę jego coraz większego przetworzenia,
- uzależnienie cen od faz obrotu.

W praktyce istnieje możliwość częściowego zniwelowania skutków kumulatywnego narastania podatków. W poszczególnych fazach obrotu stawki podatkowe maleją osiągając w przypadku opodatkowania sprzedaży detalicznej wielkość rzędu np. 1-3%. Zaprezentowany poniżej schemat prezentuje taki właśnie mechanizm.

⁸ Gajl N.: *Modele podatkowe. Podatki obrotowe i inne formy obciążeń pośrednich*. Warszawa. Wydawnictwo Sejmowe. 1995 r., s.56.



Rys. 1. Podatek kaskadowy. Opracowanie własne.

PODATKI OBROTOWE WIELOFAZOWE NETTO

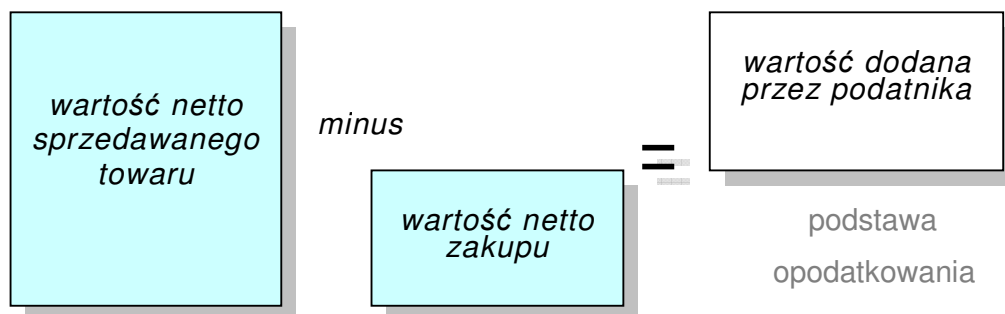
Cechą charakterystyczną tej grupy podatków obrotowych jest wyłączenie z podstawy opodatkowania wszystkich obrotów obciążonych podatkiem we wcześniejszych fazach produkcji i wymiany. Podstawową odmianą tej konstrukcji jest podatek od wartości dodanej⁹ - VAT.

Wartość dodana (*value added*) jest wyrazem liczbowym nowo wytworzonej wartości w przedsiębiorstwie. Jej to właśnie wymierna wartość podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (w Polsce podatkiem od towarów i usług). W ujęciu mikroekonomicznym (przedsiębiorstwa) możemy mówić o wartości dodanej z działalności operacyjnej oraz o tzw. wartości dodanej całkowitej. Przy czym, ta pierwsza postrzegana może być jako różnica pomiędzy osiąganymi przychodami ze sprzedaży a wartością poniesionych nakładów na zakup dóbr i usług (bez amortyzacji), obejmuje więc w szczególności: wynagrodzenia i świadczenia niematerialne na rzecz pracowników, amortyzację oraz podatki i opłaty obciążające zarówno koszty, jak i wynik finansowy. Wartość dodana całkowita jest wartością

⁹ Zaprezentowany podział bezpośrednio lub pośrednio odwołuje się do pojęcia wartości dodanej, które to określenie funkcjonuje nie tylko jako kategoria prawa podatkowego lecz przede wszystkim jako kategoria ekonomiczna (zarówno makro-, jak i mikroekonomiczna).

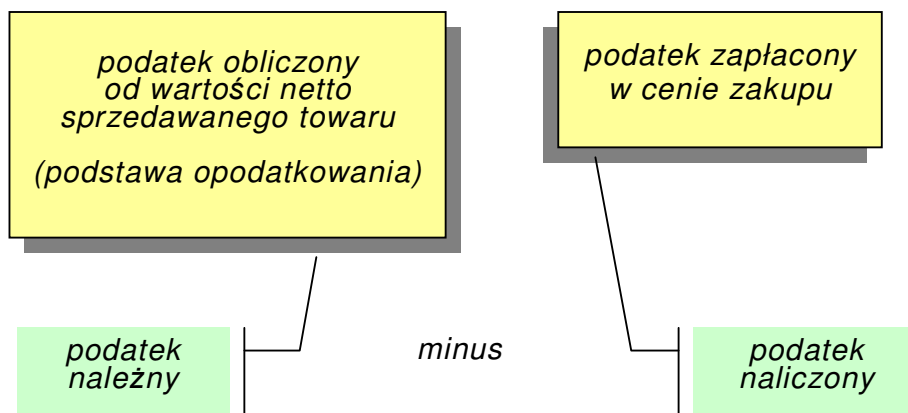
dodaną z działalności operacyjnej uzupełnioną o saldo przychodów i kosztów finansowych (bez płaconych odsetek) oraz wyników nadzwyczajnych¹⁰.

W literaturze przedmiotu znane są dwie odmiany VAT-u: klasyczny i oparty o zasadę potrącalności.



Rys. 2. Opracowanie własne

- klasyczny - od wartości netto sprzedaży odejmowana jest wartość netto zakupu. Otrzymana w ten sposób różnica stanowi wartość dodaną przez podatnika. Od wartości dodanej obliczany jest następnie podatek.



Rys. 3. Opracowanie własne

¹⁰ Na szczeblu przedsiębiorstwa wartość dodana podlega podziałowi pomiędzy pracowników (wynagrodzenia i inne świadczenia), budżet (podatek dochodowy, pozostałe obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego, opłaty obciążające koszty), właścicieli zaangażowanego kapitału (odsetki i prowizje od pożyczek i kredytów, dywidendy wypłacone wspólnikom i akcjonariuszom z zysku netto, wypłaty z zysku pobierane przez właściciela) oraz samo przedsiębiorstwo jako samodzielny podmiot działalności gospodarczej (amortyzacja i pozostawiony zysk). Podstawową informacją o wielkości osiągniętej wartości dodanej, może być w wybranym zakresie roczne sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa. W niektórych krajach europejskich elementem tego sprawozdania jest specjalne "Sprawozdanie o źródłach i podziale wartości dodanej".

- VAT oparty o zasadę potraćalności - podstawę opodatkowania stanowi cała wartość netto sprzedanego towaru i od niej obliczana jest kwota podatku. Następnie od kwoty podatku obliczonego odejmowany jest podatek zapłacony w cenie zakupu. Konstrukcja ta nie obciąża bezpośrednio wartości dodanej, lecz wartość towarów.

VAT¹¹ - PODSTAWOWE ZASADY FUNKCJONOWANIA

Do najważniejszych cech podatku od wartości dodanej zaliczyć należy:

- powszechność stosowania VAT-u - opodatkowanie dotyczy wszystkich towarów i usług, które oferuje się na rynku,
- wielofazowość (wszechfazowość) - obciążenie VAT-em sprzedaży we wszystkich fazach obrotu towarem lub usługą bez kumulacji podatku, z zastosowaniem stawki proporcjonalnej do ceny towarów i usług,
- opodatkowanie obrotu netto - wpłata podatku ma charakter częściowy,
- potraćalność podatku - od podatku należnego odejmowany jest podatek naliczony,
- neutralność – neutralność dla podatników jako podatku od konsumpcji (przy stabilizacji budżetowej).

Zasada powszechności VAT wynika z zakresu podmiotowego podatku a także z zakresu przedmiotowego opodatkowania tym podatkiem, który obejmuje wszystkie dostawy towarów i świadczenie usług za wynagrodzeniem, niezależnie od tego na jakim etapie obrotu są realizowane, tzn. czy mają one np. charakter zaopatrzeniowy, inwestycyjny, czy też konsumpcyjny.

Odstępstwa od zasady powszechności mogą mieć charakter jedynie wyjątkowy i muszą być w tym zakresie zgodne z przepisami dyrektyw. Wyłączenie bowiem niektórych transakcji z opodatkowania, względnie objęcie ich zwolnieniem od podatku, zakłóciłoby jego naliczanie w sposób umożliwiający osiągnięcie celu, jakim jest opodatkowanie wyłącznie ostatecznej konsumpcji towarów i usług. Dlatego też, stosowanie zwolnień zostało ograniczone wyłącznie do towarów i usług enumeraty-

¹¹ Ustawa o podatku od towarów i usług z 11 marca 2004 r. Nr 54, poz. 535.

wnie wymienionych w przepisach Tytułu X VI Dyrektywy, względnie objętych przepisami przejściowymi, wydanymi na podstawie art. 28 tej Dyrektywy.

Ponadto powszechność VAT zapewnia równowagę warunków konkurencji, czemu służy, m.in. cały zharmonizowany system tego podatku. Z tego też m.in. powodu państwa członkowskie zostały zobowiązane w drugim akapicie ust. 5 art. 4 VI Dyrektywy do zapewnienia, aby organy prawa publicznego uznawane były za podatników VAT w zakresie realizowanych przez nie czynności i transakcji w charakterze organów publicznych w sytuacjach, w których traktowanie tych organów jako niebędących podatnikami z tytułu tych czynności i transakcji prowadziłoby do istotnego naruszenia warunków konkurencji. Odnosi się to głównie do takich działań tych organów, które mogą być przedmiotem aktywności również prywatnych przedsiębiorców.

Wielofazowość VAT wiąże się ściśle z zasadą powszechności tego podatku, który jako podatek od wartości dodanej powinien być nakładany na każdym etapie obrotu towarem lub usługą, aż do dostawy detalicznej ostatecznemu konsumentowi. W każdej fazie obrotu opodatkowaniu podlegać powinna tylko wartość dodana, liczona od wartości netto towaru lub usługi, tzn. po odliczeniu wartości opodatkowanej już w poprzednich etapach obrotu. Taki sposób liczenia VAT wiąże się z następną jego cechą jaką jest potrącalność.

Ponieważ jak już stwierdzono, wielofazowość VAT wymaga jego naliczania we wszystkich fazach obrotu towarami (usługami), do etapu detalicznego (konsumpcyjnego) włącznie, mechanizmem, który gwarantuje obciążenie tym podatkiem de facto ostatecznego konsumenta jest **zasada potrącalności VAT**. Zasada ta będąca elementem całej konstrukcji VAT, wyraża się tym, że każdy z podatników na swoim etapie obrotu towarami (usługami) dokonując naliczenia podatku należnego obciążającego kolejnego odbiorcę, ma jednocześnie prawo do odliczenia (potrącenia) od swojego podatku należnego podatku, którym obciążyli go jego dostawcy przy nabyciu towarów i usług. Cecha potrącalności VAT wyróżnia ten podatek w porównaniu do innych podatków obrotowych, a ograniczenie prawa do odliczenia podatku naliczonego może mieć charakter jedynie wyjątkowy, gdyż decyduje o zasadzie neutralności VAT dla podatnika. Zasada potrącalności

wyrażona ogólnie w art. 2 I Dyrektywy znalazła swoje rozwinięcie w art. 17 VI Dyrektywy oraz w art. 86 i nast. ustawy o VAT.

Zasada neutralności VAT dla podatnika tego podatku wyraża się tym, że poprzez realizację prawa do odliczenia podatku naliczonego, podatnik nie ponosi faktycznie ciężaru tego podatku. Oznacza to, że VAT nie powinien obciążać podatników uczestniczących w obrocie towarami i usługami, którzy nie są ich ostatecznymi odbiorcami, gdyż ciężarem tego podatku powinien być obciążony ostateczny ich beneficjent, czyli korzystający (tu: konsument) będący ostatnim ogniwem tego obrotu. Z tego też względu VAT częstokroć nazywa się podatkiem od konsumpcji.

Realizacja zasady neutralności VAT wyraża się zatem w stworzeniu takich rozwiązań legislacyjnych, w ramach których podatek naliczony (zapłacony) przez podatnika w cenie nabytych towarów i usług dla celów jego działalności opodatkowanej tym podatkiem może zostać odliczony, nie stanowiąc tym samym dla podatnika obciążenia kosztowego. Konieczność przestrzegania tej zasady przez systemy legislacyjne państw członkowskich szczególnie stanowczo akcentowana jest przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości, który w swoim orzecznictwie wielokrotnie podkreślał, że prawo do odliczenia zostało wprowadzone aby całkowicie uwolnić przedsiębiorcę od kosztów VAT zapłaconego lub podlegającego zapłacie, w toku jego działalności gospodarczej. „Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób, iż wszelka działalność gospodarcza, niezależnie od jej celu lub rezultatu, jest opodatkowana w sposób całkowicie neutralny pod warunkiem, że działalność ta podlega temu podatkowi”¹². Trybunał w swoim orzecznictwie podkreśla przy tym, że prawo do odliczenia podatku naliczonego, będące wyrazem zasady neutralności, powinno być realizowane natychmiast, z czego wynika, że jakiegokolwiek ograniczenia w tym zakresie przewidziane przez ustawodawstwo Państwa Członkowskiego, jako naruszające zasadę neutralności, są sprzeczne z ogólnymi wymogami wspólnego systemu VAT wynikającymi z VI Dyrektywy. Przesunięcie bowiem w czasie możliwości odliczenia podatku skutkowałoby przerwaniem na podatnika finansowania podatku przez pewien czas, a to z kolei oznaczałoby, że podatek ten nie jest do końca neutralny. „Z prawa do odliczenia podatnik powinien skorzystać nie-

¹² Orzeczenie ETS w sprawie C-37/95 pomiędzy Państwem Belgijskim a Ghent Coal Terminal NV; cyt. za VI Dyrektywą VAT, pod. red. K. Sachsa, op. C1t., s. 443.

zwłocznie w odniesieniu do całej kwoty podatku naliczonego przy zakupach. Jakiegolwiek ograniczenie prawa do odliczenia ma wpływ na poziom obciążenia podatkowego i musi być stosowane w podobny sposób we wszystkich Państwach Członkowskich, zatem odstępstwa od zasady ogólnej dotyczącej neutralności podatku od wartości dodanej są dopuszczalne wyłącznie, gdy przewidują je wprost przepisy Dyrektywy"¹³

Istotnym jest przy tym, że w przypadku równoczesnego wykorzystywania towaru dla potrzeb działalności gospodarczej, nawet w niewielkim zakresie, oraz osobistych potrzeb podatnika Trybunał stwierdził, że podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego przy jego nabyciu w pełnej wysokości, gdyż ograniczenia w możliwości odliczenia podatku z tego tytułu, stanowiąc odstępstwo od zasady wyrażonej w art. 17 Dyrektywy, obowiązują wyłącznie w sytuacji, w której spełnione są wymogi art. 27(1) lub (5) Dyrektywy¹⁴.

Odliczenie jednak podatku naliczonego przysługuje podatnikowi - co do zasady - jedynie w sytuacjach, gdy związek pomiędzy podatkiem naliczonym przy nabyciu towarów i usług a podatkiem należnym z tytułu jego działalności opodatkowanej, ma charakter bezpośredni oraz bezsporny, a zatem nie przysługuje ono podatnikowi, który wykorzystuje je w związku z transakcją zwolnioną od podatku, nawet jeżeli docelowym efektem ma być wykonanie transakcji opodatkowanej¹⁵.

Uwzględnić przy tym należy, że art. 17(1) VI Dyrektywy, określający moment powstania prawa do odliczenia podatku, wskazuje na potrzebę takiego unormowania zasady neutralności podatku dla podatników, która zapewnia Państwom Członkowskim równowagę wpływów i wydatków wynikających z VAT. Stanowi on bowiem, że prawo do odliczenia powstaje z chwilą powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do podatku podlegającego odliczeniu, co oznacza, że podatnik-nabywca może dokonać odliczenia podatku dopiero z chwilą, gdy u podatnika-dostawcy powstanie obowiązek podatkowy. Taka korelacja momentu powstania obowiązku zapłaty podatku należnego u dostawcy z prawem odliczenia tego podatku

¹³ Orzeczenie ETS w sprawie C-268/83 pomiędzy D.A. Rompelman i E.A. Rompelman-Van Deelen a Minister van Financiën (Holandia) oraz Orzeczenie ETS w połączonych sprawach C-177/99 pomiędzy Ampafrance SA a Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire (Francja) i C-181/99 pomiędzy Sanofi Synthelabo a Directeur des services fiscaux de Val-de-Marne (Francja); cyt. za J. Buziewski i J. Jędrzeczyk, *Neutralność podatku - podstawowa cecha wspólnego systemu VAT*, Monitor Podatkowy 2003, Nr 5, s. 19.

¹⁴ Orzeczenie ETS w sprawie C-97/90 pomiędzy Hansgeorg Lennartz 37 a Finanzamt München III (Niemcy).

¹⁵ Orzeczenie ETS w sprawie C-4/94 pomiędzy BLP Group plc a Commissioners of Customs and Excise (Wielka Brytania).

u nabywcy zapewnia prawidłową realizację zasady neutralności oraz stabilizację budżetową.

Trybunał wskazuje również, że przestrzeganie zasady neutralności podatku ma wpływ także na opodatkowanie lub brak opodatkowania danej czynności, aby nie doprowadzać do podwójnego opodatkowania. Stwierdził mianowicie, że art. 6(2)(a) VI Dyrektywy przewiduje obowiązek opodatkowania towarów używanych do celów prywatnych wyłącznie wtedy, gdy podatek zapłacony przy ich nabyciu podlegał odliczeniu. „Opodatkowanie składników majątku przedsiębiorstwa, przy zakupie których podatek naliczony nie podlegał odliczeniu, prowadziłoby do podwójnego opodatkowania, co jest sprzeczne z zasadą neutralności systemu VAT”¹⁶.

Kolejnym przejawem przestrzegania zasady neutralności VAT i jego charakteru jako podatku od konsumpcji jest konieczność opodatkowania towarów, co do których podatnik zaprzestający prowadzenia działalności gospodarczej, skorzystał z prawa do odliczenia podatku przy ich nabyciu. W takim przypadku następuje zrównanie pozycji byłego podatnika, który nabytych towarów nie wykorzystał w opodatkowanej działalności gospodarczej, z pozycją ostatecznego konsumenta, który musi ponieść ciężar podatku zawartego w cenie nabytych towarów.

Również z uwagi na obowiązywanie w VAT zasady neutralności podatku wskazuje się na konieczność opodatkowania tym podatkiem nielegalnego (przemytu) obrotu towarowego (za wyjątkiem narkotyków). Zasada neutralności wg ETS nakazuje jednakowe traktowanie podatkowe legalnego oraz konkurującego z nim nielegalnego obrotu takimi samymi towarami¹⁷.

BEZPOŚREDNIA SKUTECZNOŚĆ DYREKTYW, CZYLI MOŻLIWOŚĆ STOSOWANIA ICH PRZEZ PODATNIKÓW

W wyroku ETS z 19 stycznia 1982 r. w sprawie C-8/81 Ursula Becker przeciw Finanzamt Münster-Innenstadt orzekł, m.in. co następuje:

„Wyłączenie co do zasady możliwości powołania się przez podmioty indywidualne na obowiązek nałożony przez dyrektywę byłoby sprzeczne z wiążącym skutkiem

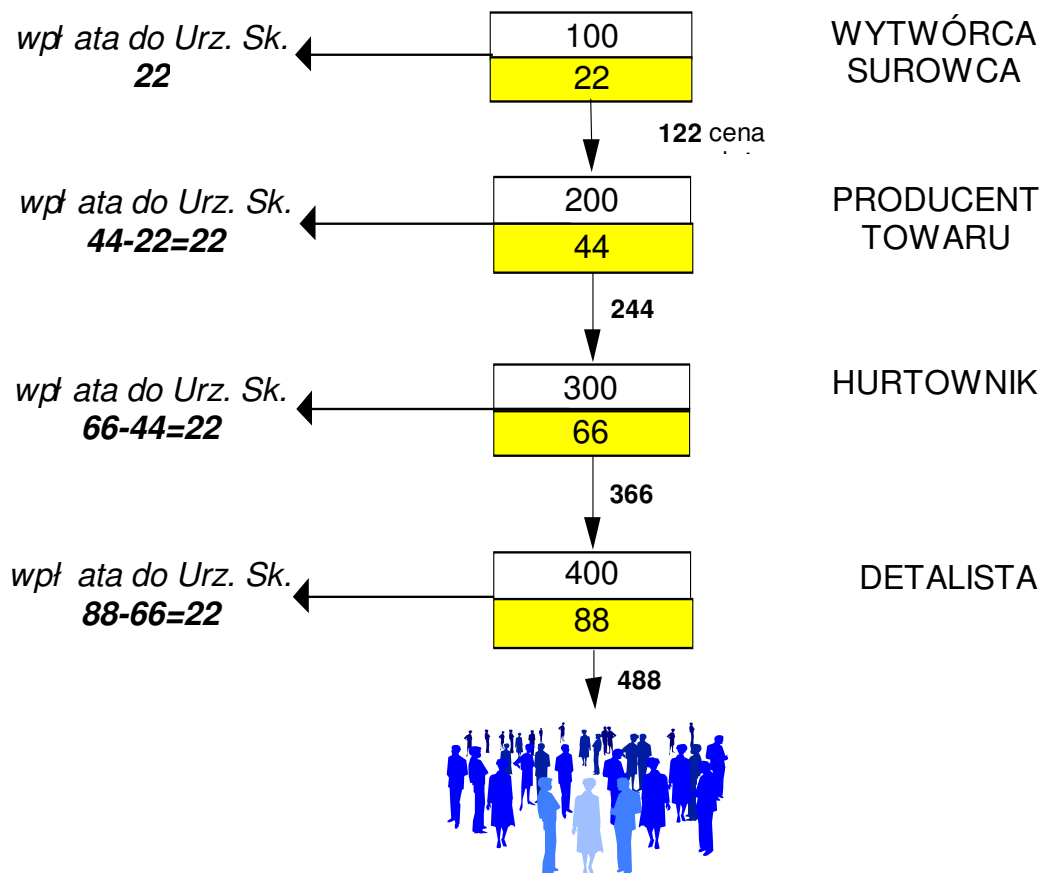
¹⁶ Orzeczenie ETS w sprawie C-193/91 pomiędzy Finanzamt München III a Gerhard Mohsche (Niemcy); cyt. za VI Dyrektywą VAT, pod. red. K. Sachsa, op. cit., s. 141-142.

¹⁷ Orzeczenie ETS w sprawie C-455/98 pomiędzy Tullihallitus a Kaupo Salumets i inni (Finlandia).

dyrektywy, który wynika z art. 189 [obecnie art. 249] TWE. Szczególnie w przypadku gdy organy wspólnotowe poprzez dyrektywę nałożyły na Państwa Członkowskie obowiązek podjęcia określonych działań, skuteczność takiego środka byłaby obniżona, gdyby podmioty indywidualne nie mogły powoływać się na niego w postępowaniu sądowym, zaś sądy krajowe nie mogły brać go pod uwagę jako części prawa wspólnotowego. W konsekwencji Państwo Członkowskie, które nie wydało w określonym terminie środków implementujących wymaganych przez dyrektyw, nie może się powoływać w stosunku do podmiotów indywidualnych na fakt niewykonania przez siebie obowiązków wynikających z dyrektywy. Gdy przepisy dyrektywy są, jeżeli chodzi o ich treść, bezwarunkowe i dostatecznie precyzyjne, w braku jej implementacji w określonym terminie można się powoływać na jej postanowienia przeciwko jakimkolwiek przepisom prawa krajowego, które są sprzeczne z dyrektywą, lub w takim zakresie, w jakim przepisy dyrektywy określają, jakich praw jednostki mogą dochodzić od państwa. Aczkolwiek VI Dyrektywa w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych bez wątpienia pozostawia tym państwom szeroki zakres uznania w odniesieniu do implementacji jej poszczególnych przepisów, nie można z tego powodu pozbawić podmiotów indywidualnych prawa do powoływania się na przepisy, które ze względu na swoją treść mogą być wyodrębnione z całości postanowień dyrektywy i stosowane odrębnie [podkr. aut.]. Ta minimalna gwarancja dla podmiotów dotkniętych brakiem implementacji dyrektywy jest konsekwencją wiążącego charakteru obowiązku nałożonego na Państwa Członkowskie przez art. 189 ust. 3 [249] TWE. Obowiązek ten stałby się całkowicie nieskuteczny, gdyby Państwa Członkowskie mogły anulować w rezultacie własnej bezczynności nawet te skutki, które poszczególne przepisy dyrektywy mogą wywołać ze względu na swoją treść"¹⁸.

¹⁸ Doradca Podatnika 2004, Nr 5, s. 2 -3.

Podstawową zasadę działania opodatkowania podatkiem VAT prezentuje poniższy rysunek:



Rys. 4 Zasada opodatkowaniem VAT-em w kolejnych fazach obrotu przy stawce 22%.
Opracowanie własne.

PRZEDMIOT OPODATKOWANIA

Zakres przedmiotowy opodatkowania w VI Dyrektywie określony jest w Tytule II - Przedmiot opodatkowania, w ramach art. 2. Zgodnie z tym przepisem opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlegają następujące czynności:

- 1) dostawa towarów i świadczenie usług wykonywane za wynagrodzeniem na terytorium kraju przez podatnika występującego w takim charakterze,
- 2) import towarów,
- 3) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (art. 28a VI Dyrektywy).

Przedmiot opodatkowania w VI Dyrektywie, stosownie do zasady powszechności opodatkowania VAT, określony został możliwie w jak najszerszy sposób. Opodatkowaniu poddano (w art. 2) trzy rodzaje zdarzeń: dostawę towarów, świadczenie usług oraz import, które to pojęcia zdefiniowano w Tytule V - Transakcje podlegające opodatkowaniu (w art. 5 - dostawę towarów, w art. 6 - świadczenie usług, a w art. 7 - import).

W przypadku dwóch pierwszych rodzajów czynności - dostawy towarów i świadczenia usług - postanowiono, że podlegają one opodatkowaniu VAT, gdy spełnione są dotatkowo następujące warunki:

- a) są one odpłatne, tzn. wykonywane za wynagrodzeniem,
- b) na terytorium kraju,
- c) przez podatnika występującego w takim charakterze.

Ad. a) W Dyrektywie nie określono *expressis verbis* co należy rozumieć pod pojęciem wynagrodzenia (odpłatności), którego zaistnienie powoduje, że dostawa towarów lub świadczenie usług staje się czynnością opodatkowaną VAT. W oparciu o orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości przyjmuje się, że określając pojęcie „wynagrodzenie” użyte w art. 2 i 11 Dyrektywy należy uwzględnić następujące zasady:

- „Państwa Członkowskie nie mogą dokonywać interpretacji pojęcia „wynagrodzenie” według własnego uznania,
- konieczny jest bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów lub świadczeniem usług a otrzymanym wynagrodzeniem,
- dostawcę towarów lub usługodawcę musi łączyć z odbiorcą stosunek prawny, z którego wynika obowiązek dostawy towarów lub świadczenia usług oraz wysokość wynagrodzenia za dokonanie tych czynności,
- wynagrodzenie musi być wyrażone w pieniądzu,

- wynagrodzenie jest wartością subiektywną (tzn. stanowi kwotę jaką nabywca zgadza się w danych warunkach zapłacić)"¹⁹.

Dostawa za wynagrodzeniem, która nie spełnia łącznie wszystkich ww. kryteriów, nie może być uważana za odpłatną. Pamiętać jednak należy, że w VI Dyrektywie przewidziano również **opodatkowanie czynności realizowanych bez wynagrodzenia** (określonych w art. 5 ust. 6 i 7 oraz w art. 6 ust. 2 i 3), które - w ściśle określonych tych przepisach warunkach - zostały zrównane z dostawą towarów i świadczeniem usług za wynagrodzeniem mimo braku ekwiwalentności.

Za dostawę za wynagrodzeniem uznano zatem również:

1) wykorzystanie przez podatnika dóbr (towarów) stanowiących składniki majątku jego przedsiębiorstwa - do celów prywatnych jego lub jego pracowników,

2) nieodpłatne przekazanie lub też wykorzystanie dóbr (towarów) stanowiących składniki majątku przedsiębiorstwa dla innych celów niż działalność gospodarcza podatnika

- jeżeli podatnikowi w stosunku do tych towarów lub ich części przysługiwało prawo do odliczenia podatku w całości lub w części.

Powyższe nie dotyczy jednak przypadków, gdy przedmiotem przekazania - dla celów działalności przedsiębiorstwa - są prezenty o małej wartości lub próbki.

Postanowiono także, że **za dostawę za wynagrodzeniem** państwa członkowskie mogą uznać:

1) wykorzystanie przez podatnika **dla celów jego działalności** towarów wyprodukowanych, zbudowanych, wydobytych, przetworzonych, nabytych lub importowanych w ramach takiej działalności, jeżeli podatek od wartości dodanej od takich towarów, **w przypadku ich nabycia** od innego podatnika, nie podlegałby w całości odliczeniu,

2) wykorzystanie przez podatnika towarów dla celów transakcji niepodlegającej opodatkowaniu, w przypadku gdy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu w momencie ich nabycia lub w sytuacji,

¹⁹ cyt. za VI Dyrektywą VAT, pod. red. K. Sachsa, C.H. Beck, Warszawa 2003, s. 237, powołującą się na serwis „De Voil Indirect Tax Service” dostępny na stronie internetowej: www.butterworths.com.

gdy w przypadku nabycia tych towarów od innego podatnika, naliczony przy tym podatek nie podlegałby w całości odliczeniu,

3) zatrzymanie towarów przez podatnika lub jego następców prawnych po zaprzestaniu wykonywania przez niego działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, jeśli podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu w momencie ich nabycia lub w sytuacji, **gdy w przypadku nabycia** tych towarów od innego podatnika, naliczony przy tym podatek nie podlegałby w całości odliczeniu.

Ponadto przez świadczenie usług za wynagrodzeniem rozumie się również:

1) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na jego własny użytek lub użytek jego pracowników, lub w szerszym sensie dla celów innych niż związane z jego działalnością.

Państwa członkowskie mogą jednak odstąpić od stosowania tych postanowień pod warunkiem, że takie odstąpienie nie będzie prowadzić do naruszania zasad konkurencji.

Ad. b) Kolejnym warunkiem, który musi być spełniony, aby dostawa towarów lub świadczenie usług podlegały opodatkowaniu VAT w ujęciu VI Dyrektywy jest wykonanie tych czynności na „terytorium kraju”, pod którym to pojęciem rozumie się obszar, na którym stosuje się postanowienia Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą zdefiniowany dla każdego Państwa Członkowskiego w art. 227 tego Traktatu. Podatek VAT jest podatkiem terytorialnym, wobec czego jest on naliczany od transakcji, które mają miejsce, bądź traktowane są jako mające miejsce, na ściśle określonym terytorium. W przypadku gdy wykonanie danej czynności opodatkowanej będzie miało miejsce poza określonym terytorium, czynność ta nie będzie, co do zasady, podlegała opodatkowaniu w danym kraju²⁰.

Ad. c) Ostatnią niezbędną przesłanką do uznania, że dana dostawa towarów lub świadczenie usług podlega opodatkowaniu VAT w świetle VI Dyrektywy jest wykonywanie tych czynności przez podatnika występującego „w takim charakterze”.

²⁰ J. Jędraszczyk, [w:] VI Dyrektywa VAT, pod. red. K. Sachsa, C.H. Beck, Warszawa 2003, s. 54

Zgodnie z art. 4(1) VI Dyrektywy „podatnikiem” jest każda osoba wykonująca samodzielnie w dowolnym miejscu działalność gospodarczą w rozumieniu tej Dyrektywy, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Tylko zatem czynności podatnika (dostawa towarów i świadczenie usług) realizowane przez niego w ramach „działalności gospodarczej” podlegają opodatkowaniu VAT, a takie które nie są związane z tą działalnością, podatki temu nie podlegają.

PODSTAWA OPODATKOWANIA W POLSKIEJ USTAWIE O VAT

W art. 5 ustawy postanowiono, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, podlega:

- 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,
- 2) eksport towarów,
- 3) import towarów,
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju,
- 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Stosownie natomiast do art. 14 ustawy, opodatkowaniu podatkiem podlegają również towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów, w przypadku:

- 1) rozwiązania spółki cywilnej i handlowej niemającej osobowości prawnej,
- 2) zaprzestania przez podatnika, o którym mowa w art. 15, będącego osobą fizyczną wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, obowiązanego, na podstawie art. 96 ust. 6, do zgłoszenia zaprzestania działalności naczelnikowi urzędu skarbowego.

Wskazano również, że wszystkie powyżej wymienione czynności podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.

DOSTAWA TOWARÓW I ŚWIADCZENIE USŁUG NA TERYTORIUM KRAJU

Dla podatników i państwa najistotniejsze znaczenie ma określenie czynności opodatkowanych VAT w obrocie „wewnątrzkrajowym”. W tym zakresie w art. 5 ustawy stwierdzono, że opodatkowaniu VAT podlega:

- 1) odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju i
- 2) odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Mimo tak obecnie lakonicznego określenia czynności opodatkowanych w obrocie krajowym, w porównaniu z poprzednio obowiązującym (do 30 kwietnia 2004 r.) określeniem tych czynności, obszar opodatkowania VAT-em jest bardziej rozległy z uwagi na znacznie szerszy zakres przedmiotowy czynności stanowiących odpłatną dostawę towarów oraz zwłaszcza odpłatne świadczenie usług, co podyktowane jest realizacją zasady powszechności opodatkowania. Celem takiego unormowania jest zapewnienie objęcia VAT-em wszelkich transakcji wykonywanych w ramach działalności gospodarczej. Obecnie zatem opodatkowaniu VAT podlegają wszystkie czynności, które były opodatkowane tym podatkiem do dnia 30 kwietnia 2004 r. oraz szereg innych czynności, które temu podatkowi dotychczas nie podlegały, np. wszelkie umowy licencyjne (nie tylko dotyczące programów komputerowych), umowy dotyczące know-how, stanowienie oraz przenoszenie przez spółdzielnie spółdzielczych praw na ich członków, czy też sprzedaż gruntów.

Powyższe czynności podlegają opodatkowaniu, jeżeli są realizowane przez podatników w rozumieniu art. 15 ustawy, tzn. przez osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

DOSTAWA TOWARÓW O CHARAKTERZE ODPLATNYM

Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy przez dostawę towarów 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,

3) wydanie towarów: między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej,

4) wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisu, jeżeli komisant był zobowiązany 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 mieszkaniowego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego.

Czynności te podlegają VAT jako dostawa towarów, jeżeli mają odpłatny (ekwiwalentny) charakter.

CZYNNOŚCI NIEODPŁATNE BĘDĄCE DOSTAWĄ TOWARÓW - ZRÓWNANE Z ODPŁATNĄ DOSTAWĄ

Przez odpłatną dostawę towarów rozumie się również (art. 7 ust. 2) przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, 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 przekazanie towarów bez wynagrodzenia, w szczególności darowizny - jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony od tych czynności, w całości lub w części.

Nie stanowi jednak dostawy towarów przekazywanie prezentów o małej wartości i próbek, jeżeli ich przekazanie (wręczenie) wiązało się bezpośrednio z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem (pojęcia: prezenty o małej wartości i próbki, zostały określone w rozdziale IV - Reprezentacja, reklama, informacja handlowa oraz usługi reklamowe – 50 zł dla jednej osoby rocznie lub 0,125% obrotu opodatkowanego).

Przyjęta w ramach art. 7 definicja „dostawy towarów” w ust. 1 wymienia mieszczące się w tym pojęciu odpłatne czynności zbycia towarów (za wynagrodzeniem) realizowane przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej, a w ust. 2 czynności przekazania towarów realizowane nieodpłatnie, które zrównano z dostawą towarów za wynagrodzeniem, z uwagi na prawo do odliczenia podatku przy ich nabyciu.

DOSTAWA TOWARÓW W ŁAŃCUCHU PODATNIKÓW

W art. 7 ust. 8 ustawy postanowiono, że w przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach.

POJĘCIE TOWARÓW

Ponieważ opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, podlega odpłatna dostawa towarów, kardynalne znaczenie dla określenia zakresu przedmiotowego opodatkowania ma zdefiniowanie pojęcia „towarów” w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług.

Zgodnie z art. 2 pkt 6 tej ustawy, przez „towary” w jej ujęciu rozumie się rzeczy ruchome, jak również wszelkie postacie energii, budynki, budowle lub ich części, będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a także grunty.

W porównaniu z definicją towarów obowiązującą do 30 kwietnia 2004 r., nastąpiło poszerzenie jej zakresu o „grunty”. Obecnie zatem również obrót nieruchomościami gruntowymi realizowany przez podatników podlega opodatkowaniu VAT, przy czym stosownie do art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy zwalania się od podatku dostawę terenów

niezabudowanych innych niż tereny budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę (rolne, leśne).

PRZENIESIENIE PRAWA DO ROZPORZĄDZANIA TOWARAMI JAK WŁAŚCICIEL

Jako zasadę przyjęto, że za dostawę towarów uznaje się „przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel”, przy czym musi mieć ona charakter odpłatny. Nie posłużono się w tym przypadku pojęciami „sprzedaż” oraz „przeniesienie własności”, które zawężyłyby zakres przedmiotowy tak określonej dostawy towarów. Akcent sformułowanej definicji położony został głównie na podkreślenie przeniesienia ekonomicznego władztwa nad rzeczą w taki sposób, aby nabywca mógł nią dysponować podobnie jak właściciel. Definicja ta jest zatem bardzo szeroka, wskazująca że istotny jest przede wszystkim ekonomiczny, a nie prawny aspekt transakcji, w ramach której podatnik przenosi na nabywcę prawo do rozporządzania towarami jak w przypadku własności.

LEASING, DZIERŻAWA, NAJEM ORAZ SPRZEDAŻ Z ZASTRZEŻENIEM PRAWA WŁASNOŚCI - DOSTAW TOWARÓW PRZY SPEŁNIENIU OKREŚLONYCH WARUNKÓW

Jako jedną z czynności stanowiących przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, będącą dostawą towarów, wymieniono w art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy, wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty, prawo własności zostanie przeniesione.

W art. 7 ust. 9 wskazano, że przez umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub inne umowy o podobnym charakterze, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 2, rozumie się umowy w wyniku których: zgodnie z przepisami o podatku dochodowym, odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający oraz umowy leasingu w rozumieniu tych przepisów, których przedmiotami są grunty.

Dostawą towarów jest wydanie towaru w ramach tylko takiej umowy leasingu (najmu, dzierżawy), w której przewidziano - w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty - tzw. opcję

przeniesienia własności przedmiotu leasingu na korzystającego (umowa tzw. leasingu finansowego lub gruntu, której celem jest przeniesienie pełnego władztwa nad towarem na korzystającego). Świadczenie finansującego ma przy tego rodzaju umowach podwójny charakter: dostawy towarów oraz usługi kredytowania zakupu przedmiotu leasingu przez korzystającego, lecz ustawodawca zaliczył tego rodzaju umowy do kategorii dostawy towarów.

Leasing (najem, dzierżawa), w którym nie przewidziano tego rodzaju opcji, tzw. leasing operacyjny, jest zbliżony swoim charakterem do usługi najmu, wobec czego nie jest w rozumieniu ustawy traktowany jako dostawa towarów, lecz jako świadczenie usług. Ma to istotne znaczenie dla zasad opodatkowania tych umów.

Innego rodzaju umową, której celem jest przeniesienie pełnego władztwa nad towarem na kontrahenta jest umowa sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, z zastrzeżeniem prawa własności do czasu zapłaty. Już samo wydanie towarów w ramach tego rodzaju umów, jeszcze przed spełnieniem określonego w nich warunku (przeniesienia własności) ustawodawca uznał za podlegającą opodatkowaniu dostawę towarów.

ODPŁATNOŚĆ DOSTAWY TOWARÓW ORAZ ŚWIADCZENIA USŁUG

Dostawa towarów oraz świadczenie usług, za wyjątkiem ściśle określonych w art. 7 ust. 2 i 3 oraz w art. 8 ust. 2 przypadków, podlegają opodatkowaniu VAT jedynie wówczas, gdy są wykonywane odpłatnie.

W ustawie o podatku od towarów i usług nie określono *expressis verbis* co należy rozumieć pod pojęciem odpłatności (wynagrodzenia), które powoduje, że dostawa towarów lub świadczenie usług stają się czynnościami opodatkowanymi VAT. Ponieważ i na gruncie VI Dyrektywy nie zdefiniowano tego pojęcia, dla jego sprecyzowania można się odwołać do orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, w którym przyjmuje się, że odpłatność ma miejsce gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów lub świadczeniem usług a otrzymanym wynagrodzeniem będącym świadczeniem wzajemnym, dostawcę towarów lub usługodawcę musi łączyć z odbiorcą stosunek prawny, z którego wynika obowiązek dostawy towarów lub świadczenia usług oraz wysokość wynagrodzenia (świadczenia wzajemnego) za dokonanie tych czynności, wynagrodzenie musi być wyrażalne w pieniądzu, co jednak nie oznacza, że musi mieć ono postać pieniężną,

gdyż wynagrodzenie (odpłatność) jako świadczenie wzajemne może również przybrać postać rzeczową (zapłata za towar lub usługę może być inny towar lub usługa), albo mieszaną (zapłata w części pieniężna a w części rzeczowa). Innymi słowy, musi istnieć możliwość określenia ceny wyrażonej w pieniądzu w stosunku do świadczenia wzajemnego stanowiącego wynagrodzenie za dostawę towarów lub świadczenie usług.

Bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów lub świadczeniem usług a otrzymanym wynagrodzeniem istnieje wówczas, gdy istnieje bezpośrednia i jasno zindywidualizowana korzyść na rzecz dostawcy towaru lub świadczącego usługę i jeżeli świadczenie wzajemne pozostaje w bezpośrednim związku ze świadczeniem dokonanej czynności [orzeczenie ETS w sprawie 102/86 pomiędzy Apple and Pear Development Council a Commissioneres of Customs Excise (Wielka Brytania)]. Wskazano również, że wynagrodzenie jako świadczenie wzajemne musi stanowić pewną wartość subiektywną, ponieważ podstawą opodatkowania jest świadczenie (wynagrodzenie) faktycznie otrzymane (należne), a nie wartość ustalana według kryteriów obiektywnych. Wynagrodzenie takie powinno pozostawać jednak w proporcji do uzyskanej w zamian korzyści, a więc być ekwiwalentne wobec dostarczanego towaru lub świadczonej usługi.

Dostawa towarów lub świadczenie usług pod tytułem odpłatnym mogą zostać opodatkowane wtedy, gdy pomiędzy dostawcą towaru lub świadczącym usługę i ich beneficjentem istnieje jawny lub dorozumiany stosunek prawny (umowa), w ramach którego spełniane są świadczenia wzajemne. Stąd też wniosek, że świadczenia podatnika, nie oparte na tytule prawnym, wskazującym obowiązek dostawy towarów lub świadczenia usług oraz wysokość wynagrodzenia - nie podlegają opodatkowaniu VAT.

W powyższym kontekście należy jednak pamiętać o wyjątkach w postaci zrównania z odpłatnymi (mimo braku ekwiwalentności) nieodpłatnych dostaw towarów oraz świadczeń usług, gdy podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony związany z tymi towarami lub usługami. Pamiętać przy tym należy, że realizacja zasad powszechności opodatkowania oraz neutralności VAT powoduje bardzo szerokie opodatkowanie czynności podatników VAT, w tym i tych czynionych nieodpłatnie w formie przekazywania towarów stanowiących majątek przedsiębiorstwa oraz nieodpłatnego świadczenia usług przez

podatnika w celach niezwiązanych z jego działalnością (por. art. 7 ust. 2 i 3 oraz art. 8 ust. 2 ustawy o VAT).

OPODATKOWANIE LIKWIDACJI LUB ZAPRZESTANIA DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

W art. 5(7c) VI Dyrektywy postanowiono, że państwa członkowskie mogą uznać za dostawę za wynagrodzeniem, za wyjątkiem przypadku przeniesienia w całości lub w części majątku przedsiębiorstwa, zatrzymanie towarów przez podatnika lub jego następców prawnych po zaprzestaniu wykonywania przez niego działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, jeśli podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu w momencie ich nabycia lub wykorzystania w prowadzonej działalności.

W ustawie o podatku od towarów i usług, zgodnie z powyższym unormowaniem, w art. 14 postanowiono, że opodatkowaniu podatkiem podlegają towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów, w przypadku:

1) rozwiązania spółki cywilnej i handlowej niemającej osobowości prawnej (np. spółki jawnej),

2) zaprzestania przez podatnika, o którym mowa w art. 15, będącego osobą fizyczną wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, obowiązanego, na podstawie art. 96 ust. 6, do zgłoszenia zaprzestania działalności naczelnikowi urzędu skarbowego.

Unormowanie to ma również odpowiednie zastosowanie w przypadku gdy podatnik będący osobą fizyczną nie wykonywał czynności podlegających opodatkowaniu przez co najmniej 10 miesięcy.

Regulacja ta ma zastosowanie tylko w stosunku do towarów, do których przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. Celem tej regulacji jest zrównanie pozycji podatnika w powyższych przypadkach z sytuacją ostatecznego konsumenta, ponoszącego ciężar podatku zawartego w cenie nabywanych towarów, a zatem jest ona efektem przestrzegania zasady neutralności VAT i jego charakteru jako podatku od konsumpcji.

EKSPORT USŁUG - POJĘCIE, KTÓRE NIE FUNKCJONUJE JUŻ W USTAWIE O VAT

Podobnie jak VI Dyrektywa, tak i ustawa o VAT, nie zna pojęcia „eksport usług”. Pojęcie to nie znalazło się w ustawie ponieważ usług wykonywanych poza granicami kraju (Polski) nie można uznać za eksport usług i stosować wobec nich zerowej stawki podatku. Usługi te posiadają - co do zasady - z punktu widzenia polskiej ustawy, status usług niepodlegających opodatkowaniu, co nie oznacza że nie podlegają w ogóle opodatkowaniu. Zasady opodatkowania usług między podmiotami mającymi siedzibę w różnych państwach określają szczegółowe regulacje dotyczące miejsca powstania obowiązku podatkowego (w ustawie o VAT - art. 27 i art. 28).

Jeżeli jednak usługi krajowego podatnika są opodatkowane w innym kraju, istnieje - podobnie jak przy uprzednio obowiązującej przy eksporcie usług stawce 0% - możliwość odliczenia podatku związanego z ich świadczeniem. Z art. 86 ust. 8 pkt 1 wynika, że podatek naliczony związany z tymi usługami podlega odliczeniu, a art. 87 ust. 4 pkt 2 oraz ust. 5 wskazuje terminy, w których podatek naliczony związany z tymi usługami może podlegać bezpośrednim zwrotom.

PODATNICY ZWOLNIENI OD PODATKU – PROCEDURY DOTYCZĄCE DROBNYCH PRZEDSIĘBIORCÓW

KTO JEST DROBNYM PRZEDSIĘBIORCOM W ROZUMIENIU USTAWY O VAT?

Korzystając z upoważnienia przewidzianego w art. 24 VI Dyrektywy, przewidującego specjalne zasady opodatkowania drobnych przedsiębiorców, w ustawie o VAT, w art. 113 i 114 określono zakres podmiotowy drobnych przedsiębiorców oraz zasady obowiązujących ich szczególnych procedur.

Stosownie do art. 113 ust. 1 ustawy, drobnym przedsiębiorcą jest podatnik u którego wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 10.000 euro. Do grupy tej zalicza się podatników o wskazanych obrotach za poprzedni rok, niezależnie od formy ich opodatkowania w zakresie podatku dochodowego, tzn. również opłacających podatek dochodowy w formie zryczałtowanej, w tym również z formie karty podatkowej.

Drobnym przedsiębiorcą jest również - zgodnie z art. 114 - niekorzystający ze zwolnienia podmiotowego od podatku z uwagi na wielkość obrotów - podatnik świadczący usługi taksówek osobowych (PKWiU 60.22.11-00.001), który wybrał opodatkowanie tych usług w formie ryczału według stawki 3%.

SZCZEGÓLNA PROCEDURA W PRZYPADKU DROBNYCH PRZEDSIĘBIORCÓW O OBROcie DO 10.000 EURO

Szczególna procedura w przypadku podatników-drobnych przedsiębiorców u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 10.000 euro (do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku), polega **na zwolnieniu** tych podatników od podatku (tzw. zwolnienie podmiotowe). Zasady tego zwolnienia zbliżone są do tych, które były określone w art. 14 uprzednio obowiązującej ustawy o VAT.

Drobni przedsiębiorcy korzystający ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy:

- 1) **nie mają obowiązku sporządzania i składania deklaracji podatkowej (art. 99 ust. 7),**
- 2) **nie mają obowiązku odprowadzania podatku,**
- 3) **są zobowiązani do prowadzenia ewidencji sprzedaży w uproszczonej formie (art. 109 ust. 1),**
- 4) **nie mają prawa do dokonywania odliczenia podatku naliczonego przy zakupach związanych ze swoją działalnością, która jest zwolniona od podatku (art. 86 ust. 1).**

Korzystanie ze zwolnienia od podatku dla tej grupy podatników - drobnych przedsiębiorców ma charakter dobrowolny, gdyż mogą oni zrezygnować ze zwolnienia, pod warunkiem pisemnego zawiadomienia o tym zamiarze naczelnika urzędu skarbowego przed początkiem miesiąca, w którym rezygnują ze zwolnienia, z tym że przypadku podatników rozpoczynających działalność - przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu (art. 113 ust. 4).

USTALANIE WARTOŚCI OBROTU 10.000 EURO UPRAWNIAJĄCEGO DO ZWOLNIENIA

W art. 113 ust 2. postanowiono, że do wartości kwoty obrotu osiągniętego poprzednim roku podatkowym, wyrażonej w złotych, lecz odpowiadającej równowartości 10.000 euro - **nie wlicza się**:

- 1) odpłatnej dostawy towarów zwolnionej od podatku (przedmiotowo),
- 2) odpłatnego świadczenia usług zwolnionych od podatku (przedmiotowo),
- 3) odpłatnej dostawy towarów, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji.

Oznacza to, że do ustalenia tego obrotu uwzględnia się jedynie wartość transakcji podlegających opodatkowaniu (z wyłączeniem przypadków określonych w punkcie 3).

W zakresie tym ma miejsce dość istotna różnica w porównaniu z uprzednim stanem prawnym (por. art. 14 ust. 1 ustawy z 8.1.1993 r.), który stanowił, że limit obrotów za ubiegły rok, uprawniający do zwolnienia, określa się w oparciu o sumę wartości sprzedaży towarów w rozumieniu art. 2 ust. 1 i 3 uprzedniej ustawy, tzn. zarówno zwolnionej, jak i opodatkowanej oraz wartości eksportu towarów i usług.

OKREŚLENIE LIMITU 10.000 EURO W ZŁOTYCH POLSKICH

Uprawniający do zwolnienia podmiotowego od podatku, limit obrotów w kwocie 10.000 euro, powinien zostać wyrażony na dany rok podatkowy w złotych.

Do dokładnego określenia kwoty 10.000 euro w złotych polskich na każdy rok zobligowany został minister właściwy do spraw finansów publicznych, który w terminie do dnia 31 grudnia poprzedzającego rok podatkowy ma określić tę kwotę, w drodze rozporządzenia, obliczoną według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy października, w zaokrągleniu do 100 zł. (art. 113 ust. 14 pkt 1).

Na podstawie przepisu art. 168 ust. 1, mającego charakter przejściowy postanowiono, że w 2004 r. kwotę tę (10.000 euro przeliczoną na złote) przyjmuje się w wysokości określonej przepisem wykonawczym wydanym na podstawie art. 14 ust. 11 pkt 1 uprzedniej ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r.

Oznacza to, że wartość sprzedaży towarów i usługi za 2003 r. , która uprawnia do zwolnienia podmiotowego od podatku wynosi **45.700 zł**, co zostało określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 17 listopada 2003 r. w sprawie określenia kwoty uprawniającej do zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 202, poz. 1962).

USTALENIE WARTOŚCI OBROTU 10.000 EURO UPRAWNIAJĄCEGO DO ZWOLNIENIA W PRZYPADKU ROLNIKA RYCZAŁTOWEGO

Drobnym przedsiębiorcą korzystającym ze zwolnienia podmiotowego od podatku może być również rolnik ryczałtowy.

Zgodnie z art. 2 pkt 19 ustawy rolnikiem ryczałtowym jest rolnik dokonujący dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczący usługi rolnicze, nieobowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych, a korzystający ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 - w zakresie

dostaw produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej oraz świadczenia przez siebie usług rolniczych.

W art. 113 ust. 3 wskazano, w przypadku tej grupy podatników - rolników ryczałtowych, korzystających ze zwolnienia przedmiotowego określonego w art. 43 ust. 1 pkt 3, gdy prowadzą oni także działalność inną niż działalność rolnicza, że do wartości sprzedaży, uprawniającej do korzystania ze zwolnienia od podatku (równowartości w złotych 10.000 euro), dokonywanej przez tego podatnika, nie wlicza się sprzedaży produktów rolnych pochodzących z prowadzonej przez niego działalności rolniczej. Oznacza to, że wartość tę określa się jedynie w oparciu o prowadzoną przez, niego sprzedaż pozostającą poza zwolnieniem przedmiotowym opartym na art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy.

WARUNKI I TERMIN REZYGNACJI ZE ZWOLNIENIA PODMIOTOWEGO

Zwolnienie podmiotowe od podatku VAT ma dla drobnego przedsiębiorcy charakter dobrowolny tzn. ma on możliwość zrezygnowania z niego i opodatkowania działalności na zasadach ogólnych.

Podatnicy, którym przysługuje to zwolnienie (art. 113 ust. 1 i 9), mogą niego zrezygnować, pod warunkiem pisemnego zawiadomienia o tym zamiarze naczelnika urzędu skarbowego przed początkiem miesiąca, w którym rezygnują ze zwolnienia

(np. chcąc być opodatkowanym od 1 lipca należy naczelnika urzędu zawiadomić do 30 czerwca).

Jednakże w przypadku podatników rozpoczynających działalność w trakcie roku podatkowego, będących z mocy prawa zwolnionymi od podatku (art. 113 ust. 9), jeżeli chcą oni zrezygnować z tego zwolnienia - pisemne zawiadomienie o tej rezygnacji, muszą złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego, przed wykonaniem pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu, określonej w art. 5.

Termin do dokonania rezygnacji ze zwolnienia w przypadku podatnika rozpoczynającego działalność w trakcie roku podatkowego jest terminem prawa materialnego, tzn jest to termin nieprzywracalny.