

Bożena SOWA<sup>1</sup>

## PRZEDSIĘBIORSTWO JAKO PODATNIK PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG (VAT)

Podatek - swej naturze złożony - posiada istotę nie tylko finansową, ekonomiczną, ale również prawną, polityczną i społeczną. Finansowe znaczenie polega na tym, że państwo przez podatki osiąga dochody i zaspokaja popyt na pieniądź. Ekonomiczne zaś dotyczy zmiany sytuacji majątkowej podatników, a to wiąże się z ich zachowaniem na rynku oraz podejmowaniem decyzji gospodarczych, zwłaszcza o charakterze inwestycyjnym.

Podatek od towarów i usług (VAT), jako jeden z zasadniczych podatków pośrednich; został wprowadzony w Polsce mocą ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. Jednakże konieczność harmonizacji polskiego prawa podatkowego z prawem UE zmusiła polskiego ustawodawcę do uregulowania tej kwestii w nowej ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zwaną dalej ustawą o VAT).

Przedsiębiorcy - jako podatnicy - ponoszą pełną odpowiedzialność w zakresie skutków ekonomicznych i prawnych swoich decyzji. Optymalnie wybrana forma opodatkowania wpływa na kondycję ekonomiczno - finansową przedsiębiorstwa. Wybór formy opodatkowania dla małej firmy może mieć kluczowe znaczenie; źle dobrana forma opodatkowania działalności gospodarczej spowoduje większe ciężary podatkowe, przez co może nawet doprowadzić do upadku.

Celem niniejszego artykułu jest prezentacja przedsiębiorstwa jako podatnika podatku od towarów i usług ze szczególnym uwzględnieniem skutków podatkowych wynikających z zakupu dóbr i usług opodatkowanych podatkiem VAT w kontekście podatku dochodowego.

**Słowa kluczowe:** przedsiębiorstwo, podatek, podatek od towarów i usług (VAT), podstawa opodatkowania, skutki podatkowe

### 1. WPROWADZENIE

Podatek – w swojej naturze złożony – posiada istotę nie tylko finansową, ekonomiczną, ale również prawną, polityczną i społeczną. Finansowe znaczenie polega na tym, że państwo przez podatki osiąga dochody i zaspokaja popyt na pieniądź. Ekonomiczne zaś dotyczy zmiany sytuacji majątkowej podatników, a to wiąże się z ich zachowaniem na rynku oraz podejmowaniem decyzji gospodarczych, zwłaszcza o charakterze inwestycyjnym.

Podatek jest – z jednej strony – dochodem państwa, a z drugiej wydatkiem podatnika<sup>2</sup>. Klasyfikacja podatkowa<sup>3</sup> mówi, iż jest to przymusowe, powszechne, nieodpłatne i bezzwrotne świadczenie pieniężne, pobierane przez związek publicznoprawny na rzecz państwa lub innych związków publicznoprawnych.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Dr Bożena Sowa, Wyższa Szkoła Prawa i Administracji w Przemyślu, Zamiejscowy Wydział Prawa i Administracji w Rzeszowie,

<sup>2</sup> Podatek VAT jest jednym z głównych podatków pośrednich zasilających budżet centralny.

<sup>3</sup> T.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 749 z późn. zm.

<sup>4</sup> Art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. (T. j. Dz. U. z 2012 r., poz. 749 z późn. zm.).

Przedsiębiorcy – jako podatnicy – ponoszą pełną odpowiedzialność w zakresie skutków ekonomicznych i prawnych swoich decyzji. Optymalnie wybrana forma opodatkowania wpływa na kondycję ekonomiczno - finansową przedsiębiorstwa. Wybór formy opodatkowania dla małej firmy może mieć kluczowe znaczenie; źle dobrana forma opodatkowania działalności gospodarczej spowoduje większe ciężary podatkowe, przez co może nawet doprowadzić do upadku.

Celem niniejszego artykułu jest prezentacja przedsiębiorstwa jako podatnika podatku od towarów i usług ze szczególnym uwzględnieniem skutków podatkowych wynikających z zakupu dóbr i usług opodatkowanych podatkiem VAT w kontekście podatku dochodowego.

## 2. PRZEDMIOT OPODATKOWANIA PODATKIEM VAT

Podatek od towarów i usług (VAT), jako jeden z zasadniczych podatków pośrednich; został wprowadzony w Polsce mocą ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r.<sup>5</sup> Jednakże konieczność harmonizacji polskiego prawa podatkowego z prawem UE zmusiła polskiego ustawodawcę do uregulowania tej kwestii w nowej ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zwaną dalej ustawą o VAT).<sup>6</sup>

Podatek od towarów i usług ma charakter podatku wielofazowego netto, dzięki czemu eliminuje sukcesywne narastanie i kumulowanie się należności podatkowych. Obciąża dostawę (sprzedaż) towarów i odpłatne świadczenie usług w państwach członkowskich Unii Europejskiej. We wszystkich krajach ma on prawie identyczną konstrukcję; obowiązują bowiem takie same zasady jego naliczania i zapłaty, natomiast zróżnicowane są jedynie stawki podatkowe. Należy podkreślić, że regulacje dotyczące VAT – we wszystkich krajach członkowskich – muszą być zgodne z dyrektywami Unii Europejskiej.<sup>7</sup>

Przedmiotem opodatkowania w podatku od towarów i usług są czynności określające sytuacje prawne lub faktyczne, z których wystąpieniem łączy się obowiązek ponoszenia przez podatnika ciężarów finansowych.

Należy podkreślić, że podatek VAT jest elementem ceny prawie każdego towaru lub usługi; konsumenci uiszczają ten podatek przy ich zakupie, natomiast podmioty gospodarcze naliczają go i odprowadzają na rachunek bankowy właściwego urzędu skarbowego.

VAT, jako podatek pośredni, wliczony jest w cenę towaru lub usługi, a nie zależy – jak w wypadku podatków bezpośrednich<sup>8</sup> – od indywidualnego dochodu, przychodu czy majątku.

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega: odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport import towarów, wewnątrz-wspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju oraz wewnątrz-wspólnotowa dostawa towarów.<sup>9</sup> Czynności te podlegają opodatkowaniu niezależnie od

<sup>5</sup> (Dz. U. z 1993 r., Nr 11, poz. 50 z późn. zm).

<sup>6</sup> (Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.).

<sup>7</sup> *VAT w działalności gospodarczej*, praca zbior. pod red. I. Olchowicz, Difin S.A., Warszawa 2010, s. 26-29.

<sup>8</sup> Do podatków bezpośrednich zalicza się m. in. podatek dochodowy od osób fizycznych oraz podatek dochodowy od osób prawnych.

<sup>9</sup> Art. 5 ustawy o VAT.

tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.<sup>10</sup>

Przez odpłatną dostawę towarów na terytorium kraju rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Odpłatną dostawą towarów jest również:<sup>11</sup>

- a) przeniesienie, z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu, prawa własności towarów,
- b) wydanie towarów na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu umowy o podobnym charakterze,
- c) wydanie towarów między komitentem, a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej,
- d) wydanie towarów przez komisanta na rzecz komitenta na podstawie umowy komisum,
- e) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu,
- f) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste,
- g) zbycie praw, o których mowa w pkt. e i f.

Przez odpłatną dostawę towarów rozumie się również przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym, przez niego, przedsiębiorstwem. Chodzi tu, w szczególności, o przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, a także inne przekazanie towarów bez wynagrodzenia (a zwłaszcza darowizny).<sup>12</sup>

Nieodpłatna dostawa towarów będzie przedmiotem opodatkowania, jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy zakupie tych towarów. Jeżeli więc podatnik już przy zakupie założy, że towar będzie przedmiotem nieodpłatnego przekazania i nie odliczy podatku naliczonego, nie będzie wówczas konieczności opodatkowania tego przekazania. Jeżeli natomiast podatnik odliczy podatek naliczony przy zakupie towarów zakładając, że towar będzie przedmiotem odpłatnej dostawy i następnie zmieni zdanie i przekaze go nieodpłatnie, będzie musiał tę nieodpłatną dostawę opodatkować.<sup>13</sup>

Odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju to każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nie mającej osobnik prawnej, które nie stanowi dostawy towarów. Świadczenie usług – w szczególności – obejmuje: przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych bez względu na to, czy są one przedmiotem dokumentu ustanawiającego tytuł prawny, zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji, świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa. Świadczeniem usług jest także nieodpłatne świadczenie, nie będące dostawą, na cele osobiste podatnika lub jego pracowników oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług, pod warunkiem że nie są one związane z prowadzonym przed-

<sup>10</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2010, s. 601 i 602.

<sup>11</sup> Art. 19 ustawy o VAT.

<sup>12</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...op. cit.*, s. 602.

<sup>13</sup> *Nieodpłatna dostawa towarów*, Poradnik VAT, Gofin Nr 22 z 2010 r., s. 13.

siębiorstwem, a podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego<sup>14</sup> o podatek naliczony<sup>15</sup> przy nabyciu towarów i usług związanych z tymi usługami.

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (w myśl art. 9 ustawy o VAT), ma miejsce pod warunkiem, że:<sup>16</sup>

1. dostawcą towarów jest podatnik podatku od towarów i usług prowadzący działalność gospodarczą lub podatnik podatku od wartości dodanej;
2. nabywcą towarów jest:
  - podatnik, czy to podatku od towarów i usług prowadzący działalność gospodarczą (art. 15 ustawy), czy też podatku od wartości dodanej, u którego nabywane towary mają służyć działalności gospodarczej podatnika,
  - osoba prawna nie będąca podatnikiem, o którym mowa powyżej, spełniająca warunki określone w art. 10 ustawy.

Jeżeli powyższe warunki nie zostaną spełnione przez obie strony uczestniczące w transakcji (sprzedający, kupujący), bądź przez jedną z nich, nie będzie można uznać, iż wystąpiło wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów.

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (zwana dalej WDT) jest jedną z czynności opodatkowanych VAT, o czym stanowi art. 5 ust. 1 pkt. 5 ustawy. Polega ona na wywozie towarów z terytorium kraju (np. Polski), na terytorium innego państwa członkowskiego w określonych w ustawie warunkach. W myśl art. 13 ust. 2 i 6 ustawy o VAT, aby uznać daną transakcję za dostawę wewnątrzwspólnotową, nabywca oraz sprzedawca muszą spełniać określone wymogi.

Nabywca musi być:<sup>17</sup>

- podatnikiem podatku od wartości dodanej, zidentyfikowanym dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju,
- osobą prawną nie będącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, która jednak jest zidentyfikowana dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju,
- podmiotem nie wymienionym powyżej, jeżeli przedmiotem dostawy są wyroby akcyzowe, które objęte są procedurą zawieszenia poboru akcyzy lub procedurą przemieszczania wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą,
- innym podmiotem (nie będącym podatnikiem) działającym (zamieszkującym) w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim, jeżeli przedmiotem dostawy są nowe środki transportu.

Sprzedawca musi być:<sup>18</sup>

- zarejestrowanym, czynnym podatnikiem VAT nie korzystającym ze zwolnienia,

<sup>14</sup> *Podatek VAT należny* jest to podatek naliczony przez przedsiębiorcę przy sprzedaży towarów lub usług, i który należy odprowadzić na rachunek bankowy właściwego urzędu skarbowego. Podatek VAT należny obliczany jest od podstawy opodatkowania ale do zapłaty przypada nie cała kwota w ten sposób obliczona, lecz pomniejszona o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów lub usług.

<sup>15</sup> *Podatek VAT naliczony* wynika z faktur zakupu otrzymanych przez podatnika przy nabyciu towarów i usług, a w przypadku importu jest to suma kwot podatku wynikająca z dokumentu celnego. Podatek naliczony w danej fazie to podatek zapłacony w poprzedniej fazie, o który pomniejsza podatek należny.

<sup>16</sup> J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2010, s. 197.

<sup>17</sup> Art. 13 ust. 2 pkt 1- 4 ustawy o VAT.

<sup>18</sup> Art. 97 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT.

- podatnikiem zarejestrowanym jako podatnik VAT UE, w związku z czym dla potrzeb tych transakcji może posługiwać się numerem identyfikacji podatkowej poprzedzonym prefiksem PL.

Za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów uznaje się również przemieszczenie przez podatnika lub na jego rzecz towarów należących do jego przedsiębiorstwa z terytorium kraju, na terytorium innego kraju członkowskiego, które zostały – przez tego podatnika na terytorium kraju w ramach prowadzonego przedsiębiorstwa – wytworzone, wydobyte, nabyte (również w ramach WNT lub importu), jeżeli mają służyć działalności gospodarczej podatnika (art. 13 ust. 3 ustawy o VAT).

Ustawodawca przewidział szereg przypadków gdy - pomimo, że dostawa realizowana jest między kontrahentami z dwóch różnych krajów Unii, którzy są zarejestrowani na potrzeby rozliczenia transakcji wewnątrzwspólnotowych - nie występuje WDT. Przypadki te zostały wymienione w art. 13 ust. 4 ustawy o VAT.<sup>19</sup>

### 3. REJESTRACJA PODMIOTU GOSPODARCZEGO DLA CELÓW VAT

Pojęcie podatnika zostało uregulowane w art. 15-17 ustawy o VAT z tym, że w art. 15 wprowadzono definicję podatnika podatku od towarów i usług, a w kolejnych, mających charakter uzupełniający, wskazano szczególne kategorie podatników. W ustawie wprowadzono także (art. 28a) autonomiczną definicję podatnika na potrzeby określenia miejsca świadczenia usług. Podstawowym kryterium decydującym o uznaniu danego podmiotu, czyli osoby fizycznej, osoby prawnej, jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej, za podatnika podatku od towarów i usług jest samodzielne wykonywanie działalności gospodarczej, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.<sup>20</sup>

Oznacza to, iż uzyskanie statusu podatnika VAT uzależnione zostało od spełnienia dwóch podstawowych warunków:<sup>21</sup>

- bycia osobą fizyczną, prawną lub jednostką organizacyjną nie mającą osobowości prawnej,
- wykonywania działalności gospodarczej zdefiniowanej w ustawie o VAT, niezależnie od spełnienia wymogów formalnych, dotyczących np. zarejestrowania działalności, miejsca wykonywania czynności opodatkowanych oraz rezydencji podatkowej podatnika (stosowane są identyczne kryteria zarówno wobec osób krajowych, jak i zagranicznych).

Przedsiębiorca rozpoczynając działalność gospodarczą musi wybrać formę opodatkowania i sposób wpłacania zaliczek na podatek dochodowy; nie ma wyboru czy chce płacić podatek dochodowy z tyt. prowadzonej działalności gospodarczej czy nie, natomiast ma możliwość wyboru czy chce być podatnikiem VAT, przy czym swoboda ta jest ograniczona. To znaczy, że przedsiębiorca rozpoczynając działalność nie musi od razu rejestrować się jako płatnik podatku VAT. Podatnik prowadzący działalność gospodarczą w niewielkim zakresie ma prawo do stosowania zwolnienia podmiotowego z VAT na podstawie art. 113 ust. 1 ustawy o VAT. Jedynym obowiązkiem w takim przypadku jest

<sup>19</sup> *Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów*, Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno - Finansowych Nr 31 z 2010 r., s. 3.

<sup>20</sup> *VAT w działalności gospodarczej*,...op. cit., s. 30.

<sup>21</sup> Tamże.

ewidencjonowanie narastająco osiągniętych obrotów w celu ustalenia, czy i kiedy limit ten został przekroczony. Limit ten wynosi obecnie 150 000 zł.<sup>22</sup> Nie wlicza się do niego sprzedaży zwolnionej z VAT na podstawie przepisów ustawy i rozporządzenia w sprawie VAT, a także sprzedaży towarów, które są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji. Jeżeli rozpoczyna on działalność w trakcie roku, to limit ten jest wyliczany w odpowiedniej proporcji. Jeżeli przedsiębiorca ma możliwość i chce skorzystać ze zwolnienia opisanego wyżej to nie ma prawa do rozliczania podatku VAT od kupowanych towarów i usług. Z drugiej zaś strony przy sprzedaży wyrobów i usług nie wystawia faktury VAT tylko rachunek.

Należy podkreślić, że z opisanego powyżej zwolnienia podmiotowego podatnik może skorzystać lub nie. Osoba, która ma możliwość z korzystania ze zwolnienia – co często jest wykorzystywane przez małe przedsiębiorstwa – ma prawo opodatkować się jako VAT-owiec w momencie zakładania działalności gospodarczej. Jest to korzystne rozwiązanie szczególnie dla osób, które na początku działalności mają duże wydatki inwestycyjne przerastające osiągnięte przychody.<sup>23</sup> Rejestracja, jako podatnika VAT, polega na złożeniu w urzędzie skarbowym deklaracji VAT- R. W tym momencie przedsiębiorca staje się VAT-owcem (nie musi czekać na potwierdzenie ze strony urzędu). Określa w nim od kiedy chce być opodatkowany podatkiem VAT oraz może wybrać sposób rozliczania się z podatku VAT: miesięcznie lub kwartalnie. Urząd potwierdza zgłoszenie, wydając w tej sprawie decyzję administracyjną (druk VAT-5).<sup>24</sup> Jeżeli wybierze metodę miesięcznego rozliczania się z VAT, to zobowiązany jest do comiesięcznego składania deklaracji VAT-7.<sup>25</sup> Deklarację za dany miesiąc składa się do 25 dnia następnego miesiąca. Jeżeli wybierze metodę kwartalną to zobowiązany jest do cokuwartalnego składania deklaracji VAT-7. Deklarację za dany kwartał składa się do 25. dnia następnego kwartału. Jeżeli przedsiębiorca rejestrujący się jako podatnik VAT planuje obrót z UE to na druku VAT-R deklaruje, że chce być VAT-owcem unijnym.<sup>26</sup>

Status danego podmiotu, jako podatnika VAT, jest kategorią obiektywną, jest on niezależny od dokonania rejestracji dla potrzeb tego podatku. Zarejestrowanie się, w charakterze podatnika VAT, łączy się z uzyskaniem formalnych znamion statusu podatnika. Z treści art. 88 ust. 4 ustawy o VAT nie wynika, w jakim momencie podatnik musi uzyskać status podatnika czynnego VAT, aby móc skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego. Status ten jest konieczny w momencie wykazywania odliczenia, nie musi natomiast istnieć w dniu, w którym miały miejsce czynności opodatkowane, z których wynika podatek podlegający odliczeniu.<sup>27</sup>

Ustawa o VAT przewiduje, że podatnikami tego podatku są osoby prawne, jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą. Istnieją jednak przypadki, gdy osoba fizyczna nie prowadząca działalności gospodarczej myśl ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku

<sup>22</sup> Obecnie limit ten jest stały, wyrażony jedynie w złotych.

<sup>23</sup> *Mały podatnik 2011*, Poradnik VAT, Nr 21 z 2010 r., s. 10-14.

<sup>24</sup> Na podstawie art. 96 ust. 4 ustawy o VAT.

<sup>25</sup> Na podstawie art. 99 ust. 1 ustawy o VAT.

<sup>26</sup> M. Milewski, *Kwestia rejestracji jako podatnik VAT*, <http://artelis.pl/artykuly/> (stan na dzień 12 listopada 2013 r.).

<sup>27</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 5 stycznia 2006 r., I SA/OI 445/05/5.

dochodowym od osób fizycznych<sup>28</sup> staje się jednocześnie podatnikiem VAT. Taka sytuacja dotyczy m.in. osób fizycznych uzyskujących dochody z tytułu działalności wykonywanej osobiście na podstawie umów zlecenia lub o dzieło.<sup>29</sup> Jeżeli zleceniobiorca wykonuje usługę jedynie na rzecz zleceniodawcy i nie występuje on w takim przypadku jako reprezentant zleceniodawcy w stosunku do innych podmiotów, a więc nie zachodzi sytuacja powierzenia mu w stosunkach z innymi podmiotami czynności reprezentowania zleceniodawcy i nie zawarto żadnej klauzuli, w ramach której zleceniodawca wzięłby na siebie jakąkolwiek odpowiedzialność wobec osób trzecich, za usługę wykonaną przez zleceniobiorcę na jego rzecz zleceniobiorca występuje jako podmiot w pełni samodzielny, działający w takim przypadku jedynie w swoim imieniu i na własny rachunek.<sup>30</sup> Zlecający bowiem w takim przypadku nie bierze na siebie żadnej odpowiedzialności za wykonane czynności w stosunku do osób trzecich. Dlatego też trudno uznać, że czynności zleceniobiorcy są wyłączone z przymiotu samodzielnej działalności gospodarczej w oparciu o art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy VAT. Chodzi tu głównie o czynności realizowane na rzecz podmiotu gospodarczego, w oparciu o umowy o świadczenie usług, zbliżone do zlecenia (art. 750 K.c.).

Opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają również osoby fizyczne nie prowadzące działalności gospodarczej w myśl art. 13 ust. 2-9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, które prowadzą działalność handlową (również, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar jej wykonywania w sposób częstotliwy).<sup>31</sup> Powyższe zagadnienie należy rozumieć w ten sposób, że opodatkowaniu podlega chociażby jednorazowa czynność spełniająca kryteria zaliczenia jej do tak rozumianego pojęcia „handel”, czyli zrealizowana w formie zorganizowanej sprzedaży towaru, poprzedzonej zakupem dokonanym w celu jego odsprzedaży, wskazująca na zamiar jej kontynuacji w tej formie.<sup>32</sup>

Można również stać się podatnikiem wykonując np. takie czynności jak: wynajęcie samochodu, dzierżawa nieruchomości; zezwalając na umieszczenie reklamy na budynku, samochodzie, przed domem; zbywając prawa autorskie lub udzielając licencji (w niektórych przypadkach).

Podatnicy korzystają jednak ze zwolnienia podmiotowego w podatku VAT do kwoty 150 000 zł rocznie i do czasu przekroczenia tego limitu nie mają obowiązku dokonywania zgłoszeń, składania ewidencji, rozliczania podatku.<sup>33</sup> Podmioty takie mają jednak obowiązek prowadzenia ewidencji przychodu. Jeżeli jednak łącznie np. prywatny handel samochodami, wynajem lokalu oraz umowa o dzieło dadzą odpowiednio wysoki obrót, należy złożyć zgłoszenie VAT, prowadzić ewidencję, składać deklaracje, wystawiać faktury – nawet jeżeli nie jest prowadzona działalność gospodarcza w rozumieniu ustawy o swobodzie gospodarczej.

<sup>28</sup>T. j. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 z późn. zm.

<sup>29</sup> Art. 13 ust. 2-9 ustawy o VAT.

<sup>30</sup> Wyrok WSA w Opolu z dnia 25 lipca 2006 r. (sygn. akt 157/06).

<sup>31</sup> Art. 15 ust. 2 ustawy o VAT.

<sup>32</sup> Wyrok NSA z 30 kwietnia 1999 r. (I SA/Lu 233/98) i Wyrok z dnia 27 maja 1997r. (SA/Rz 81/96).

<sup>33</sup> W 2013 roku - podatnicy, u których łączna wartość sprzedaży opodatkowanej (liczonej bez podatku VAT) w 2011 r. nie przekroczyła 150 tys. zł są zwolnieni podmiotowo z VAT (art. 113 ust. 1 ustawy o VAT).

#### 4. SKUTKI PODATKOWE ZAKUPÓW TOWARÓW I USŁUG

W ustawie o podatku od towarów i usług, ze względu na złożoność rzeczywistości gospodarczej, przyjęto wiele rozwiązań dotyczących momentu powstania obowiązku podatkowego. Objęcie jednym, wspólnym uregulowaniem zróżnicowanych transakcji jest niemożliwe, stąd reguła podstawowa oraz rozbudowany katalog odstępstw od niej. W ogólnej zasadzie przyjęto, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi. Jeżeli dostawa towaru lub wykonanie usługi powinny być potwierdzone fakturą, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w 7. dniu, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi.<sup>34</sup>

Dla wyliczenia wysokości podatku należnego VAT konieczne jest ustalenie podstawy opodatkowania. Zgodnie w art. 29 ust. 1 ustawy VAT zasadą jest, że podstawą opodatkowania jest obrót. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży pomniejszona o kwotę należnego podatku. Obrotem (podstawą opodatkowania) jest zatem wartość netto towaru, bez należnego podatku VAT. Termin „sprzedaż” użyty w tym przepisie należy rozumieć w jego ujęciu podanym w artykule 2 pkt. 22 ustawy o VAT, tzn. że obejmuje on odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.<sup>35</sup>

Konsekwencją tego zapisu jest fakt, że obrót podlegający opodatkowaniu powstaje nawet wtedy, gdy podatnik - wystawca faktury nie otrzymał zapłaty. Kolejne istotne zastrzeżenie oznacza, że kwota należna ze sprzedaży obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Niezależnie od tego czy podatnik otrzymał za nie zapłatę, czy inne świadczenie to kwota ta stanowi podstawę opodatkowania. Ponadto zgodnie z treścią analizowanego artykułu, obrotem jest także otrzymana dotacja, subwencja i inna dopłata o podobnym charakterze, mająca bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Rozważając skutki podatkowe warto zauważyć, iż nieuwzględnienie dotacji (czyli nie zwiększenie podstawy opodatkowania) w istotny sposób zakłócałoby realizację zasady neutralności podatku. Podatnik korzystający z takiego dobrodziejstwa zyskiwałby dwukrotnie. Po pierwsze, otrzymując refundację pokrywa sobie część ceny. Po drugie, nalicza podatek VAT od niższej podstawy opodatkowania.<sup>36</sup>

Co do zasady przy jednej dostawie składającej się nawet z kilku czynności stosuje się jedną stawkę VAT. Zgodnie z art. 146a pkt 1 i 2 ustawy stawki podatkowe - od 01.01.2011 r. - wynoszą: 23 %, 8 %, 5 %.<sup>37</sup> Podatek jest obliczany od wartości sprzedaży netto, a następnie do niej doliczany, aby uzyskać wartość sprzedaży brutto, co przedstawia się następująco:

$$\begin{aligned} \text{Sprzedaż netto} + \text{VAT} &= \text{sprzedaż brutto,} \\ \text{VAT} &= \text{sprzedaż netto} \times \text{stawka podatku} \end{aligned}$$

<sup>34</sup> VAT w działalności gospodarczej, ...op. cit., s. 35.

<sup>35</sup> J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, ...op. cit., s. 528.

<sup>36</sup> VAT w działalności gospodarczej, ...op. cit., s. 37.

<sup>37</sup> Ustawa z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 226, poz. 1476).



Podstawowa stawka podatku VAT obowiązująca, w stosunku do większości towarów i usług, wynosi 23 %. Podstawą opodatkowania podatkiem VAT jest obrót, czyli: kwota należna z tytułu sprzedaży towarów lub usług pomniejszona o kwotę podatku VAT należnego; kwota otrzymanych zaliczek, zadatków, przedpłat lub rat pomniejszona o przypadającą od nich kwotę podatku VAT należnego, wartość świadczenia w naturze obliczona na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości lub na danym rynku w dniu wykonania świadczenia zmniejszona o podatek VAT. W wypadku, gdy podatnik prowadzi sprzedaż towarów podlegających podatkowi akcyzowemu, wówczas kwotę tego podatku włącza się do podstawy opodatkowania podatkiem VAT.<sup>38</sup>

W praktyce gospodarczej bardzo często zdarza się, że podatnik prowadzi jednocześnie sprzedaż opodatkowaną VAT, dającą mu uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego oraz sprzedaż zwolnioną od tego podatku, która takiego prawa podatnikowi nie daje. Obowiązuje wówczas zasada, zgodnie z którą podatnik może zmniejszyć podatek należny o kwotę podatku naliczonego, związaną ze sprzedażą opodatkowaną oraz z innymi czynnościami, które wprawdzie nie generują podatku należnego, ale uprawniają do odliczenia podatku należnego. Podatnik w swojej działalności dążyć powinien do przypisania konkretnych wydatków i towarzyszących im kwot podatku naliczonego do określonych rodzajowo sprzedaży, z którymi wydatki te są związane.<sup>39</sup>

Podatnik dokonując zakupów, których nie może jednoznacznie zaklasyfikować jako dających lub nie dających prawa do odliczenia podatku naliczonego – VAT naliczony od tych zakupów rozlicza na zasadach określonych w art. 90-91 ustawy o VAT. Oznacza to, że w okresie rozliczeniowym, w którym dokonano zakupu (lub w jednym z dwóch kolejnych okresów) podatnik odlicza wstępnie taką część podatku naliczonego, jaka odpowiada udziałowi sprzedaży opodatkowanej (lub szerzej - uprawniającej do odliczania VAT) w sprzedaży ogółem za poprzedni rok podatkowy. Po zakończeniu roku, w którym dokonywane były zakupy podatnik dokonuje korekty dokonanego wstępnie odliczenia bazując na realnej proporcji sprzedaży za rok, w którym zakupy były dokonywane.<sup>40</sup>

Podatek od towarów i usług rozlicza się w skali miesiąca poprzez złożenie we właściwym urzędzie skarbowym deklaracji podatkowej (VAT-7). Zgodnie z art. 99 ustawy o VAT, płatnik ma obowiązek – bez wezwania przez urząd skarbowy – obliczać i wpłacać na rachunek bankowy urzędu skarbowego zobowiązanie podatkowe za okresy miesięczne do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Ponadto podatnicy zobowiązani są do prowadzenia odpowiedniej ewidencji podatkowej. Mają również obowiązek wystawiać fakturę stwierdzającą dokonanie sprzedaży uwzględniając w niej datę sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy.<sup>41</sup>

<sup>38</sup> *Podatki obciążające przedsiębiorczość i ich wpływ na wynik finansowy*, praca zbior. pod red. S. Makarskiego, Wyd. UR, Rzeszów 2007, s. 344.

<sup>39</sup> J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*,...op. cit., s. 1097.

<sup>40</sup> *Odliczanie częściowe i korekta VAT*, Poradnik VAT Nr 1, z 2011 r.

<sup>41</sup> *Podatki obciążające przedsiębiorczość*...op. cit., s.345.

## 5. ZAKUP, PODATEK NALICZONY ORAZ ZASADY ODLICZENIA VAT

Bycie podatnikiem VAT wiąże się nie tylko z koniecznością naliczania i odprowadzania tego podatku do urzędu skarbowego, to również wiele obowiązków o charakterze formalnym. Każdą sprzedaż towaru czy usługi trzeba potwierdzać, wystawiając dokument zwany fakturą VAT, albo wydając paragon z kasy fiskalnej. Należy również gromadzić faktury potwierdzające zakupy towarów i usług. Zarówno zakupy, jak i sprzedaż należy na bieżąco ewidencjonować w specjalnych rejestrach (rejestrzy zakupu, rejestrzy sprzedaży).<sup>42</sup> Na ich podstawie należy - po zakończeniu danego miesiąca lub kwartału (gdy podmiot rozlicza się kwartalnie) - sporządzić deklarację dla urzędu skarbowego.

Jednym z rodzajów podatku VAT jest podatek naliczony.<sup>43</sup> Wynika on bezpośrednio z oryginalnych faktur zakupu, które zostały otrzymane przez podatnika przy nabyciu towarów i usług. Jeśli pod uwagę bierze się import, to będzie to suma kwot podatku, jaka wynika z dokumentu celnego. Można zatem powiedzieć, iż podatek naliczony w danej fazie to podatek zapłacony w poprzedniej fazie. Wywiera on wpływ na podatek należny bezpośrednio pomniejszając go.

Podatek VAT należny to ten, który został policzony w fakturach własnych, wystawionych przez podmiot gospodarczy. W sytuacji, kiedy podatek należny jest wyższy od naliczonego, to powstała w ten sposób różnica będzie musiała zostać odprowadzona do budżetu państwa, stanowi bowiem zobowiązanie podatkowe. W sytuacji, gdy podatek należny jest niższy niż podatek naliczony, wówczas różnica stanowi nadwyżkę w tym tytule podatkowym, podlegającą zwrotowi na rzecz podatnika.<sup>44</sup>

Prawo do odliczenia podatku naliczonego musi mieć związek z wykonywaniem czynności opodatkowanych. Przepisy ustawy o VAT przewidują szereg wyjątków rozszerzających prawo do odliczenia VAT na sytuacje, w których podatek naliczony nie jest związany z czynnością opodatkowaną.<sup>45</sup>

W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (art. 86 ust. 1 ustawy o VAT).

Podatkiem naliczonym jest:

- suma kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika,
- suma kwot podatku wynikająca z dokumentu celnego (w przypadku importu),
- zryczałtowany zwrot podatku,
- kwota podatku należnego od importu oraz kwota podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Podatnik ma prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika poza terytorium kraju. Ponadto podatnik ma również prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą określonych czynności wykonywanych na terytorium kraju. W przypadku, gdy kwota podatku naliczonego jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę podatku należnego za następne okresy.

<sup>42</sup> Art. 109 ust. 3 ustawy o VAT określa, co powinny uwzględniać, aby spełniały stawiane im wymagania.

<sup>43</sup> Art. 86 ust. 2 ustawy o VAT definiuje pojęcie podatku naliczonego.

<sup>44</sup> Art. 87 ustawy o VAT.

<sup>45</sup> Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 27 marca 2008 r. nr 1401/PV-I/4407/14-4/07/Kr.

Artykuł 86 ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT stanowi, że prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny. Należy również dodać, iż na mocy art. 86 ust 11 powyższej ustawy, podatnik może dokonać odliczenia podatku naliczonego w jednym z dwóch następujących okresów rozliczeniowych. Późniejsze odliczenie podatku naliczonego możliwe jest jedynie poprzez dokonanie korekty deklaracji VAT-7 za dany okres rozliczeniowy (art. 86 ust. 13 ustawy o VAT).<sup>46</sup>

Podatek płacony jest miesięcznie lub kwartalnie. Podatnik nalicza podatek od wartości sprzedanych towarów w danym okresie (podatek należny). Następnie od podatku należnego odlicza kwoty podatku VAT, który zapłacił przy nabyciu sprzedawanych przez niego towarów (podatek zawarty w fakturach zakupu – podatek naliczony). Podatek, który faktycznie podlega zapłacie do urzędu skarbowego w danym okresie to różnica między podatkiem należnym, a naliczonym.

Ustawa o VAT w precyzyjny sposób określa, iż prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przysługuje w oparciu o faktury, duplikaty faktur oraz dokumenty celne. Nie ulega również wątpliwości, iż dokumenty, które potwierdzają wykonanie danej czynności powinny mieć formę oryginału. Muszą one w sposób nie budzący wątpliwości potwierdzać okoliczność faktyczną przez nie dowodzoną. Natomiast np. faks, kserokopia faktury VAT nie stanowi dokumentu bezspornie dowodzącego dokonanie jakiegokolwiek transakcji.<sup>47</sup>

Zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym – zasadniczo - okonywany jest w ciągu 60 dni od dnia złożenia rozliczenia podatkowego (deklaracji).<sup>48</sup> Przy zachowaniu warunków określonych w art. 87 ust. 6 ustawy o VAT podatnik może ubiegać się o zwrot w terminie przyspieszonym - w ciągu 25 dni od dnia złożenia deklaracji. Aby zwrot nadwyżki w takim terminie otrzymać, podatnik musi spełnić następujące warunki:

- 1) kwoty podatku naliczonego wykazane w deklaracji podatkowej wynikać muszą z faktur dokumentujących należności, które zostały w całości zapłacone, z uwzględnieniem art. 22 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej,<sup>49</sup>
- 2) kwoty podatku naliczonego wykazane w deklaracji wynikają z dokumentów celnych, deklaracji importowej oraz decyzji celnych i zostały przez podatnika zapłacone,
- 3) kwoty podatku naliczonego od importu towarów rozliczanego, zgodnie z art. 33a ustawy o VAT, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu usług lub dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywcą, zostały wykazane jako kwoty podatku należnego od tych transakcji w tej samej deklaracji.

Podatnik może zatem ubiegać się o zwrot podatku w terminie przyspieszonym (25 dni od dnia złożenia deklaracji), jeżeli dokonał zapłaty wszystkich faktur dokumentujących

<sup>46</sup> J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*,...op. cit., s. 479- 451.

<sup>47</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 grudnia 2004 r. (sygn. akt FSK 620/04).

<sup>48</sup> Art. 87 ust.1 pkt 2 ustawy o VAT.

<sup>49</sup> Dz. U. z 2013 r., poz.672 z późn. zm..

zakupy wykazane w deklaracji oraz zapłacił podatki wynikające z ujętych w niej dokumentów celnych. Zwrot w terminie 25 dni jest dokonywany na wniosek podatnika<sup>50</sup>.

## **6. PODATEK VAT NALICZONY, A KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODU FIRMY**

Konstrukcja podatku o towarów i usług oparta jest na założeniu, iż powinien on obciążać jedynie konsumentów towarów i usług – stąd dla przedsiębiorców podatek ten winien być neutralny. Wyrazem zasady neutralności tego podatku w polskim systemie prawa jest art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, który stanowi, że w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi podatku od towarów i usług przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Skorzystanie przez podatnika z uprawnienia – o którym mowa powyżej - powoduje, iż podatnik, co do zasady, nie odczuwa ciężaru tego podatku.

Zasadniczo VAT naliczony podlega odliczeniu od podatku VAT należnego, a podatek VAT należny, po pomniejszeniu go o VAT naliczony podlega wpłacie do urzędu skarbowego. W niektórych sytuacjach jednak zarówno podatek VAT naliczony, jak i należny mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Podatek od towarów i usług jest wymieniony w katalogu wydatków, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. Podatek VAT naliczony może jednak być kosztem uzyskania przychodu w następujących sytuacjach:<sup>51</sup>

- 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.

Z powyższych uregulowań wynika, że praktycznie w każdej sytuacji, gdy podatek VAT nie może zostać odliczony od podatku należnego, może on stanowić koszt uzyskania przychodów. Prawo do odliczenia podatku VAT przysługuje tylko podmiotom będącymi podatnikami VAT i tylko w zakresie w jakim nabyte towary i usługi mają zostać wykorzystane do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem VAT.

Jeżeli służą one czynnościom zwolnionym z podatku od towarów i usług lub w ogóle niepodlegającym opodatkowaniu, prawo do odliczenia podatku naliczonego od ich nabycia nie przysługuje. Ustawa o VAT zawiera także ograniczenia w zakresie odliczania VAT przy nabyciu określonych towarów i usług, np. paliwa do napędu samochodów osobowych, usług hotelarskich i gastronomicznych, czy też wydatków, które nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodów.<sup>52</sup>

<sup>50</sup> A. Węgielska, *Wszystko o zwrotach w podatku VAT*, Wydawnictwo Podatkowe GOFIN - Dodatek do Poradnika VAT Nr 14 z 2010 r.

<sup>51</sup> Art. 23 ust. 43 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>52</sup> Pierwszy Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie, pismo z dnia 12 kwietnia 2007 r., 1471/DPR2/423-4/07/AB.

W przypadku podatników dokonujących jedynie czynności nie podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług albo korzystających ze zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego, koszt uzyskania przychodów stanowi cały podatek naliczony przy nabyciu towarów, bądź też usług.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym, powyższa zasada dotyczy jedynie nabycia dokonanego w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. W przypadku nabycia przez podatnika zwolnionego podmiotowo od podatku VAT, bądź dokonującego wyłącznie czynności nie opodatkowanych, składnik majątku stanowiący środek trwały – w rozumieniu przepisów o podatkach dochodowych<sup>53</sup> – może w wartości początkowej wykazać cenę zakupu brutto.

W przypadku, gdy nabycie przez podatnika towarów bądź usług związane jest z wykonywaniem przez niego zarówno czynności opodatkowanych VAT oraz czynności przedmiotowo zwolnionych z VAT – powinien on określić kwoty podatku naliczonego, związanego z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego. Kwota podatku naliczonego związanego z wykonywaniem czynności opodatkowanych VAT podlega odliczeniu, natomiast pozostała część stanowi koszt uzyskania przychodu.

Należy zauważyć, że w sytuacji gdy podatnik nie jest w stanie wyodrębnić kwot podatku naliczonego przy nabyciu towarów lub usług związanych z wykonywaniem czynności opodatkowanych VAT – powinien on ustalić proporcję,<sup>54</sup> według której zostaną ustalone kwoty podatku: do odliczenia jako VAT naliczony, oraz do wykazania jako koszt uzyskania przychodu.<sup>55</sup>

Należy zauważyć, że u wszystkich podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów, za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, co do zasady, uważa się dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu. Tak stanowi art. 22 ust. 6b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Z przepisu tego wynika, iż ustawodawca – co do zasady – nie uzależnia prawa do uwzględnienia w kosztach uzyskania przychodów określonych zobowiązań od faktycznej ich zapłaty. Regułą jest zatem, że zarówno data zapłaty danej kwoty, jak i sam fakt jej dokonania, są obojętne z punktu widzenia kwalifikacji kosztowej poszczególnych zobowiązań podatnika.<sup>56</sup>

Konstrukcja i systematyka ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych pozwalają na stwierdzenie, iż ilekroć celem ustawodawcy jest uzależnienie prawa zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów określonych zobowiązań od spełnienia dodatkowego warunku w postaci faktycznej (bądź terminowej) ich zapłaty, to tylekroć ustawodawca czyni to w sposób wyraźny – *expressis verbis*,<sup>57</sup> warunkując możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów danej kategorii zobowiązań od ich zapłaty (czego

<sup>53</sup> Zgodnie z ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>54</sup> Art. 90 ust. 4 ustawy o VAT.

<sup>55</sup> P. Kostrzewski, *Podatek VAT naliczony a koszty uzyskania przychodów*, <http://www.podatki.biz/> (stan na dzień 12 listopada 2013 r.)

<sup>56</sup> *Jak prowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów*, Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno – Finansowych Nr 7 z 2011 r., s. 31.

<sup>57</sup> *expressis verbis* (łac.) -wymownymi słowami, dobitnie, wyraźnie;

przykładem są m.in. przepisy art. 23 ust. 1 pkt. 7, 32, 55 i 55a oraz art. 24c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)<sup>58</sup>.

## **7. SPRZEDAŻ OPODATKOWANA I ZWOLNIONA Z OPODATKOWANIA PODATKIEM VAT, A PRZYCHÓD FIRMY W MYŚL PRZEPISÓW USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM**

Przychodem przedsiębiorcy jest wartość, która została wykazana w fakturach (rachunkach) sprzedaży, niezależnie od tego, czy klient uiścił za nie zapłatę czy nie. W przypadku sprzedaży za gotówkę przychodem jest wartość uzyskanej gotówki z całej transakcji. Oprócz przychodu istnieje również pojęcie „obróty”.<sup>59</sup> Zgodnie z ustawą VAT dla osób będących podatnikami podatku VAT obrotem jest wartość sprzedaży netto bez podatku VAT.

Z punktu widzenia ustaw podatkowych nie jest istotne, czy transakcja została sfinalizowana do końca tzn. czy została zapłacona wartość określona na fakturze. Przychód (obróty dla VAT-owca) powstał, gdyż jest na to dokument w postaci faktury.<sup>60</sup>

Zgodnie z art.14 ust.1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, za przychód z działalności, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt. 3 (pozarolnicza działalność gospodarcza), uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i s-kont. U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług (obróty).

W art. 14 ust. 1c – 1i ustawy o VAT, ustawodawca sprecyzował z jaką datą powstaje przychód należny. Stosownie do art. 14 ust.1c ustawy za datę powstania przychodu, o którym mowa w ust. 1, uważa się - z zastrzeżeniem ust. 1e, 1h i 1i - dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności. W myśl art.14 ust. 1 e i h, jeżeli strony ustalały, że usługa jest rozliczana w okresach rozliczeniowych, za datę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego, określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku. Przepis ten stosuje się odpowiednio do dostawy energii elektrycznej i ciepłej oraz gazu przewodowego. Natomiast zgodnie z art.14 ust. 1i ustawy, w przypadku otrzymania przychodu z działalności gospodarczej – do którego nie stosuje się ust. 1c, 1e i 1h – za datę powstania przychodu uznaje się dzień otrzymania zapłaty.<sup>61</sup>

Jednocześnie na podstawie art.14 ust. 3 cyt. ustawy do przychodów, o których mowa w ust.1 i 2, nie zalicza się m.in. pobranych wpłat, zaliczek, lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych. W związku z powyższym pobrana zaliczka na poczet wykonania usługi w przyszłym okresie stanie się należnym (uzyskanym) przychodem w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dopiero po wykonaniu usługi, bądź w dacie

<sup>58</sup> *Jak prowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów...* op. cit.

<sup>59</sup> Art. 29 ust. 1 ustawy VAT.

<sup>60</sup> *Przychody i dochód w działalności gospodarczej*, <http://www.doradztwo.final.net.pl/> (stan na dzień 12 listopada 2013 r.).

<sup>61</sup> R. Kubacki, *Leksykon 2011 Podatek dochodowy od osób fizycznych*, Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 13 sierpnia 2010 r., s. 361 i 362.

wystawienia faktury za usługę, jeżeli faktura zostanie wystawiona przed wykonaniem usługi albo w momencie uregulowania należności za usługę jeśli zapłata nastąpi przed wykonaniem usługi (jednak w tym samym miesiącu, w którym usługa zostanie wykonana) i wystawieniem faktury, tj. będzie elementem ostatecznego rozliczenia przychodów podatkowych z tego tytułu.<sup>62</sup>

Na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług przedpłata, zaliczka, zadatek, rata otrzymana przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi, pomniejszona o przypadającą na nie kwotę podatku, jest obrotem podlegającym opodatkowaniu.<sup>63</sup> Zgodnie z art. 19 ust. 11 powyższej ustawy, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania części należności. Dlatego też zgodnie z art. 106 ust. 3 istnieje obowiązek wystawienia faktury VAT, dzięki której płacący zaliczkę będzie miał możliwość odliczenia zapłaconego podatku na podstawie art. 86 ust. 2 pkt. 1 lit. b ustawy o VAT.

Należy tutaj zauważyć, że art. 19 ust. 11 ustawy o VAT będzie miał tylko zastosowanie, gdy część należności zapłacono przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi. W przeciwnym wypadku znajdzie zastosowanie ogólna reguła wynikająca z przepisu art. 19 ust. 1 ustawy, w myśl której obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi.<sup>64</sup>

Rozdzielenie faktu fakturowania sprzedaży od faktycznej zapłaty jest czymś zupełnie normalnym dla podmiotów gospodarczych. Kłopotem staje się wówczas, gdy należy rozliczyć podatek należny wynikający ze sprzedaży, natomiast przedsiębiorca nie otrzymał jeszcze za nią zapłaty.

Zgodnie z ustawą o VAT podatek należny ze sprzedaży obciąża miesiąc, w którym została wystawiona, a następnie zaksięgowana faktura sprzedaży (powstał obrót ze sprzedaży)<sup>65</sup>. Generalnie obowiązuje zasada, że jeśli została wystawiona faktura VAT, to należy zapłacić podatek od sprzedaży. Podobnie jest z podatkiem dochodowym, który może powstać w związku z wystawieniem faktur sprzedaży, ale przed wpływem gotówki za te faktury.<sup>66</sup>

## 8. PODSUMOWANIE

Podatki są szczególnym elementem polityki gospodarczej państwa, za pomocą których państwo może wpływać na działalność i decyzje podejmowane przedsiębiorców.

Zmiany ustrojowe jakie zaszły w Polsce w latach 80. i 90. ubiegłego stulecia zmieniły pozycję przedsiębiorstwa w gospodarce; stało się ono wyodrębnioną ekonomicznie jednostką gospodarczą, posiadającą własny majątek oraz samodzielność decyzyjną i dochodową.

Podstawowa zasada obowiązująca wszystkich podatników podatku VAT, polega na tym, iż sprzedawca towaru lub usługi posiadający status „podatnika VAT” oblicza podatek należny od dokonanej sprzedaży (podstawy opodatkowania) i ma prawo pomniejszyć go o podatek naliczony związany ze sprzedażą opodatkowaną, który zapłacił przy zakupie innych towarów lub usług, zawarty w fakturach zakupu, z uwzględnieniem rabatów, upu-

<sup>62</sup>Powstanie przychodu z działalności gospodarczej, Postanowienie Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku, z dnia 18 maja 2007 r. DF/415-47142/07/FD.

<sup>63</sup> Art. 29 ust. 2 VAT.

<sup>64</sup> *Opodatkowanie zaliczek*, Firma i Podatki, Nr 4 z 2007 r.

<sup>65</sup> Art. 29 ust. 1 ustawy o VAT.

<sup>66</sup> *Przychody i dochód w działalności gospodarczej...* op. cit.

stów itp. Powstałą różnicę wpłaca do budżetu, za pośrednictwem urzędu skarbowego. Jeśli podatek zawarty w fakturach zakupu jest wyższy od należnego, to podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę podatku należnego za następne okresy albo, w niektórych wypadkach, otrzymuje zwrot różnicy podatku.

Główną zaletą tego podatku jest to, że jest on „szybki” w poborze i systematycznie wpływa do budżetu państwa.

Z ekonomicznego punktu widzenia VAT jest elementem cenotwórczym. Wyższe stawki VAT oznaczają najczęściej wyższe ceny dla konsumentów. Dla przedsiębiorców nie jest to korzystna sytuacja; jej skutkiem jest najczęściej spadek obrotów, który oznacza niższy dochód przedsiębiorcy, a tym samym płaci on niższy podatek dochodowy. Niższy podatek dochodowy nie jest jednak wynikiem działań, z których przedsiębiorcy mogliby być zadowoleni. Jest on bowiem wynikiem spadku rentowności przedsiębiorstw. Przy sprzedaży towarów i usług opodatkowanych VAT podatek należny nie stanowi przychodu firmy (art. 14 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). W rzeczywistości jednak wzrost stawki VAT może mieć wpływ na przychód podatnika. Wszystko zależy od tego, czy po wzroście stawki VAT podwyższy on cenę sprzedaży towaru lub usługi, czy też podwyższoną stawkę VAT zapłaci z własnej marży.

## LITERATURA

- [1] Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 27 marca 2008 r. nr 1401/PV-I/4407/14-4/07/Kr,
- [2] Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2010,
- [3] *Jak prowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów*, Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno – Finansowych Nr 7 z 2011r.,
- [4] Kostrzewski P., *Podatek VAT naliczony a koszty uzyskania przychodów*, [http:// www.podatki.biz/](http://www.podatki.biz/) (stan na dzień 12 listopada 2013 r.),
- [5] Kubacki R., *Leksykon 2011 Podatek dochodowy od osób fizycznych*, Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 13 sierpnia 2010 r.,
- [6] *Mały podatnik 2011*, Poradnik VAT, Nr 21 z 2010 r.,
- [7] Milewski M., *Kwestia rejestracji jako podatnik VAT*, <http://artelis.pl/artykuly/> (stan na dzień 12 listopada 2013 r.),
- [8] *Nieodpłatna dostawa towarów*, Poradnik VAT, Gofin Nr 22 z 2010 r.,
- [9] *Odliczanie częściowe i korekta VAT*, Poradnik VAT nr 1 z 2011 r.,
- [10] *Opodatkowanie zaliczek*, Firma i Podatki, Nr 4 z 2007 r.,
- [11] Pierwszy Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie, pismo z dnia 12 kwietnia 2007 r., 1471/DPR2/423-4/07/AB,
- [12] *Podatki obciążające przedsiębiorczość i ich wpływ na wynik finansowy*, praca zbior. pod red. S. Makarskiego, Wyd. UR, Rzeszów 2007,
- [13] *Powstanie przychodu z działalności gospodarczej*, Postanowienie Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku z dnia 18 maja 2007 r. DF/415-47142/07/FD,
- [14] *Przychody i dochód w działalności gospodarczej*, <http://www.doradztwo.final.net.pl/> (stan na dzień 12 listopada 2013 r.),
- [15] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia z dnia 29 czerwca 2011 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją podatników w zakresie podatku od towarów i usług ( Dz. U. z 2011 r., Nr 136, poz. 800),
- [16] Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 z późn. zm.),
- [17] Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r., Nr 74, poz. 397 z późn. zm.),



- [18] Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.),
- [19] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 z późn. zm.),
- [20] Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.),
- [21] Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2013 r., poz. 672 z późn. zm.),
- [22] Ustawa z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 226, poz. 1476),
- [23] *Wewnątrzspółnotowa dostawa towarów*, Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno - Finansowych Nr 31 z 2010 r.,
- [24] Węgielska A., *Wszystko o zwrotach w podatku VAT*, Wydawnictwo Podatkowe GOFIN Dodatek do Poradnika VAT Nr 14 z 2010 r.,
- [25] Wyrok NSA z 30 kwietnia 1999 r. (I SA/Lu 233/98),
- [26] Wyrok z dnia 27 maja 1997 r. (SA/Rz 81/96),
- [27] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 grudnia 2004 r. (sygn. akt FSK 620/04),
- [28] Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 5 stycznia 2006 r., I SA/OI 445/05/5,
- [29] Wyrok WSA w Opolu z dnia 25 lipca 2006 r. (sygn. akt 157/06),
- [30] *VAT w działalności gospodarczej*, praca zbior. pod red. I. Olchowicz, Difin S.A., Warszawa 2010,
- [31] J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, Oficyna wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2010.

#### ENTREPRENEURS AS PAYERS OF THE GOODS AND SERVICES TAX

Tax is complex in its nature and has financial and economic meaning with legal, political and social aspects. Financial importance refers to the fact that the state receives income through taxing and meets the demand for money. Economic importance refers to the change of taxpayers' material status which affects their activity in the market and the investment decisions they need to take.

The value added tax (VAT), as one of the main indirect taxes, was introduced in Poland by the Act of 8 January 1993. However, the need to harmonize the Polish tax law with the EU law forced the Polish legislature to regulate this issue in the new Act of 11 March 2004 on the tax on goods and services (hereinafter referred to as the Law on VAT).

Entrepreneurs possess full responsibility for economic and legal consequences of their own decisions. The way of taxing influences the economical and financial condition of the enterprise. The selection of taxation form for a small company might have a major influence, as badly selected form of business taxation creates a greater tax burden which might lead to bankruptcy.

The aim of the article is the presentation of enterprise as goods and services taxpayer with particular consideration of taxation results arising from purchasing goods and services levied with VAT in context of income tax.

**Keywords:** entrepreneurs, tax, the value added tax (VAT), tax base, tax consequences

**DOI: 10.7862/rz.2014.mmr.12**

Tekst złożono w redakcji: grudzień 2013

Przyjęto do druku: luty 2014