

## Neutralność VAT a finanse przedsiębiorstwa

Teresa Famulska\*

**Streszczenie:** *Cel* – celem artykułu jest identyfikacja istotnych ze względu na realizację zasady neutralności elementów w konstrukcji VAT oraz ocena ich konsekwencji w finansach przedsiębiorstwa. *Metodologia badania* – wykorzystano analizę regulacji prawnych (z punktu widzenia skutków ekonomicznych/finansowych) oraz studia literaturowe (stan prawny 31 marca 2015 r.). *Wynik* – ocena skutków dla finansów przedsiębiorstwa określonych elementów w konstrukcji VAT podporządkowanych realizacji zasady neutralności. *Oryginalność/wartość* – zidentyfikowanie relacji pomiędzy realizacją zasady neutralności VAT a finansami przedsiębiorstwa w świetle zarówno regulacji unijnych, jak i krajowych. Wskazanie rozwiązań korzystnych oraz niekorzystnych z punktu widzenia przedsiębiorstwa.

**Słowa kluczowe:** podatek od wartości dodanej (VAT), zasada neutralności VAT, finanse przedsiębiorstwa

### Wprowadzenie

Podatek od wartości dodanej (*value added tax* – VAT) jest powszechnym podatkiem konsumpcyjnym, który w założeniu powinien mieć charakter neutralny wobec przedsiębiorstw. Jest oczywiste, że absolutna (idealna) neutralność podatkowa nie istnieje (Olchowicz i in. 2015: 17), stąd punktem wyjścia opracowania uczyniono określenie zasady neutralności na tle różnych ujęć neutralności rozpatrywanego podatku. W artykule za cel przyjęto identyfikację tych elementów w konstrukcji VAT, które są podporządkowane realizacji zasady neutralności, oraz ocenę konsekwencji ich stosowania dla finansów przedsiębiorstwa. W kontekście założonego celu za istotne uznano poddanie analizie unijnych regulacji w zakresie VAT przez pryzmat zasady neutralności wobec przedsiębiorstw. Z tej samej perspektywy analizą i oceną objęto również uregulowania polskie. W opracowaniu zmierza się do wskazania tak rozwiązań korzystnych, jak i niekorzystnych z punktu widzenia przedsiębiorstwa.

### 1. Pojęcie neutralności VAT

Neutralność VAT może być rozpatrywana w różnych ujęciach (Famulska 2007: 19–20). VAT jako podatek ogólnofazowy nałożony jest na wszystkie przedsiębiorstwa w kolejnych fazach obrotu gospodarczego. Dotyczy on zarówno sfery produkcji, jak i usług, tym samym

---

\* prof. zw. dr hab. Teresa Famulska, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Wydział Finansów i Ubezpieczeń, Katedra Finansów, 40-287 Katowice, ul. 1 Maja 50, e-mail: teresa.famulska@ue.katowice.pl.

ma charakter powszechny i zarazem neutralny z punktu widzenia przedmiotu prowadzonej działalności gospodarczej. W założeniu obciąża tę część obrotu przedsiębiorstwa, która dotychczas nie była objęta podatkiem, czyli wartość dodaną względem wcześniejszych faz obrotu gospodarczego. Rozwiązanie to pozwala na unikanie kumulacji podatku oraz zjawiska wielokrotności opodatkowania. Wielkość podatku jest niezależna od liczby transakcji, które miały miejsce, zanim opodatkowany produkt dotarł do ostatecznego nabywcy (konsumenta). Oznacza to, że VAT nie generuje impulsów do integracji pionowej procesu produkcji i dystrybucji, jest więc neutralny z punktu widzenia struktur organizacyjnych tego procesu. Należy także odnotować, że VAT obciąża wartość dodaną niezależnie od wykorzystywanych do jej wytworzenia czynników produkcji, nie jest zatem hamulcem w inwestowaniu ani nie skłania do substytucji między różnymi czynnikami produkcji. Zaletą VAT jest również jego neutralny charakter z punktu widzenia rynkowego mechanizmu kształtowania się cen, nie powoduje bowiem ich sztucznego zniekształcenia. Konstrukcja VAT pozwala określić jego udział w cenie każdego dobra, w tym finalnego, przeznaczonego dla konsumenta. Umożliwia to między innymi zachowanie neutralności VAT względem wymiany międzynarodowej, daje bowiem możliwość zwrotu VAT w kraju dostawcy oraz opodatkowanie stawką obowiązującą w kraju nabywcy.

Rozpatrując różne aspekty neutralności VAT, szczególną uwagę należy zwrócić na problem zapewnienia neutralności tego podatku dla jego podatników, głównie przedsiębiorstw. VAT ze swej istoty jest podatkiem konsumpcyjnym i jako taki nie powinien obciążać podmiotów biorących udział w obrocie towarami i usługami. W mechanizm działania VAT wpisana jest przerzucalność jego ciężaru przejętego z faz wcześniejszych, czyli od dostawców, na fazy kolejne, czyli nabywców. Jest to swoista metoda „podaj dalej”, efektem której powinno być obciążenie konsumenta. Przerzucanie ciężaru VAT na konsumenta jest zatem nie tylko realizacją podatku należnego, ale równocześnie odzyskaniem podatku naliczonego zawartego w cenach zakupu. Jednocześnie każde przedsiębiorstwo na określonym etapie procesu gospodarczego ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od swojego podatku należnego. W literaturze przedmiotu stosowane jest pojęcie „zasada neutralności VAT” (Lejeune, Daou 2014: 460) właśnie dla określenia neutralności realizowanej przez potraçalność, czyli potrącenie przez podatnika (przedsiębiorstwo) od podatku należnego podatku naliczonego. W tym też rozumieniu rozważane jest zagadnienie neutralności VAT w niniejszym opracowaniu.

## **2. Konstrukcja VAT a realizacja zasady neutralności wobec przedsiębiorstw**

VAT jest podatkiem obligatoryjnie obowiązującym w krajach członkowskich Unii Europejskiej. Objęty jest harmonizacją trwającą już około 50 lat, formalnie rozpoczętą wydaniem Pierwszej Dyrektywy (Pierwsza Dyrektywa Rady z 11 kwietnia 1967 r.). Od 2007 roku obowiązuje w zakresie VAT Dyrektywa 2006/112 (Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r.). W ramach uregulowań tej Dyrektywy usankcjonowanie znajduje zasada

neutralności VAT. O fundamentalnym znaczeniu tej zasady w konstrukcji VAT świadczy art. 1 ust. 2 obowiązującej Dyrektywy, który stanowi, iż VAT obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów. Zasada neutralności zajmuje również szczególne miejsce w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (Namysłowski 2014: 985). Trybunał 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 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 jest opodatkowana tym podatkiem (Zubrzycki 2015: 49–50).

Realizacji zasady neutralności VAT wobec przedsiębiorstw przyporządkowano określone szczegółowe przepisy Dyrektywy 2006/112/WE. Za istotne w rozpatrywanym zakresie należy uznać przede wszystkim uregulowania dotyczące:

- prawa do odliczenia podatku naliczonego,
- realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego,
- trybu i terminów rozliczania VAT.

Przedsiębiorstwo co do zasady ma prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego z tych zakupów, które są związane z czynnościami opodatkowanymi. Postanowiono bowiem, że jeżeli towary i usługi wykorzystane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia podatku naliczonego (Dyrektywa 2006/112/ WE Rady z 28 listopada 2006 r...: art. 168). Związek pomiędzy czynnościami opodatkowanymi a określonymi zakupami powinien być bezpośredni i bezsporny.

W aspekcie wskazanego wymogu przedsiębiorstwa-podatników VAT można z pewnym uproszczeniem podzielić na trzy grupy:

- a) wykonujące wyłącznie czynności opodatkowane, w związku z czym przysługuje im prawo do odliczenia ze wszystkich zakupów;
- b) wykonujące wyłącznie czynności zwolnione z VAT, którym nie przysługuje prawo do odliczenia podatku z żadnego zakupu;
- c) wykonujące czynności zarówno opodatkowane, jak i zwolnione z VAT – tutaj prawo do odliczenia dotyczy tylko takiej części VAT, która proporcjonalnie przypada na kwotę tych pierwszych czynności (Dyrektywa 2006/112 WE Rady z 28 listopada 2006 r...: art. 173 ust. 1).

W przypadku trzeciej wskazanej grupy przedsiębiorstw konieczne jest identyfikowanie każdego zakupu w aspekcie jego związku z wykonywanymi czynnościami. Zakupy służące wyłącznie czynnościom opodatkowanym generują VAT naliczony do odliczenia w całości, natomiast zakupy służące wyłącznie czynnościom zwolnionym nie dają prawa do odliczeń. W sytuacji, gdy nie jest możliwe przyporządkowanie zakupów do określonych czynności,

prawo do odliczania jest częściowe zgodnie ze zdefiniowaną w przepisach proporcją. Odliczenie to odbywa się dwuetapowo: po raz pierwszy na bieżąco, zgodnie z proporcją obliczoną na podstawie transakcji z roku poprzedniego (proporcja tymczasowa), po raz drugi (korekta) z uwzględnieniem proporcji ustalonej na podstawie transakcji z danego roku (proporcja ostateczna).

Przedsiębiorstwo, któremu przysługuje prawo do odliczenia, aby z niego skorzystać, musi spełnić określone warunki. Przede wszystkim w Dyrektywie wskazano, że prawo do odliczenia przysługuje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny (Dyrektywa 2006/112 WE Rady z 28 listopada 2006 r.: art. 167). Warunek ten wymaga w skonkretyzowanych uregulowaniach odpowiedniej synchronizacji w określeniu momentu powstania obowiązku podatkowego (u dostawcy) z momentem nabycia prawa do dokonywania odliczenia (u nabywcy).

Realizacja prawa do odliczenia wymaga także spełnienia określonych warunków formalnych, w tym za istotny należy uznać wymóg posiadania przez przedsiębiorstwo dokumentu ze wskazaną kwotą podatku podlegającego odliczeniu.

Z punktu widzenia zasady neutralności VAT ważne jest także to, kiedy przedsiębiorstwo faktycznie odzyska podatek zawarty w cenie zakupu, w związku z którym przysługuje mu prawo do odliczenia oraz spełnia warunki do realizacji tego prawa. W tym aspekcie różnic należy zasadniczo dwa przypadki. Po pierwsze, sytuację, w której w danym okresie rozliczeniowym ma miejsce nadwyżka podatku należnego nad naliczonym. Wówczas uregulowania dotyczące trybu i terminów rozliczeń nie powodują zakłóceń w finansach przedsiębiorstwa. Odzyskanie VAT naliczonego dokonuje się niejako automatycznie poprzez pomniejszenie podatku należnego o naliczony. Po drugie, sytuację, gdy w danym okresie rozliczeniowym wystąpi nadwyżka podatku naliczonego nad należnym. W tym przypadku ważne jest określenie okresów rozliczeniowych – im dłuższe, tym są mniej korzystne dla przedsiębiorstwa. Przede wszystkim jednak istotne pozostaje określenie w konstrukcji VAT reguł dokonywania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego oraz przenoszenia nadwyżki na następny okres rozliczeniowy (Dyrektywa 2006/112 WE Rady z 28 listopada 2006 r.: art. 183). Państwa członkowskie mają swobodę w ustaleniu terminów zwrotu, przy czym jest oczywiste, że krótsze terminy w tym zakresie są bardziej korzystne dla przedsiębiorstw.

### **3. Rozwiązania w zakresie podatku od towarów usług w realizacji zasady neutralności wobec przedsiębiorstw**

Podatek od towarów i usług (Ustawa z 11 marca 2004 r.) jest polską wersją unijnego podatku od wartości dodanej. Respektowanie postanowień zarówno Dyrektywy 2006/112, jak i rozporządzenia wykonawczego do niej [Rozporządzenie Wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z 15 marca 2011 r.] wynika z faktu członkowstwa Polski w Unii Europejskiej. Polski prawodawca wdrożył zatem określone uregulowania dotyczące VAT, w tym te, które wiążą się z zasadą neutralności wobec przedsiębiorstw. Należy przy tym zauważyć, że Dyrektywa

pozostawia pewną swobodę władzom państw członkowskich w stanowieniu określonych szczegółowych rozwiązań, które okazują się istotne z punktu widzenia przedsiębiorstw. Kwestią wyjściową w identyfikacji skutków w finansach przedsiębiorstw tych uregulowań w podatku od towarów i usług, które są podporządkowane zasadzie neutralności, jest prawo do odliczenia podatku naliczonego. Prawo to zostało określone w następujący sposób: 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 (Ustawa z 11 marca 2004 r...: art. 86 ust. 1). Z zapisu tego wyraźnie wynika, że nie każde przedsiębiorstwo i nie z każdego zakupu może dokonać odliczenia podatku naliczonego. W ujęciu podmiotowym wskazane prawo przysługuje przedsiębiorstwom będącym podatnikami podatku od towarów i usług. Odliczenie to nie dotyczy zatem tych przedsiębiorstw, które korzystają ze zwolnienia ze względu na wielkość obrotów (Ustawa z 11 marca 2004 r...: art. 113). Przedsiębiorstwo zwolnione nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego z żadnych zakupów. W efekcie podatek zawarty w cenach towarów i usług staje się kosztem. Szczególny wymiar dla finansów przedsiębiorstwa ma to w przypadku zakupów inwestycyjnych. Są one „droższe” o podatek od towarów dla przedsiębiorstw zwolnionych, porównując z tymi, które odliczają podatek. Inna, bo powiększona o podatek od towarów i usług, jest wartość początkowa będąca podstawą amortyzacji. Jest zatem jednoznaczne, że względem przedsiębiorstw, które są poza mechanizmem podatku od towarów i usług, nie działa zasada neutralności. Dodatkowo, podmioty te zakłócają ów mechanizm, dokonują bowiem jego przerwania.

Rozpatrując z kolei prawo do odliczenia podatku naliczonego w ujęciu przedmiotowym, należy również wskazać na jego ograniczony zakres – obok ograniczeń, które wynikają z istoty zasady neutralności, przykładowo zakup od przedsiębiorstw zwolnionych z podatku od towarów i usług, wprowadzone są pewne ustawowe wykluczenia. Ramowy zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego przez przedsiębiorstwa przedstawiono w tabeli 1.

Przepisy unijne określają zamknięty katalog przypadków, w których przedsiębiorstwom przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego w zakupach, i nie dopuszczają jego rozszerzenia (Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r...: art. 168 i 169). Przewidują jednak, że w żadnym przypadku prawo do odliczenia VAT nie dotyczy wydatków, które nie są ściśle związane z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkę lub wydatki reprezentacyjne. Artykuł 176 Dyrektywy 2006/112 stanowi, że Rada, działając jednomyślnie, na wniosek Komisji Europejskiej określi wydatki, które nie dają prawa do odliczenia VAT. Do czasu opracowania i wejścia w życie tego katalogu państwa członkowskie mogą utrzymywać wszystkie wyłączenia przewidziane w prawie krajowym 1 stycznia 1979 roku lub w odniesieniu do państw członkowskich, które przystąpiły do Wspólnoty po tym terminie, przepisy obowiązujące w dniu ich przystąpienia. Tym samym przepisy unijne do czasu ich uściślenia pozostawiły pewną swobodę państwom członkowskim, pozbawiając je jednak prawa do poszerzenia ich zakresu. Polski ustawodawca w ramach wskazanej regulacji pozbawia przedsiębiorstwa prawa do

**Tabela 1**

Ramowy zakres podmiotowy i przedmiotowy prawa do odliczania przez przedsiębiorstwo podatku od towarów i usług naliczonego w zakupach

Zakres	Prawo do odliczenia	Brak prawa do odliczenia
Podmiotowy	Nabywca – przedsiębiorstwo, podatnik podatku od towarów i usług.	Nabywca – przedsiębiorstwo nie będące podatnikiem od towarów i usług/zwolnione „podmiotowo.”
Przedmiotowy	Zakup służy w całości czynnościom opodatkowanym podatkiem od towarów i usług (odliczenie całkowite). Zakup służy częściowo czynnościom opodatkowanym od towarów i usług (odliczenie częściowe).	Zakup służy wyłącznie czynnościom nieopodatkowanym podatkiem od towarów i usług. Zakup służy wyłącznie czynnościom zwolnionym z podatku od towarów i usług. Zakup od podmiotu zwolnionego z podatku od towarów i usług. Zakup ustawowo „wykluczony” z prawa do odliczenia.

Źródło: opracowanie własne.

odliczania podatku naliczonego z zakupów usług noclegowych i gastronomicznych z wyjątkiem nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez przedsiębiorstwa świadczące usługi przewozu osób (Ustawa z 11 marca 2004 r...: art. 88 ust. 1). Przedmiotem stałego, szczególnego zainteresowania z punktu widzenia ograniczania prawa do odliczania podatku naliczonego są samochody osobowe. Od 1 kwietnia 2014 roku obowiązują w tym zakresie nowe regulacje, których podstawą jest decyzja wykonawcza Rady (Decyzja wykonawcza Rady z 17 grudnia 2013 r.). Przepisy te dotyczą pojazdów samochodowych w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony. Ustawodawca przyjął, że pojazdy te wykorzystywane są nie tylko biznesowo, ale również prywatnie. Równocześnie założono uproszczenie o równym wykorzystywaniu ich na wskazane cele, czyli 50% w celach biznesowych oraz 50% w celach prywatnych. W konsekwencji przyjętych założeń podatek naliczony w wydatkach związanych z tymi pojazdami przysługuje do odliczenia w wysokości 50% kwoty podatku. Ograniczenie to dotyczy nie tylko wydatków na nabycie tych pojazdów, ale również wszelkich innych związanych z eksploatacją lub użytkowaniem tych pojazdów (między innymi wydatki na paliwo silnikowe, naprawę, konserwację, opłaty za parking). Zasada 50-procentowego odliczenia ma także zastosowanie w przypadku wydatków z tytułu używania tych pojazdów na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o charakterze podatkowym<sup>1</sup>.

Zastosowane przez polskiego ustawodawcę wykluczenia i ograniczenia w prawie do odliczenia podatku naliczonego co prawda nie są w kolizji z przepisami unijnymi, nie zmienia to jednak faktu, że naruszają zasadę neutralności podatku od towarów i usług wobec przedsiębiorstw i tym samym nie są korzystne z punktu widzenia ich finansów.

<sup>1</sup> Szczegółowe zasady odliczania podatku naliczonego z wydatków związanych z pojazdami samochodowymi reguluje art. 86a ustawy o podatku od towarów i usług (Ustawa z 11 marca 2004 r.).

Jednym z zasadniczych warunków realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego jest posiadanie przez przedsiębiorstwo określonego dokumentu uprawniającego do tego odliczenia. Takim podstawowym dokumentem w obrocie krajowym jest faktura, przy czym ustawodawca określił przypadki, w których nie stanowi ona podstawy do dokonania odliczenia (Ustawa z 11 marca 2004 r. art. 88 ust. 3a). Szczególnego odnotowania wymaga wymienienie w tym wykazie faktur wystawionych przez podmiot nieistniejący, czyli posługujący się fałszywym numerem NIP, fałszywym numerem REGON i adresem, który nie płaci należnego podatku, nie sporządza deklaracji, nie jest zarejestrowany jako przedsiębiorca. Rozwiązanie to chroni dochody budżetowe, gdyż pozbawia prawa do odliczenia przez nabywcę podatku, którego dostawca nie uiszcza. Z drugiej jednak strony jest ono niekorzystne dla przedsiębiorców, wykluczenie bowiem prawa do odliczenia we wskazanym przypadku oznacza, że konsekwencje nieuczciwości kontrahenta ponosi nabywca. Aby zatem uchronić się przed negatywnymi skutkami zakupu od nieistniejącego podmiotu, przedsiębiorstwo zmuszone jest do weryfikacji każdego dostawcy, co w praktyce najczęściej – przy dużej liczbie dostawców – nie jest możliwe. Zastosowana regulacja nie tylko nie zapewnia realizacji zasady neutralności podatku od towarów i usług, ale ma charakter sankcyjny, w określonych sytuacjach jest to bowiem „kara” za nienależyte sprawdzenie kontrahenta, co trudno zaakceptować, w szczególności przedsiębiorstwom działającym zgodnie z prawem.

Kolejnym bardzo ważnym elementem podatku od towarów i usług wpisującym się w realizację zasady neutralności jest system zwrotów nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Polski ustawodawca, wprowadzając w ślad za uprawnieniami unijnymi możliwość zwrotu bezpośredniego, jak i przenoszenia na następny okres rozliczeniowy, pozostawia w tym zakresie decyzję podatnikowi. To przedsiębiorstwo (podatnik) decyduje poprzez odpowiednie sporządzenie deklaracji podatkowej o rodzaju zwrotu. W ustawie określone są natomiast terminy zwrotów bezpośrednich; za podstawowy przyjmuje się okres 60-dniowy, licząc od dnia złożenia deklaracji. Termin ten może zostać skrócony do 25 dni na wniosek przedsiębiorstwa przy spełnieniu określonych warunków. W przypadku podatników, którzy nie wykonali czynności opodatkowanych ani w kraju, ani za granicą, przewidziano 180-dniowy termin zwrotu, który może zostać skrócony do 60 dni przy spełnieniu kilku warunków, w tym złożenia zabezpieczenia majątkowego. Terminy 60 i 180 dni mogą jednak zostać wydłużone, jeżeli bowiem zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia weryfikacji<sup>2</sup>. W przypadku, gdy przeprowadzone przez organ podatkowy czynności sprawdzające wykażą zasadność zwrotu, urząd skarbowy wypłaca podatnikowi należną kwotę wraz z odsetkami odpowiadającymi tak zwanej opłacie prolongacyjnej.

System zwrotów bezpośrednich ma istotny związek z płynnością finansową przedsiębiorstwa. Ważne w tym aspekcie są zarówno moment poniesienia wydatku (dokonywania zakupu) obejmującego podatek, jak i moment odzyskania podatku zawartego w cenie

<sup>2</sup> Szerzej problem czasu przeprowadzania zasadności zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym rozwija między innymi D. Dominik-Ogińska (2014: 34–47).

zakupu (*Strategie podatkowe...* 2013: 157). O terminie faktycznego odzyskania podatku naliczonego w formie zwrotu bezpośredniego z urzędu skarbowego decyduje między innymi fakt, czy przedsiębiorstwo spełni warunki i wystąpi z wnioskiem o skrócenie terminu. Istotny jest w tym względzie również okres rozliczeniowy w zakresie podatku od towarów i usług. Rozliczenie kwartalne jest tutaj mniej korzystne dla przedsiębiorstwa niż miesięczne. Przykładowo, przy 60-dniowym terminie zwrotu w sytuacji dokonania zakupu w pierwszym dniu miesiąca (kwartału) rozliczeniowego i złożeniu deklaracji 25 dnia miesiąca po okresie rozliczeniowym w przypadku rozliczenia miesięcznego przedsiębiorstwo odzyska podatek z tego zakupu w około 3 miesiące, natomiast przy rozliczeniu kwartalnym – w około 6 miesięcy. Odnotować przy tym należy, że w obu przypadkach ma miejsce znaczne odroczenie w czasie pomiędzy poniesieniem ciężaru podatku w wydatku na zakupy a faktycznym jego odzyskaniem. Im odroczenie to jest dłuższe, tym bardziej wymierny ciężar finansowy dotyczy przedsiębiorstwa. Z punktu widzenia rozpatrywanej zasady neutralności wobec przedsiębiorstw przyjęcie jako podstawowego terminu zwrotu 60 dni należy ocenić krytycznie i postulować jego skrócenie przynajmniej do 45 dni, a w dalszej kolejności do 30. Nie stoją temu na przeszkodzie regulacje unijne, może jednak być to trudne ze względu na obecną kondycję polskich finansów publicznych.

### **Uwagi końcowe**

Specyficzna dla VAT zasada neutralności wobec przedsiębiorstw realizowana jest poprzez potrącalność, czyli odliczanie podatku naliczonego od należnego. Przeprowadzona analiza potwierdza, że unijny model VAT podporządkowany jest tej zasadzie. Najbardziej istotne w tym zakresie są regulacje dotyczące prawa do odliczenia podatku naliczonego, realizacji tego prawa oraz trybu i terminu rozliczenia VAT, w szczególności systemu zwrotów nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Polski prawodawca respektuje stosowne postanowienia obowiązującej Dyrektywy 2006/112/WE, co w sposób oczywisty jest korzystne z punktu widzenia finansów przedsiębiorstw – neutralność VAT jest bowiem jednoznacznie korzystna dla przedsiębiorstw. Odnotować jednak trzeba, że w niektórych szczegółowych rozwiązaniach, co do których Dyrektywa 2006/112/WE pozostawia pewną swobodę państwu członkowskiemu (lub dopuszcza możliwość negocjacji z Radą), zauważa się prymat zadań fiskalnych podatku od towarów i usług nad realizacją zasady neutralności. Podkreślić należy, że każde odstępstwo od zasady neutralności niezależnie od przesłanek zastosowania jest niekorzystne dla finansów przedsiębiorstwa. Uznając za pożądane zmiany w kierunku respektowania w podatku od towarów i usług zasady neutralności wobec przedsiębiorstw, trzeba mieć na uwadze, że wymagają one rozważenia również w aspekcie celów fiskalnych. Ograniczeniu odnotowanych odstępstw sprzyjać mogą dalsze prace w zakresie harmonizacji VAT w Unii Europejskiej.



## Literatura

- Ciupek B., Famulska T. (red.) (2013), *Strategie podatkowe przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Katowice.
- Decyzja wykonawcza Rady z 17 grudnia 2013 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polskę do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 Dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE 2013, L 353).
- Dominik-Ogińska D. (2014), *Procedura zwrotu VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w: 10 lat w Unii Europejskiej. Wpływ prawa UE na polski system podatkowy*, red. J. Glumińska-Pawlic, Wydawnictwo Uniwersytetu Śląskiego, Katowice.
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE 2006, L 347 ze zm.).
- Famulska T. (2007), *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice.
- Lejeune I., Daou J. (2014), *VAT Neutrality from an EU Perspective*, w: *Improving VAT/GST. Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System*, red. M. Lang, I. Lejeune, IBFD, Amsterdam.
- Namysłowski R. (red.) (2014), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z zakresu VAT. Polska perspektywa*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Olchowicz I., Felis P., Jamróży M., Szlęzak-Matusiewicz J. (2015), *VAT w działalności gospodarczej*, Difin, Warszawa.
- Pierwsza Dyrektywa Rady 67/228/EWG z 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich w zakresie podatków obrotowych (Dz.Urz. EWG 1967, L 71).
- Rozporządzenie wykonawcze Rady 228/2011 z 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do Dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE 2011, L 77).
- Szоста Dyrektywa Rady 77/388/EWG z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich w zakresie podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej, ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.Urz. EWG 1977, L. 145 ze zm.).
- Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (DzU z 2011 r., nr 177, poz. 1054 ze zm.).
- Zubrzycki J. (2015), *Leksykon VAT*, Unimex, Wrocław.

## NEUTRALITY OF VAT AND CORPORATE FINANCE

**Abstract:** *Purpose* – The article aims to identify the elements of the construction of VAT which are significant due to the realization of the principle of neutrality of VAT, and to assess its consequences for the corporate finance. *Design/methodology/approach* – Analysis of legal regulations from the point of view of economical/financial effects. Study of relevant literature. Legal status for 31 March 2015. *Findings* – The assessment of the elements of the construction of VAT realizing the principle of neutrality and affecting corporate finance. *Originality/value* – Identification of the relationship between the realization of the principle of neutrality of VAT and corporate finance in light of both EU and domestic regulations. Indication of solutions favorable and unfavorable from the point of view of the company.

**Keywords:** Value Added Tax (VAT), principle of neutrality of VAT, corporate finance

## Cytowanie

- Famulska T. (2015), *Neutralność VAT a finanse przedsiębiorstwa*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, t. 1, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 57–65; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).

