

Teresa Famulska

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

ASPEKT PODMIOTOWY STRATEGII PODATKOWEJ PRZEDSIĘBIORSTW W ZAKRESIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Wprowadzenie

Funkcjonowanie współczesnych przedsiębiorstw w złożonym, podlegającym dynamicznym przemianom otoczeniu wymaga stałej jego analizy i oceny. Szczególnym elementem otoczenia pozarynkowego są podatki, które postrzega się zasadniczo jako czynnik ograniczający działalność gospodarczą. Obciążenia podatkowe poprzez fakt, że zmniejszają zasoby pieniężne pozostające w dyspozycji przedsiębiorstw, wywołują z ich strony swoisty mechanizm obronny. Jedną z możliwych reakcji wpisujących się w ten mechanizm jest strategia podatkowa. Wiąże się ona z uwzględnieniem czynnika podatkowego przy podejmowaniu określonych decyzji w przedsiębiorstwie, tym samym jej stosowanie przyczynia się do optymalizacji ponoszonych ciężarów fiskalnych.

Niniejszy artykuł skoncentrowano na podatku od towarów i usług, za cel przyjmując wskazanie możliwości stosowania strategii podatkowej w jego płaszczyźnie podmiotowej. Strategia podatkowa w tym zakresie ma wyjątkowy charakter, bowiem ustawodawca wprowadził rozwiązania preferencyjne, które nie zawsze są korzystne. Praca zmierza do identyfikacji zasadniczych problemów i kryteriów decyzyjnych związanych z wyborem statusu podmiotowego przedsiębiorstw w rozpatrywanym podatku. W opracowaniu zastosowano przede wszystkim metodę ekonomicznej analizy prawa. W formułowaniu części ocen i wniosków wykorzystano dane Ministerstwa Finansów z lat 2005-2013.

1. Zakres podmiotowy podatku od towarów i usług

Pojęcie podmiotu podatku obejmuje swą treścią zarówno podmiot czynny (nakładający podatek), jak i podmiot bierny (zobowiązany do uiszczenia podatku). W regulacjach podatkowych podmiot bierny najczęściej jest określany jako podatnik¹. Należy jednak wskazać podatnika formalnego (formalnie/prawnie zobowiązany do zapłacenia podatku) i rzeczywistego (ponosi ekonomiczny ciężar podatku), przy czym może to być ten sam podmiot bądź mogą to być różne podmioty. Istota i mechanizm funkcjonowania podatku od towarów i usług (polskiej wersji VAT-u) wymaga odróżnienia „ekonomicznego” podatnika, czyli konsumenta, od „prawnego” podatnika. Dalsze rozważania koncentrują się na podatniku w rozumieniu prawnym.

Podatnikami podatku od towarów i usług są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. W przypadku podatku od towarów i usług pojęcie działalności gospodarczej obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych². Takie zdefiniowanie działalności gospodarczej implikuje bardzo szeroki zakres podmiotów, które potencjalnie są podatnikami podatku od towarów i usług. Tym samym dąży się do respektowania elementarnej cechy tego podatku, jaką jest jego powszechność. Dodatkowo, w zakresie podmiotowym odzwierciedlenie znajduje również druga zasadnicza jego cecha, jaką jest terytorialność, czyli tzw. terytorialność kraju nabywcy towaru i terytorialność miejsca świadczenia usługi. Odnotowania wymaga, iż w określeniu podatnika podatku od towarów i usług zdystansowano się od pojęć: przedsiębiorstwo/przedsiębiorca na rzecz pojęcia działalności gospodarczej. Formuła ta i inne uregulowania powodują, że podatnikami podatku od towarów i usług mogą być i są nie tylko przedsiębiorstwa (tab. 1).

¹ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2013, s. 113.

² Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Tekst jednolity. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm., art. 15 ust. 1 i 2.

Tabela 1

Przestrzeń podmiotowa podatnika podatku od towarów i usług

Kryterium charakterystyki	Podmioty
Status prawny	– osoby prawne – jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej – osoby fizyczne
Cel działalności gospodarczej	– komercyjne – niekomercyjne
Rezultat działalności gospodarczej	– zyskowe – niezyskowe
Rejestracja działalności gospodarczej	– zarejestrowane – niezarejestrowane
Warunki i formy określone przepisami prawa	– wykonujące działalność gospodarczą z zachowaniem wymogów prawnych – wykonujące działalność gospodarczą bez zachowania wymogów prawnych
Terytorialność (siedziba, miejsce zamieszkania)	– krajowe – zagraniczne

Źródło: Na podstawie ustawy z dnia 11 marca 2014 r. o podatku od towarów i usług. Tekst jednolity. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm., art. 5 ust. 2 oraz art. 15-17.

2. Problemy i decyzje przedsiębiorstw w zakresie zwolnień „podmiotowych” z podatku od towarów i usług

Status przedsiębiorstwa jako podatnika podatku od towarów i usług w ujęciu potencjalnym nie jest równoznaczny z faktycznym. Dla pewnej grupy przedsiębiorstw istnieje bowiem prawo wyboru: opodatkowanie lub zwolnienie. Polski ustawodawca wykorzystał możliwość zastosowania zwolnień dla drobnych przedsiębiorców przewidzianych w przepisach unijnych³. Prawo do zwolnienia uzależniono od wartości sprzedaży, przy czym pojęcie sprzedaży dla potrzeb funkcjonowania podatku od towarów i usług rozumie się jako następujące czynności: odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów⁴. Drobny przedsiębiorcą, w przypadku którego zwalnia się od podatku dokonywaną przez niego sprzedaż, jest podatnik, u którego wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 150 000 zł, przy czym do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku. Pozytywnie należy odnotować, że do wartości tej nie wlicza się również m.in. odpłatnej dostawy towarów

³ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 26 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Dz. U. UE z 2006 r. L 347/1 z późn. zm., art. 281.

⁴ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Op. cit., art. 2 pkt 22.

i odpłatnego świadczenia usług zwolnionych od podatku. Ze wskazanego zwolnienia mogą również korzystać podatnicy rozpoczynający działalność gospodarczą w trakcie roku podatkowego, jeżeli przewidywana przez nich wartość sprzedaży nie przekroczy, w proporcji do okresu prowadzonej działalności w roku podatkowym, kwoty 150 000 zł⁵.

W aktualnym brzmieniu ustawy od podatku nie jest zwolniony podatnik, ale jego sprzedaż, w związku z czym zwolnienie to ma charakter przedmiotowo-podmiotowy. Biorąc jednak pod uwagę, że wyjściowy warunek zwolnienia wiąże się z podmiotem, w dalszych rozważaniach będzie używane określenie zwolnienie „podmiotowe”.

Rozpatrywane zwolnienie ma charakter dobrowolny, tym samym jest specyficzną konstrukcją. Fakultatywność zawiera się w prawie do rezygnacji ze zwolnienia „podmiotowego” pod warunkiem pisemnego zawiadomienia o tym zamiarze naczelnika urzędu skarbowego przed początkiem miesiąca, w którym podatnik rezygnuje ze zwolnienia. W przypadku podatników rozpoczynających działalność gospodarczą w trakcie roku podatkowego, którzy chcą zrezygnować ze zwolnienia od pierwszej wykonywanej czynności określone zawiadomienie należy złożyć przed dniem wykonania tej czynności. Ze zwolnień „podmiotowych” zostały wykluczone pewne grupy podatników, w tym dokonujące dostaw wybranych towarów (m.in. nowych środków transportu) oraz świadczące niektóre usługi (m.in. jubilerskie). W ujęciu ogólnym jednak część przedsiębiorców ma prawo wyboru pomiędzy opodatkowaniem i zwolnieniem, co oznacza konieczność podjęcia określonej decyzji. Problemy decyzyjne w tym zakresie mogą się powtarzać, gdyż ustawodawca przewidział prawo ponownego zwolnienia po upływie jednego roku, licząc od końca roku, w którym podatnik utracił prawo do zwolnienia lub zrezygnował z tego prawa (rys. 1).

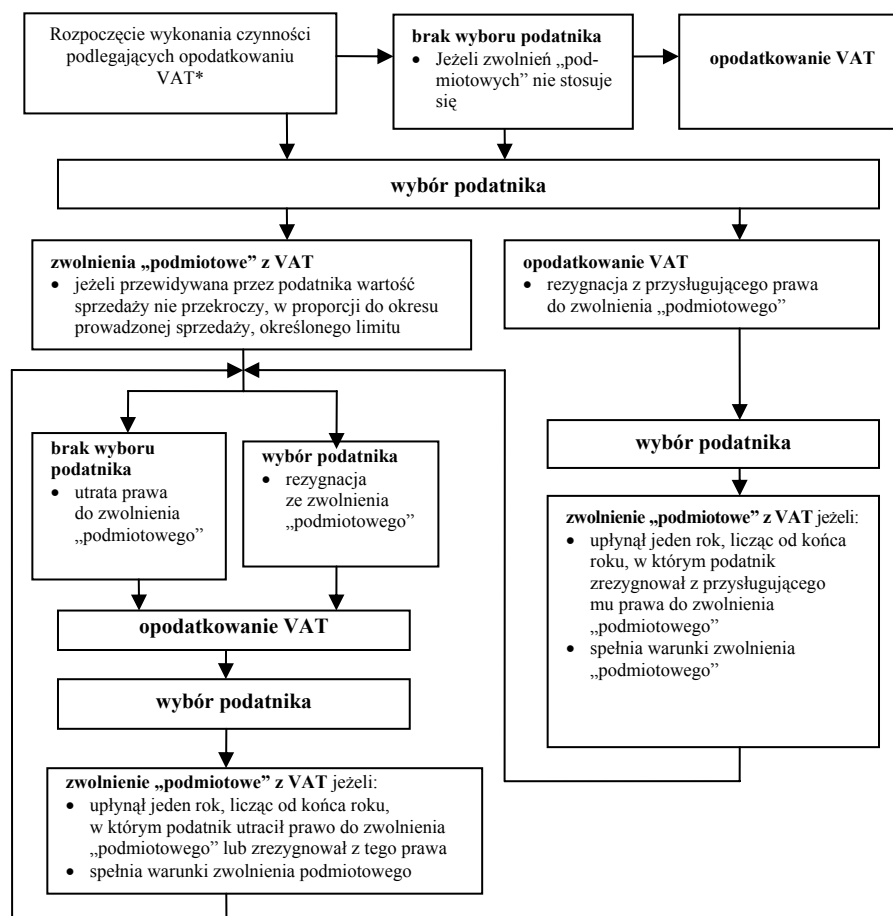
Prawo wyboru podatnika: opodatkowanie czy zwolnienie oznacza możliwość stosowania strategii podatkowej. Należy zauważyć, że dla jednych przedsiębiorstw korzystny jest wybór opodatkowania, a dla innych zwolnienia. Podjęcie zatem decyzji w tym zakresie zawsze ma charakter indywidualny. Pomimo to, można wskazać wspólne przesłanki, które wpływają na rozstrzygnięcie przedmiotowej kwestii. Analizy problemu należy dokonać biorąc pod uwagę następujące kryteria:

- nabywcy,
- stawki,
- inwestycji,
- obsługi⁶.

⁵ Ibid., art. 113, ust. 1.

⁶ T. Famulska, *Strategie podatkowe przedsiębiorstw w zakresie podatku od towarów i usług* [w:] *Strategie podatkowe przedsiębiorstw*, red. B. Ciupek, T. Famulska, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Katowice 2013, s. 149-151.

Trzeba przyjąć, że kryterium wyjściowe i zarazem rozstrzygające to określenie kto jest nabywcą towarów sprzedawanych przez przedsiębiorstwo lub na rzecz kogo świadczy usługi. Jeżeli w przeważającej części są to przedsiębiorstwa, które są podatnikami podatku od towarów i usług, należy wybrać opodatkowanie. W praktyce bowiem podmioty, będące podatnikami analizowanego podatku wykluczają z potencjalnych dostawców i usługodawców podmioty zwolnione z tego podatku.



* VAT – tutaj podatek od towarów i usług.

Rys. 1. Zwolnienie podmiotowe w podatku od towarów i usług – zakres wyboru podatnika (przedsiębiorcy)

Źródło: Opracowanie własne (modyfikacja) na podstawie: T. Famulska, *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice 2007, s. 165.

Podmioty zwolnione nie wystawiają bowiem faktur, które umożliwiają odliczenie podatku naliczonego. Działania eliminujące podmioty zwolnione tylko z tego powodu nie są w pełni prawidłowe. Za konieczne należałoby uznać każdorazowe porównanie wartości netto proponowanej przez podatnika podatku od towarów i usług z ceną oferowaną przez podatnika „zwolnionego” podmiotowo. Z uwagi na prawidłowość, zgodnie z którą porównanie to rzadko wypada na korzyść podmiotu zwolnionego z podatku od towarów i usług, przedsiębiorstwa opodatkowane preferują te, które są również opodatkowane.

W świetle kryterium „nabywcy” za zwolnieniem przemawia prowadzenie sprzedaży na rzecz podmiotów, które są zwolnione z podatku od towarów i usług bądź na rzecz konsumentów. Ma to w rzeczywistości miejsce w przypadku jednostek handlu detalicznego oraz usługodawców usług dla ludności. Jeżeli zatem nabywcy nie są zainteresowani dokumentowaniem transakcji fakturami, przedsiębiorstwo zwolnione z podatku od towarów i usług nie będzie eliminowane. Przeciwnie, może być preferowane według kryterium ceny.

W podjęciu decyzji: zwolnienie czy opodatkowanie ważna jest również kwestia stawki jaka ma zastosowanie do sprzedawanych towarów oraz świadczonych usług. Za opodatkowaniem przemawia stawka 0%, w szczególności obejmuje ona transakcje eksportu towarów oraz wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów. W sytuacji gdy przedmiotu sprzedaży dotyczą stawki preferencyjne (5% lub 8%) najczęściej korzystniejsze jest opodatkowanie od zwolnienia, a to z powodu systematycznej nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.

Kolejne wskazane kryterium wiąże się z rozpoznaniem, czy przedsiębiorstwo zamierza prowadzić inwestycje (w rozumieniu zakupów środków trwałych bądź wartości niematerialnych i prawnych obciążonych podatkiem od towarów i usług). Przedsiębiorstwo korzystające ze zwolnienia „podmiotowego” nie może dokonać odliczenia podatku naliczonego tak z zakupów inwestycyjnych, jak i ze wszystkich pozostałych. Podatek zawarty w cenach nabywanych dóbr i usług staje się wówczas kosztem. Inwestycje są więc „droższe” o podatek od towarów i usług dla przedsiębiorstw zwolnionych, porównując z podmiotami odliczającymi podatek. Inna, bo powiększona o podatek od towarów i usług, jest wartość początkowa, będąca podstawą amortyzacji. Jeżeli natomiast wydatek na nabycie środka trwałego jednorazowo jest zaliczony do kosztów uzyskania przychodu, to wówczas podatek od towarów i usług zawarty w tym wydatku staje się kosztem „jednorazowym”, a nie rozłożonym w czasie, jak w przypadku amortyzacji.

Przy wyborze pomiędzy opodatkowaniem a zwolnieniem za ważne należy uznać również kryterium obsługi. Podatek od towarów i usług jest skomplikowaną i trudną regulacją, wymaga od podatników znacznej wiedzy. Rozliczanie tego podatku może być szczególnie uciążliwe dla drobnych przedsiębiorstw, które z jednej strony mogą mieć trudności z jego samodzielną obsługą, z drugiej – mogą nie mieć możliwości opłacenia profesjonalnych usług w tym zakresie.

Obok wskazanych kryteriów decyzyjnych w elementarnym wyborze pomiędzy opodatkowaniem a zwolnieniem w każdej sytuacji należy również wziąć pod uwagę elementy dla niej specyficzne. Decyzja ta ma wymiar wyjątkowy, implikuje skutki podatkowe oraz pozapodatkowe. Zróżnicowane konsekwencje ekonomiczno-finansowe wynikające z rozpatrywanego wyboru uprawniają do stwierdzenia, że obowiązujące przepisy tworzą określoną przestrzeń do strategii podatkowej przedsiębiorstw.

3. Problemy i decyzje przedsiębiorstw związane ze statusem małego podatnika podatku od towarów i usług

Rozpatrując aspekt podmiotowy strategii podatkowej przedsiębiorstw w zakresie podatku od towarów i usług, należy zwrócić uwagę na wyjątkową regulację, jaką jest kategorią małego podatnika.

Zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług⁷ małym podatnikiem jest podatnik, u którego wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro. W przypadku podatnika prowadzącego przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzającego funduszami inwestycyjnymi, będącego agentem, zleceniobiorcą lub osobą świadczącą usługi o podobnym charakterze, z wyjątkiem komisu, u którego kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzenia za wykonane usługi (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 45 000 euro. Przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł. Dla przedsiębiorstw spełniających ustawowe wymogi statusu małego podatnika wprowadzono przywileje podatkowe w postaci (1) rozliczania kwartalnego, (2) rozliczania kasowego, które obligatoryjnie wiąże się z rozliczaniem kwartalnym.

⁷ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Op. cit., art. 2 pkt 25.

Prawo wyboru podatnika w zakresie przewidzianych przywilejów oznacza konieczność podjęcia określonej decyzji (jest oczywiste, że powinna być ona dla niego korzystna). Podobnie jak w przypadku rozstrzygnięcia „opodatkowanie czy zwolnienie”, tak i tutaj dla jednych przedsiębiorstw korzystniejszy jest wybór statusu małego podatnika, a dla innych nie. Pomimo że i w tym przypadku podjęcie każdorazowo decyzji ma charakter indywidualny, można określić pewne przesłanki wymagające uwzględnienia.

Przed wszystkim należy odnotować, że istota preferencji przypisanych dla małego podatnika wiąże się z kategorią płynności finansowej przedsiębiorstwa. Obciążenie podatkiem od towarów i usług jest bowiem nie tylko wymiernym uszczerbkiem finansowym dla przedsiębiorstw, ale oddziałuje także na ich płynność finansową. Zasadnicze skutki w tym zakresie należy wywodzić z określonych uregulowań prawnych dotyczących podatku należnego, podatku naliczonego oraz trybu i terminów rozliczania. Właśnie w tych elementach wprowadzono dla małych podatników rozwiązania inne niż dla podatników niemających tego statusu. Dodatkowo są one w znacznym stopniu zróżnicowane w zależności od tego czy przedmiot korzystający ze statusu małego podatnika wybrał bądź nie metodę kasową (tab. 2).

Tabela 2

Wybrane uregulowania w podatku od towarów i usług dotyczące małych podatników

Wyszczególnienie	Mały podatnik	
	nierozliczający się metodą kasową	rozliczający się metodą kasową
Okres rozliczeniowy	kwartalny	kwartalny
Moment powstania obowiązku podatkowego	taki jak u podatnika niebędącego małym podatnikiem	<ul style="list-style-type: none"> • otrzymanie całości zapłaty (dostawa towarów i świadczenie na rzecz czynnego podatnika podatku od towarów i usług) • otrzymanie całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 180 dnia od dnia dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług (dostawa towarów i świadczenie usług na rzecz pozostałych podmiotów – innych niż ww).
Moment nabycia prawa do dokonania odliczenia podatku naliczonego	taki jak u podatnika niebędącego małym podatnikiem	w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonywał zapłaty za towary i usługi

Źródło: Na podstawie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Op. cit., art. 21.

W przypadku przedsiębiorstwa, które wybierze status małego podatnika w wariantcie „bez metody kasowej” przywilejem jest możliwość rozliczania kwartalnego. Przyjęcie kwartalnego zamiast miesięcznego okresu rozliczeniowego jest dozwolone co do zasady dla wszystkich podatników podatku od towarów i usług, zaś preferencja dla małych podatników zawiera się w tym, że nie są oni objęci obowiązkiem uiszczania miesięcznych zaliczek na poczet kwartalnego zobowiązania podatkowego. Regulację tę należy ocenić pozytywnie nie tylko w aspekcie płynności finansowej przedsiębiorstwa, ale również z punktu widzenia obsługi rozliczeń podatkowych. Istotnym walorem rozliczeń kwartalnych w porównaniu z miesięcznymi jest mniejsza uciążliwość w obsłudze, w tym konieczność sporządzania czterech zamiast dwunastu deklaracji. Zaleta ta nie powinna jednak być głównym kryterium decyzyjnym w dokonywaniu wyboru. Należy zauważyć, że rozliczenie nie dla każdego podatnika jest bardziej korzystne od miesięcznego. Analizie należy poddać przede wszystkim długookresową (co najmniej w skali roku) relację podatku należnego do naliczonego. W przypadku systematycznie utrzymującej się nadwyżki podatku należnego nad naliczonym, której efektem jest określone zobowiązanie podatkowe, rozliczenie kwartalne jest korzystne, oznacza bowiem odroczenie w czasie poniesienia ciężaru podatkowego. Ma wówczas nawet miejsce swoiste „kredytowanie” podatnika odroczonymi zobowiązaniami z tytułu podatku od towarów i usług. W sytuacji natomiast systematycznie utrzymującej się różnicy pomiędzy podatkiem należnym a naliczonym, generującej zwroty z urzędu skarbowego, rozliczenie kwartalne staje się mniej korzystne od miesięcznego. Utrzymująca się stała nadwyżka podatku należnego nad naliczonym wymaga dodatkowo pogłębionej analizy przewidywanych zakupów inwestycyjnych (środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych obciążonych podatkiem od towarów i usług). Jeżeli zakupy takie miałyby wystąpić w najbliższym roku (wybór rozliczenia kwartalnego obowiązuje bowiem przez cztery kwartały)⁸ i wiązałyby się z nim znaczne kwoty podatku naliczanego (do zwrotu), wówczas należy wstrzymać się z przejściem na rozliczenie kwartalne. Trzeba również zauważyć, że odraczenie ciężaru podatkowego oznacza jego agregowanie, które wymaga umiejętnego zarządzania płynnością finansową w przedsiębiorstwie.

Podjmując z kolei problem kryteriów decyzyjnych co do wyboru statusu małego podatnika w wariantcie „z metodą kasową”, w pierwszej kolejności należy skonstatować, iż wszystkie przesłanki dla wariantu „bez metody kasowej” mają również zastosowanie w tym przypadku. Wynika to z faktu, że w obu wa-

⁸ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Op. cit., art. 99, ust. 4.

riantach obowiązuje kwartalny okres rozliczeniowy. Specyficzne rozwiązania dla małych podatników rozliczających się metodą kasową zostały zastosowane w uregulowaniach z zakresu momentu powstania obowiązku podatkowego oraz momentu nabycia prawa do dokonania odliczenia podatku naliczonego.

W regulacjach polskich zasadniczo przyjęto, że obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi. Dodatkowo ustalono inne momenty powstania obowiązku podatkowego. W katalogu odstępstw znajduje się m.in. korzystne rozwiązanie dla małych podatników, którzy wybrali metodę kasową. Dla nich obowiązek podatkowy w odniesieniu do dokonywanych dostaw i świadczenia usług powstaje, co do zasady, dopiero z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty. Występuje tutaj zatem rzadkie w regulacjach podatkowych pełne odejście od zasady memoriałowej. Jedynie jeżeli nabywcami są inne podmioty niż czynni podatnicy podatku od towarów i usług, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później niż 180 dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi⁹. Oczywiście zalety metody kasowej wiążące moment powstania obowiązku podatkowego z realizacją należności z tytułu sprzedaży osłabia systematyczne zastosowanie tej metody do odliczania podatku naliczonego. Mali podatnicy, którzy wybrali metodę kasową mogą dokonać odliczenia w rozliczeniu za kwartał, w którym uregulowali całość lub część zobowiązań wynikających z określonych faktur.

Szczególne rozwiązania dotyczące ustalania momentu powstania obowiązku podatkowego oraz momentu nabycia prawa do odliczenia wymagają od małych podatników rozwiniętego „monitoringu” transakcji zakupów i sprzedaży, co oznacza nie tylko określoną uciążliwość, ale może wiązać się z ponoszeniem dodatkowych kosztów (np. zakup specjalnego programu komputerowego). Wady metody kasowej zmniejszają również ograniczenie prawa do odliczenia podatku naliczonego przez kontrahentów małych podatników, stosujących metodę kasową. Kontrahent takiego podmiotu może bowiem dokonać odliczenia podatku naliczonego, wykazanego na fakturze, dopiero z chwilą jej uregulowania w całości lub w części. W konsekwencji, w praktyce nabywcy towarów i usług będący podatnikami podatku od towarów i usług, mając wybór pomiędzy dostawcą małym podatnikiem rozliczającym się według metody kasowej a innym, wybierają tego ostatniego. Ten wybór pozwala na dokonywanie, co do zasady, odliczeń z faktur zakupu bez dodatkowych komplikacji. Podobnie zatem, jak przy wyborze „zwolnienie czy opodatkowanie”, rozstrzygające jest kryterium

⁹ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, tom I, Unimex, Wrocław 2014, s. 423.

nabywcy. Krytycznie należy ocenić preferencję zastosowaną na rzecz małych podatników w formie metody kasowej, która faktycznie ma realizować się kosztem ich kontrahentów.

Odnotowana w prowadzonych rozważaniach prawidłowość, iż zaproponowane przez ustawodawcę preferencje dla małych podatników podatku od towarów i usług nie w każdym konkretnym przypadku są korzystne, znajduje odzwierciedlenie w danych empirycznych (tab. 3).

Analizując materiał z lat 2005-2013, należy zauważyć, że liczba podatników podatku od towarów i usług, którzy spełniają kryteria małego podatnika jest bardzo duża. W rozpatrywanych latach podmioty te stanowiły średnio około 96% ogółu tzw. podatników VAT czynnych. Spośród tej dużej liczby z rozliczenia kwartalnego korzysta systematycznie z roku na rok coraz więcej podatników. O ile w 2005 r. podmioty rozliczające się kwartalnie stanowiły tylko około 5% małych podatników, o tyle w 2013 r. było to już prawie 18%. Zauważona tendencja może się utrzymywać i świadczy o wzroście świadomości podatkowej w przedsiębiorstwach, w tym w zakresie możliwości wyboru okresu rozliczeniowego w podatku od towarów i usług. Stosowanie elementów strategii podatkowej przez przedsiębiorstwa znajduje również potwierdzenie w liczbie podatników, którzy wybrali metodę kasową. Co prawda, udział ich w liczbie małych podatników, którzy rozliczają się kwartalnie był zróżnicowany (w analizowanych latach wahał się od 4% do 10%), to jednak ich odniesienie do ogółu małych podatników (spełniających kryteria) prowadzi do interesującego spostrzeżenia. W latach 2005-2012 odsetek ten oscylował pomiędzy 0,5%-0,6%, natomiast w 2013 r. wzrósł do 0,95%. Wzrost ten jest odpowiedzią na korzystną zmianę regulacji dotyczących metody kasowej. Niestety pozostaje ciągle bardzo niski, co oznacza, że negatywne strony wyboru rozliczania podatku od towarów i usług dominują nad pozytywnymi.

Tabela 3

Liczba małych podatników podatku od towarów i usług w latach 2005-2013

Lp.	Wyszegółowienie	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
1.	Liczba podatników podatku od towarów i usług, tzw. podatników VAT czynnych	1 373 019	1 417 050	1 480 782	1 540 789	1 588 536	1 569 439	1 603 520	1 605 937	1 616 849
2.	Liczba małych podatników podatku od towarów i usług – podmioty spełniające kryteria	1 327 339	1 374 069	1 419 851	1 470 209	1 489 938	1 525 997	1 530 963	1 542 155	1 556 135
3.	Udział "2" w "1" (w%)	96,67	96,97	95,89	95,42	93,79	97,23	95,48	96,03	96,24
4.	Liczba małych podatników podatku od towarów i usług rozliczających się kwartalnie (VAT-7K)	68 484	80 204	100 040	117 148	149 200	178 784	208 019	238 438	279 893
5.	Udział "4" w "2" (w%)	5,16	5,84	7,04	7,97	10,01	11,71	13,59	15,46	17,99
6.	Liczba małych podatników podatku od towarów i usług, którzy wybrali metodę kasową	6 690	6 996	7 313	7 712	8 721	9 181	9 263	9 128	14 865
7.	Udział "6" w "4" (w%)	9,77	8,72	7,31	6,58	5,84	5,13	4,45	3,82	5,31
8.	Udział "6" w "2" (w%)	0,50	0,50	0,51	0,52	0,58	0,60	0,60	0,59	0,95

Źródło: Na podstawie sprawozdań wewnętrznych Ministerstwa Finansów (dane niepublikowane).

Podsumowanie

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że regulacje ustawowe w zakresie podmiotowym podatku od towarów i usług zawierają wariantowe rozwiązania dla przedsiębiorstw. Implikuje to konieczność identyfikacji wad i zalet każdego statusu podmiotowego, czyli w płaszczyźnie: opodatkowanie versus zwolnienie oraz kategorii małego podatnika. Plusy i minusy nie są tutaj stałe, lecz zależne od różnych czynników. Wybory przedsiębiorstw w rozpatrywanym zakresie powinna więc poprzedzać wnikliwa analiza oparta na zaproponowanych kryteriach, uzupełniona uwzględnieniem determinant specyficznych dla konkretnego przypadku. Należy uznać, że aktywność podatnika jest nie tylko możliwa, ale i pożądana dla jego własnych interesów. Preferencje ustawowe dla przedsiębiorstw działających na małą i średnią skalę tworzą określoną przestrzeń do dokonywania wyborów o skutkach długoterminowych. Ważne jest, aby te możliwości umiejętnie wykorzystać. Stosowanie przez przedsiębiorstwa strategii w zakresie podmiotowym podatku od towarów i usług skutkuje wpływem zarówno na ciężar ekonomiczny tego podatku (ograniczenie środków, płynność finansowa), jak i na ciężar „techniczny” (konieczność obsługi). Określone decyzje znajdują również odzwierciedlenie w kręgu nabywców, czyli wiążą się z istotnymi konsekwencjami rynkowymi. Należy zatem podnieść, że zauważalna aktywność przedsiębiorstw w płaszczyźnie strategii podatkowej w zakresie podmiotowym podatku od towarów i usług powinna wzrosnąć.

Literatura

- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 26 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Dz. U. UE z 2006 r. L347/1 z późn. zm., art. 281.
- Famulska T., *Strategie podatkowe przedsiębiorstw w zakresie podatku od towarów i usług* [w:] *Strategie podatkowe przedsiębiorstw*, red. B. Ciupek, T. Famulska, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Katowice 2013.
- Famulska T., *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice 2007.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2013.
- Ustawa z dnia 11 marca o podatku od towarów i usług. Tekst jednolity Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.
- Zubrzycki J., *Leksykon VAT*, tom I, Unimex, Wrocław 2014.

SUBJECT-RELATED ASPECTS OF THE CORPORATE TAX STRATEGIES IN THE CONTEXT OF THE TAX ON GOODS AND SERVICES

Summary

The article aims at presenting opportunities for applying a tax strategy by companies in the context of the tax on goods and services in the subject related layer. Major problems and decisional criteria of selection of the subject related status of companies in the context of this tax are identified. Much attention is paid to subject exemptions from the tax on goods and services and a category of the so-called 'small taxpayer'. An analysis of economic results of selecting diversified subject related statuses in the context of the tax on goods and services by companies is made.