

*Tadeusz Falencikowski**

ADEMPATORYZACJA PODATKU VAT W POLSCE I UNII EUROPEJSKIEJ

WPROWADZENIE

Gospodarka polska od pewnego czasu zмага się z obniżeniem tempa wzrostu gospodarczego. Możliwości przełamania spadku PKB związane są z szansami, jakie zaistnieć mogą w otoczeniu zewnętrznym Polski – boom gospodarczy w innych krajach – a także z siłami witalnymi naszej gospodarki, która może samoistnie zwiększyć generowanie wzrostu gospodarczego, jednakże tylko wówczas, gdy wzrośnie popyt wewnętrzny. Wydaje się, że z punktu widzenia trwałości wzrostu gospodarczego korzystniejszy dla kraju jest endogeniczny rozwój owego wzrostu.

Teoria automatycznych stabilizatorów koniunktury wskazuje na to, że w okresie dekonunktury należy obniżać podatki, bowiem umożliwia to zwiększenie siły nabywczej społeczeństwa, a zatem wygenerowanie popytu wewnętrznego. W tym samym czasie zmniejszenie obciążeń podatkowych nałożonych na przedsiębiorstwa pozwala im na zwiększenie podaży towarów i usług, co umożliwia zaspokojenie wzrastającego popytu wewnętrznego.

Obserwacja zmian zachodzących w podatkach na przestrzeni ostatnich trzech lat wskazuje na to, że zasady ujęte we wskazanej teorii nie są w Polsce stosowane, bowiem w większości podatków ustawodawca zwiększa nacisk fiskalny. Formy zwiększania owego nacisku są różne i można je podzielić na jawne i ukryte. Do owych jawnych form zaliczyć można: zwiększanie zakresu podmiotowego podatków, rozszerzanie zakresu przedmiotowego podatków, wzrost stawek podatkowych, zwiększanie tempa poboru podatków (coraz krótsze czasookresy między zaistnieniem zdarzenia podatkowego a uiszczeniem podatku). Obserwacja ukrytych form zwiększania nacisku fiskalnego jest utrudniona ze względu na samą istotę zjawiska. Jednakże uważne badanie sensu zmian zachodzących w regulacjach podatkowych

* Dr, kvestor w Wyższej Szkole Administracji i Biznesu im. Eugeniusza Kwiatkowskiego w Gdyni.

pozwala na wskazanie tego, że w niektórych podatkach ustawodawca pogarsza sytuację podatkową podatnika poprzez pozbawianie lub ograniczanie praw należnych podatnikowi. Takie zjawiska zachodzą w podatku od towarów i usług, nazywanym także podatkiem VAT.

Celem opracowania jest przedstawienie procesu ograniczania podatnikowi podatku VAT prawa do pomniejszania podatku należnego o podatek naliczony, który to proces nazwano ademptoryzacją¹ podatku VAT. Prawo takie jest immanentną częścią istoty podatku od wartości dodanej. Zniekształcanie owej istoty podatku od towarów i usług powoduje przekształcanie go w wielofazowy podatek kaskadowy.

1. ISTOTA I OKREŚLENIE ADEPTORYZACJI

Zasadą podatku od wartości dodanej (VAT) jest obciążenie owym podatkiem każdego obrotu towarami oraz wykonanie każdej usługi (powszechność przedmiotowa), przy zachowaniu jednokrotności opodatkowania owego obrotu², a zatem bez wywoływania zjawiska kaskady podatkowej. Idea ta, w obowiązującej u nas metodzie fakturowej, jest realizowana poprzez przyznanie podatnikowi niezbywalnego **prawa do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony** uiszczony przy nabyciu towarów i usług, a zatem we wcześniejszej fazie obrotu towarowego³. Owa metoda fakturowa oparta jest na określeniu wolumenu podatku od wartości dodanej. W metodzie tej przedsiębiorca ustala wartość netto towaru, na drodze sumowania wartości netto składników produktu. Ową sumę powiększa się o naliczony zysk. Tak ustalona wartość netto towaru pozbawiona jest kwot podatku obrotowego, uiszczonych przy zakupach składników potrzebnych w procesie wytwarzania, przy czym owe sumy gromadzi się oddzielnie. Wartość towaru w tej postaci jest podstawą do obliczenia podatku należnego państwu. Ustalenie wielkości zobowiązania podatkowego następuje poprzez odjęcie od podatku należnego kwot podatku naliczonego przy zakupach. Istotną cechą tej metody jest to, że bezpośrednio określa się wolumen podatku od wartości dodanej, a nie samą wartość dodaną. A zatem określenie wartości dodanej następuje po-

¹ Ademptoryzacja – etymologicznym źródłem tego słowa jest łacińskie *ademptio* oznaczające ‘odjęcie’, ‘zabranie’, ‘wydarcie’. Zob. *Słownik łacińsko-polski*, red. M. Plezia, PWN, t. I, Warszawa 1998, s. 55.

² Z tego powodu niewłaściwe jest stosowanie w podatku VAT zwolnień podatkowych, a zwłaszcza przedmiotowych.

³ Prawo to zawierał art. 19, ust. 1 ustawy z 8 stycznia 1993 r., o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Dz.U. nr 11, poz. 50. Dalej „ustawa o VAT”. Obecnie prawo owo zawarte jest w art. 86, ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Dz.U. nr 54, poz. 535. Dalej „nowa ustawa o VAT”.

średnio. Warto także zauważyć, że im pełniej podatnik odlicza VAT naliczony od VAT należnego, tym doskonalej eksponuje wartość dodaną przez siebie. Może to służyć ocenie sprawności funkcjonowania przedsiębiorstwa. Metoda ta stosowana jest w Unii Europejskiej, a także w Polsce. Idealny kształt tej metody wystąpiłby wówczas, gdy podatnik posiadałby prawo do odliczenia całego podatku naliczonego, lub zwrotu z urzędu skarbowego tej części, której nie miał możliwości rozliczyć (np. ze względu na zbyt mały podatek należny), bowiem w tym stanie ujawniałby rzeczywistą wartość dodaną, przez siebie.

Wprowadzanie zakłóceń w proces odliczania podatku naliczonego od podatku należnego powoduje zniekształcanie podatku od wartości dodanej. Ograniczenia w odliczaniu podatku naliczonego wprowadzane w ów proces odliczeń powodują, że wartość dodana, która powinna być podstawą opodatkowania, nie może być prawidłowo określana. Ograniczanie immanentnego mechanizmu funkcjonowania podatku od wartości dodanej oddziałuje w sferze ekonomicznej, powodując przekształcanie podatku od wartości dodanej w wielofazowy podatek obrotowy o szczególnie negatywnych cechach, bowiem wielokrotnemu opodatkowaniu podlega wzrastająca wartość brutto towaru.

Opierając się na ukazanej idei można stwierdzić, że **odliczanie podatku naliczonego jest immanentną składową** określania wielkości zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług. Biorąc pod uwagę owo twierdzenie, można wysunąć hipotezę, że ustawodawca winien umożliwić podatnikowi pełną realizację prawa do odliczania podatku naliczonego, bowiem w ten tylko sposób można poprawnie określić właściwą wielkość podatku od wartości dodanej.

Na tym tle warto zwrócić uwagę także na to, że niewłaściwe jest także stosowanie zwolnień przedmiotowych w omawianym podatku, bowiem takie zwolnienia także skutkują brakiem prawa do uwzględniania w rachunku podatkowym podatku naliczonego związanego ze sprzedażą zwolnioną.

Na tle dotychczasowych rozważań można stwierdzić, że⁴:

ADEPTORYZACJA PODATKU VAT JEST PROCESSEM:

- ➔ polegającym na ograniczaniu prawa podatnika do odliczania podatku naliczonego od podatku należnego,
- ➔ prowadzonym przez związek publicznoprawny, kształtujący tak elementy konstrukcyjne podatku VAT, aby osiągnąć większą wydajność fiskalną przy niezmienionym zakresie podmiotowym i przedmiotowym podatku.

⁴ T. Falencikowski, *Wpływ ograniczenia w odliczaniu podatku VAT na działalność polskich przedsiębiorstw*, [w:] *Finanse publiczne wobec procesów globalizacji*, Uniwersytet Gdański & Gdańska Akademia Bankowa, Gdańsk-Jurata 2003, s. 89.

2. ADEMPATORYZACJA POLSKIEGO PODATKU VAT

Badanie ademptoryzacji podatku VAT warto prowadzić metodą analizy historycznej, bowiem umożliwia ona ukazanie kształtu owej ademptoryzacji oraz pozwala na obserwowanie rozwoju badanego zjawiska. W badanym problemie naukowym punktem wyjścia jest stwierdzenie, że prawo podatnika do odliczania podatku naliczonego zostało ujęte w przepisach ustawy regulującej podatek od towarów i usług⁵.

Niektóre aspekty badanego zjawiska znajdują się także w rozporządzeniach ministra finansów.

2.1. Początek zjawiska

Wprowadzając podatek VAT w 1993 r. ustawodawca nie zapomniał o immanentnym elemencie konstrukcyjnym owego podatku, bowiem postanowił, iż **podatnik ma prawo** do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług⁶. Gdyby ten zapis pozostawiono bez modyfikacji, zostałaby zachowana czysta postać podatku VAT. Prawo to miałoby czysty charakter podmiotowy. Niestety tego nie uczyniono, wydaje się, że ze względów fiskalnych. Ademptoryzacja wystąpiła już przy narodzinach owego podatku, jako grzech pierworodny. Pierwsze ograniczenie dotyczyło okresu, w jakim można dokonać odliczenia – postanowiono, iż okres ten może obejmować tylko miesiąc⁷, w którym otrzymano fakturę. Następne ograniczenie pozbawiło podatników dokonujących sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej z podatku VAT, prawa do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony związany ze sprzedażą zwolnioną⁸. Kolejne ograniczenie pozbawiało podatników prawa do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony: a) przy zakupie samochodów osobowych (z wyjątkiem przypadku handlu takimi pojazdami), b) związany z towarami, którymi rozporządzono w ten sposób, że nie mogły być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym. Ponadto wprowadzono zasadę, że towary przekazane na cele reprezentacji i reklamy nie korzystają z pomniejszenia podatku naliczonego.

⁵ Zwłaszcza w art. 19, 20 i 25 ustawy o VAT, a obecnie w art. 86, 87 i 90 nowej ustawy o VAT.

⁶ Zob. art. 19, ust. 1 cytowanej ustawy o VAT.

⁷ Zob. art. 19, ust. 3 cytowanej ustawy o VAT.

⁸ Zob. art. 20 cytowanej ustawy o VAT.

2.2. Rozwój procesu

- W roku 1994 ademptoryzacją dotknięto okres rozliczania podatku naliczonego. Postanowiono okres ten ograniczyć do 36 miesięcy (ów okres warto porównać z okresem przedawniania zobowiązań podatkowych – 5 lat). W tym procesie pojawiło się także ograniczenie zakresu zwrotu nadpłaty podatku należnego, bowiem postanowiono, że urzędy skarbowe mogą ograniczać kwotę zwracanej nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, do wysokości 22% całości obrotu opodatkowanego stawkami niższymi od podstawowej. Owo ograniczenie mogło objąć nawet trzy miesiące. Nadto umożliwiono urzędowi skarbowemu dokonywanie owych zwrotów w ratach.
- Rok 1995 przyniósł ograniczenie w odliczaniu podatku naliczonego, które określono w ten sposób, że pozbawiono podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego wcześniej, niż otrzymał on towar lub wykonano u niego usługę. Zatem nie wystarczyła już sama faktura VAT, której nieuzasadniona emisja była ścigana sankcjami w podatku VAT oraz ówczesnej ustawie karno-skarbowej.
- Ograniczenia w odliczaniu podatku naliczonego dotknęły w 1996 r. samochody osobowe, jeżeli były one użytkowane przez podatnika na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu. Ograniczenie owo dotyczyło zakazu odliczania podatku naliczonego od czynszu, raty lub innych płatności wynikających z zawartych umów⁹.
- W roku 1997 ograniczono prawo podatnika do odliczania podatku naliczonego w przypadku nabycia samochodów innych niż osobowe, jeżeli ładowność takich pojazdów jest niższa niż 500 kg¹⁰.

2.3. Letarg i eksplozja ademptoryzacji

- Lata 1998–1999 były okresem, w którym ademptoryzacja podatku VAT nie postępowała.

⁹ Zob. & 12 Rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 roku, w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Dz.U. nr 154, poz. 797.

¹⁰ Na marginesie omawianej regulacji warto zwrócić uwagę na to, że samochody osobowe wykorzystywane w działalności gospodarczej są przez polskiego ustawodawcę traktowane dziwnie. Ustawodawca ów stosuje szereg restrykcji w podatku dochodowym oraz VAT wymierzonych w przedsiębiorstwa wykorzystujące samochody osobowe w swojej działalności gospodarczej. Jaka jest tego przyczyna? Przecież nie widać różnicy w generowaniu wartości dodanej między samochodem osobowym a młotkiem. Oba składniki majątku przedsiębiorstwa przyczyniają się do powstawania owej wartości! Zatem dlaczego VAT naliczony przy zakupie młotka można odliczyć, a przy zakupie samochodu osobowego nie można odliczać?

● Ademptoryzacja podatku VAT w 2000 r. jest zbudowana z kilku elementów. Po pierwsze, dotyczyła ona ograniczeń w odliczaniu podatku naliczonego występującego w imporcie usług, a zwłaszcza związanego z turystyką wyjazdową. Po drugie, podjęto próbę ograniczenia okresu, w jakim możliwe jest odliczanie podatku naliczonego, poprzez stworzenie zapisu, że odliczenie owego podatku jest możliwe w rozliczeniu za miesiąc, w którym przedsiębiorca otrzymał fakturę VAT, i nie później niż w miesiącu następnym. Dążono zatem do skrócenia okresu uprawniającego do odliczenia podatku naliczonego do dwóch miesięcy. Nie odliczenie w tym okresie podatku naliczonego skutkowało utratą tego prawa¹¹. Po trzecie, wprowadzając zwrot podatku naliczonego turystom zagranicznym nie uwzględniono tego, że podatnicy opodatkowani wyłącznie stawką podstawową (22%), po otrzymaniu zaświadczenia o dokonaniu zwrotu podatku VAT turystom na granicy w czasie następującym po rozliczeniu miesiąca sprzedaży towaru, **generują nadwyżkę podatku należnego**¹². Nadwyżki tej nie mogą otrzymać w formie zwrotu bezpośredniego, bowiem ustawodawca nie przewiduje takiej możliwości. Po czwarte, kolejny raz ofiarą ademptoryzacji zostały samochody osobowe oraz inne samochody o dopuszczalnej ładowności do 500 kg, bowiem zabroniono odliczania podatku naliczonego przy zakupie paliw silnikowych benzynowych. Po piąte, zakazano odliczania podatku naliczonego przy zakupie usług noclegowych, gastronomicznych oraz gotowych posiłków przeznaczonych dla podróżnych.

2.4. Spowolnienie procesu

- Po tak znacznej ademptoryzacji, rozwiniętej w 2000 r., rok 2001 charakteryzował się nieznacznym postępowaniem w rozwoju badanego zjawiska. Pozbawiono prawa do odliczania podatku naliczonego tych podatników, którzy nabyli samochody inne niż osobowe, a pojazdy te nie posiadały homologacji wymaganej dla danego typu samochodu¹³.
- W 2002 r. zakres ademptoryzacji podatku VAT rozszerzono poprzez to, że pozbawiono prawa do odliczania podatku naliczonego podatników, którzy nabyli towary celem oddania ich w leasing, a odpisów amortyzacyjnych od

¹¹ Zob art. 19, ust. 3b ustawy o VAT, w brzmieniu z 2000 r.

¹² Otrzymanie imiennego dokumentu poświadczającego zwrot turyście zagranicznemu podatku VAT skutkuje obniżeniem podatku należnego.

¹³ Ten element ademptoryzacji podatku VAT należy uznać za szczególnie celny, bowiem po okresie gospodarki centralnie planowanej pozostała cała masa samochodów, np. ciężarowych, które nie posiadały wymaganej homologacji z tej przyczyny, że w tamtym okresie centralnym władzom do głowy nie przyszło, że w coś takiego trzeba wyposażać pojazdy sprzedawane państwowym przedsiębiorstwom.

tych towarów dokonuje korzystający. Można zatem wskazać na to, że leasing kapitałowy został podrożony, bowiem zwiększono koszty po stronie finansującego. Kolejne rozwiązanie ogranicza wysokość zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym tym podatnikom, którzy sprzedają towary objęte stawką niższą niż 22%. Zwrot bezpośredni z urzędu skarbowego owej nadwyżki nie może przekraczać kwoty podatku naliczonego wynikającego z faktur, z których należności zostały uregulowane.

2.5. Współczesny przebieg ademptoryzacji

2.5.1. Przed akcesją do UE

Nie był wolny od działań ademptoryzacyjnych rok 2003. Wprowadzono zapis, który ogranicza czasokres uprawniający do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. Wolno owego obniżenia dokonać w ciągu 1 roku licząc od miesiąca następującego po miesiącu, w którym podatnik nabył prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Spowolniono tempo zwrotu bezpośredniego (z urzędu skarbowego) nadwyżki podatku naliczonego, bowiem określono, iż zwrot ów może być dokonany w ciągu 60 dni liczonych od dnia złożenia rozliczenia podatkowego. W ten sposób kosztem podatników zwiększono kredytowanie budżetu państwa.

W początkowym okresie 2004 r. (od stycznia do kwietnia) ademptoryzacja nie postępowała, bowiem Sejm kończył prace nad nową ustawą o VAT.

2.5.2. Po wejściu do UE

W sferze podatkowej wejście Polski do Unii Europejskiej zaznaczone zostało zwłaszcza w podatku od towarów i usług, bowiem na tę okoliczność uchwalona została nowa ustawa o VAT, która w założeniach miała być zgodna z prawem Unii Europejskiej, a zwłaszcza z VI Dyrektywą Rady nr 77/388/EEC z 17 maja 1977 r.

- Prawo do odliczenia podatku naliczonego przyznano podatnikom tylko w takim zakresie, w jakim zakupione towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Można zatem wskazać na to, że ademptoryzacją dotknięto podatek naliczony przy zakupie towarów i usług, które są przez podatnika wykorzystywane do innych czynności, niż czynności opodatkowane, np. zwolnione z podatku VAT. Warto w tym

miejsu zwrócić uwagę na to, że to ustawodawca decyduje o obligatoryjnym zwolnieniu z opodatkowania pewnych czynności, np. usług edukacyjnych. Usługi edukacyjne świadczą szkoły i uczelnie różnych szczebli, i tutaj zwolnienie z podatku VAT jest, jak można sądzić, podyktowane chęcią ustawodawcy do obniżenia kosztów edukacji osób, które za te usługi uiszczają czesne. Ale niektórzy nauczyciele (np. akademicy) świadczą usługi edukacyjne w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, która to działalność może być różnorodna. Z tytułu innych rodzajów działalności owi nauczyciele są opodatkowani podatkiem VAT, zwykle stawką podstawową. Świadczenie usług opodatkowanych i zwolnionych (głównie sprzedawanych uczelniom) z omawianego podatku wywiera ten skutek, że nauczyciel akademicki musi stosować strukturę sprzedaży przy rozdzielaniu podatku naliczonego od zakupów związanych z obydwojema rodzajami działalności, bowiem ma prawo do odliczenia tylko tego podatku naliczonego, który związany jest z działalnością opodatkowaną. Takie decyzje ustawodawcy powodują, że ów nauczyciel ponosi uszczerbek, bowiem nie może odliczyć całego podatku naliczonego. Wydaje się, że odpowiednicie byłoby takie ukształtowanie prawa do odliczania podatku naliczonego, aby usługi były zwolnione z podatku VAT tylko u ostatecznego ich wykonawcy (sprzedawca finalny).

- Ponownie obiektem ademptoryzacji stały się samochody osobowe oraz inne pojazdy samochodowe, jeżeli ich dopuszczalna ładowność jest mniejsza niż określona ustawowym wzorem: $DŁ = 357 \text{ kg} + n \times 68 \text{ kg}$ ¹⁴. Oznacza to, że jeżeli podatnik użytkuje samochód, w którym może przewozić:

- 4 osoby, to może odliczyć cały podatek naliczony, gdy ów samochód posiada ładowność dopuszczalną większą niż 629 kg;

- 5 osób, to może odliczyć cały podatek naliczony, gdy ów samochód posiada ładowność dopuszczalną większą niż 697 kg.

Podatnik użytkujący samochody o ładowności mniejszej niż wyżej podana, może odliczyć 50% kwoty podatku naliczonego, ale nie więcej niż 5000 zł. Można zatem wskazać na to, że w tym przypadku ademptoryzacja dotyczy połowy podatku VAT.

Zaistniała tutaj sytuacja wskazuje na to, że ustawodawca złagodził ademptoryzację w zakresie samochodów osobowych. Natomiast w zakresie paliw do owych samochodów, podatników pozbawiono całkowicie prawa do odliczania podatku naliczonego, i to bez względu na to, do jakich czynności są one użytkowane – opodatkowanych czy też nicopodatkowanych.

- Ademptoryzacją dotknięto okres, w jakim podatnik ma prawo do obniżenia podatku naliczonego¹⁵. Ustawodawca postanowił, że prawo to przysługuje w ciągu 5 lat, licząc od **początku roku**, w którym owo prawo

¹⁴ Art. 86, ust. 3 nowej ustawy o VAT.

¹⁵ Art. 86, ust. 13 nowej ustawy o VAT.

wystąpiło. Zatem podatnik, który dokona zakupu towarów w grudniu ma tylko 4 lata na skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego! Warto tę regulację skonfrontować z postanowieniami Ordynacji podatkowej, w której ustawodawca swoje prawo do dochodzenia należnych kwot podatków (prawo do przedawnienia roszczeń podatkowych) określił, iż jest to 5 lat liczonych od końca roku podatkowego, w którym powstało zobowiązanie podatkowe (w ten sposób w podatkach dochodowych urzędy skarbowe mają aż 6 lat na dochodzenie roszczeń). Można także zwrócić uwagę na to, że bieg przedawnienia roszczeń podatkowych może być wielokrotnie przerywany, podczas gdy bieg prawa do odliczenia podatku naliczonego nie ulega przerwaniu.

- Jako pewien rodzaj ademptoryzacji można postrzegać działania fiskusa, zmierzające do spowolnienia tempa zwrotu bezpośredniego nadwyżki podatku naliczonego. Jak już wskazano, w 2003 r. ustawodawca zażyczył sobie, aby zwrot bezpośredni nadwyżki podatku naliczonego był dokonywany w ciągu 60 dni, a nie jak poprzednio 25 dni. W nowych regulacjach utrzymano tę ogólną zasadę, ale dla zwrotów bezpośrednich podatku naliczonego związanego z zakupem środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji okres zwrotu wydłużono do 180 dni! Jak zatem wygląda wspieranie rozwoju przedsiębiorczości w Polsce, jeżeli przy tym rozwoju (a przecież temu służą zakupy inwestycyjne) trzeba jeszcze wspomagać finansowo fiskusa?

- Ademptoryzacją całkowitą objęto:

- import usług od podmiotów mających siedzibę lub zarząd w tzw. rajach podatkowych¹⁶;

- towary i usługi, jeżeli wydatki na ich zakup nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w podatkach dochodowych;

- usług noclegowych i gastronomicznych (z wyjątkiem zakupu dla turystów);

- nabycie towarów i usług w drodze darowizny.

- Ademptoryzacją częściową dotknięto tych podatników, którzy prowadzą działalność opodatkowaną i niepodlegający podatkowi VAT. Podatnicy ci są zobowiązani do odrębnego ustalania kwot podatku naliczonego związanego z czynnościami podlegającymi opodatkowaniu. Natomiast w stosunku do podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług związanych z czynnościami opodatkowanymi i niepodlegającymi opodatkowaniu podatnicy zobowiązani są do stosowania tzw. struktury sprzedaży. Mają oni prawo do odliczenia tej części podatku naliczonego, która proporcjonalnie przypada na sprzedaż opodatkowaną. Jeżeli struktura sprzedaży wskazuje na to, że sprzedaż opodatkowana jest nie większa niż 2% podatnik nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego.

¹⁶ Zob. art. 88, ust. 1 i załącznik 5 do nowej ustawy o VAT.

W tym zakresie po raz pierwszy wprowadzono roczne rozliczanie podatku naliczonego podlegającego odliczeniu. W odniesieniu do środków trwałych okres rozliczenia obejmuje 5 lat, a dla nieruchomości 10 lat.

3. ADEMPATORYZACJA PODATKU VAT W UNII EUROPEJSKIEJ

Ademptryzację podatku VAT można zauważyć w regulacjach unijnych zawartych w VI Dyrektywie Rady Wspólnot Europejskich¹⁷. W regulacjach tych omawiane zjawisko ukształtowano w następujący sposób.

- Ograniczono prawo odliczania podatku naliczonego do tych towarów i usług, które wykorzystywane są do realizacji transakcji podlegających opodatkowaniu¹⁸, zatem ademptryzacji poddano tę część podatku naliczonego, która związana jest z innymi czynnościami niezbędnymi w działalności gospodarczej, ale niepodlegających opodatkowaniu.
- Ograniczeniu poddano odliczanie podatku naliczonego przy zakupach towarów i usług, które zostaną wykorzystane do realizacji transakcji opodatkowanych i takich, od których nie przysługuje odliczenie podatku naliczonego¹⁹. Podatnik ma w takim przypadku prawo do takiego odliczenia podatku naliczonego, jaki proporcjonalnie przypada na obrót opodatkowany. Proporcję ową ustala się jako stosunek obrotu opodatkowanego do całkowitej kwoty obrotu i oblicza w skali roku²⁰. Warto zaznaczyć, że orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości wskazują na to, iż związek między podatkiem należnym ustalonym przy działalności opodatkowanej a pomniejszającym go podatkiem naliczonym powinien być bezsporny i bezpośredni.
- Wydatki na dobra luksusowe, relaks oraz rozrywkę zostały potraktowane ostro, bowiem zabroniono odliczania podatku naliczonego od wydatków na te dobra (za wyjątkiem, gdy są ściśle związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, co należy traktować tak, iż są przedmiotem tej działalności lub jej immanentną częścią). W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę na wieloznaczność terminów²¹ dobra luksusowe, relaks, rozrywka, co stwarza podatnikom wiele trudności. Często na podstawie tych regulacji państwa

¹⁷ Szósta Dyrektywa Rady z 17 maja 1977 r., znak: 77/388/EEC, w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku.

¹⁸ Art. 17, ust. 2 VI Dyrektywy.

¹⁹ Art. 17, ust. 5 VI Dyrektywy.

²⁰ Art. 19, ust. 1 VI Dyrektywy.

²¹ Zob. VI Dyrektywa VAT. Komentarz do Dyrektyw Rady Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, red. K. Sachsa, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2003, s. 433.

członkowskie dopuszczają się ademptoryzacji usług: hotelowych, gastronomicznych, wynajmu samochodów osobowych oraz zakupu towarów, jak: paliwo silnikowe samochodowe, samochody osobowe, czy też wydatków przeznaczonych na cele reprezentacji.

- Szczególnie zaskakujące jest poddanie środków trwałych ademptoryzacji²². Ustawodawca unijny z powodów powtarzających się przyczyn ekonomicznych zezwala państwom członkowskim na to, aby pozbawili podatników prawa do odliczania całości lub części podatku naliczonego zapłaconego przy nabyciu środków trwałych (ang: capital goods)²³. Cóż zatem stało się z fundamentalną zasadą neutralności podatku VAT? Przecież mówi ona o tym, że podatek VAT nie ma wpływać na pogorszenie pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstw, a wskazane regulacje takie pogorszenie umożliwiają!

W tym przypadku ademptoryzacja jest szczególna także z tego powodu, że podatek naliczony przy zakupie środków trwałych wykorzystywanych do sprzedaży opodatkowanej i nieopodatkowanej musi być rozliczany strukturą sprzedaży przez: a) 5 lat – w przypadku środków trwałych, b) do 20 lat – w przypadku nieruchomości. Zatem nie dość, że pozbawia się podatnika prawa do odliczenia całego podatku naliczonego, to do tego znacznie utrudnia mu się rozrachunki podatkowe (owo utrudnienie może być postrzegane, jako **niefinansowa strona ademptoryzacji**).

- W przypadku, gdy nadwyżka podatku naliczonego nad należnym jest niewielka państwo członkowskie może pozbawić podatnika prawa do zwrotu tej nadwyżki lub jej przeniesienia na następny okres rozliczeniowy²⁴. Należy zwrócić uwagę na to, że nie określono co oznacza pojęcie „niewielka kwota nadwyżki”. Umożliwia to państwom członkowskim dość dowolne ademptoryzowanie swoich podatników.

Na podstawie przedstawionej istoty i obrazu zagadnienia można podjąć próbę przeprowadzenia klasyfikacji zjawiska ademptoryzacji.

4. PRÓBA KLASYFIKACJI

Przyjmując jako kryterium klasyfikacji czas trwania zjawiska, można wskazać na to, że ademptoryzacja może być:

- trwała – występuje wówczas, gdy ustawodawca pozbawia podatnika prawa od odliczenia podatku naliczonego na stałe, np. zakup paliw do samochodów osobowych;

²² Art. 17, ust. 7.

²³ VI Dyrektywa VAT. Komentarz..., s. 415.

²⁴ Art. 18, ust. 4 VI Dyrektywy.

– okresowa – ma miejsce wtedy, gdy podatnik zostaje pozbawiony prawa od odliczenia podatku naliczonego w pewnym okresie działalności, np. podatnik korzystający z podmiotowego zwolnienia może odliczać podatek naliczony dopiero po okresie utraty (lub rezygnacji) ze zwolnienia.

Uwzględniając miejsce generowania impulsu ademptoryzacyjnego, można wskazać na:

– ademptoryzację zewnętrzną – występującą, gdy państwo pozbawia podatnika prawa od odliczenia podatku naliczonego,

– ademptoryzację wewnętrzną – mającą miejsce, gdy podatnik sam siebie pozbawia owego prawa. Można tutaj wyróżnić dodatkowo dwa stany. W pierwszym podatnik przez zapomnienie dokonuje ademptoryzacji, natomiast w drugim stanie ademptoryzacja powstaje w wyniku świadomej decyzji podatnika, rezygnującego z prawa od odliczenia podatku naliczonego.

ZAKOŃCZENIE

Ademptoryzacja podatku VAT jest zjawiskiem międzynarodowym, występującym także w innych państwach Unii Europejskiej. Na tle regulacji VI Dyrektywy można stwierdzić, że polska ademptoryzacja jest bardziej rozwinięta niż unijna. Wprowadzanie zakłóceń w odliczaniu podatku naliczonego powoduje, że podatek od wartości dodanej przekształca się w wielofazowy podatek kaskadowy. Skutkiem tej transformacji jest zwiększenie nacisku fiskalnego, o szczególnie negatywnych cechach.

Ademptoryzacja może mieć różne postacie, dlatego niezbędne jest dalsze prowadzenie badań nad jej istotą, co umożliwi dokonanie jej pogłębionej klasyfikacji. Badania nad zjawiskiem ademptoryzacji są w początkowej fazie rozwoju, dlatego obecnie trudno jest wskazać kompletny zbiór tych elementów konstrukcyjnych podatku VAT, które są wykorzystywane w tym procesie.

Zjawisko ademptoryzacji można także zauważyć w innych podatkach, np. w podatku dochodowym.

Tadeusz Falencikowski

ADEMPTORISATION OF VALUE ADDED TAX IN POLAND AND EUROPEAN UNION

The taxpayer's right to deduct count tax is the immanent part of establishing VAT commitment process. Legislator from many years bounds taxpayer's rights to deduct due tax about count tax. This covered process work transformation VAT into multiple cascade tax and enlarge fiscal pressure.