

Małgorzata Magdalena Hybka

Szczególne procedury rozliczania podatku od wartości dodanej przez małych przedsiębiorców w Polsce, Niemczech i Wielkiej Brytanii

Ekonomiczne Problemy Usług nr 102, 584-593

2013

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

MAŁGORZATA MAGDALENA HYBKA

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

SZCZEGÓLNE PROCEDURY ROZLICZANIA PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ PRZEZ MAŁYCH PRZEDSIĘBIORCÓW W POLSCE, NIEMCZACH I WIELKIEJ BRYTANII

Wprowadzenie

Opodatkowanie działalności gospodarczej zwiększa koszty jej prowadzenia. Skala tego zwiększenia jest uzależniona od wielu czynników, w tym związanych bezpośrednio z nakładaną daniną publiczną oraz rozmiarami przedsiębiorstwa i przedmiotem jego działalności. Z przeprowadzonych dotąd badań wynika, że do grupy podatków generujących wysokie koszty wywiązania się z obowiązków podatkowych należy podatek od wartości dodanej. Co więcej, koszty te są szczególnie wysokie w przypadku małych przedsiębiorców¹. W celu ich obniżenia a także uproszczenia zasad rozliczania VAT z organami podatkowymi, państwa Unii Europejskiej mogą w odniesieniu do tej grupy podmiotów zastosować szczególne procedury opodatkowania. Ich implementację przewidują przepisy dyrektywy 2006/112/WE². Zgodnie z art. 281 tej dyrektywy, państwa członkowskie, które napotkają trudności w stosowaniu ogólnych zasad VAT w odniesieniu do małych przedsiębiorców ze względu na strukturę i rodzaj ich działalności mają prawo wdrożenia – na warunkach, które ustalą i po konsultacji z Komitetem ds. VAT – uproszczonych zasad naliczania i poboru podatku. Mogą one przybrać formę systemów ryczałtowych, jeżeli nie będzie to skutkowało zmniejszeniem podatku. Państwom członkowskim w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług przez małe przedsiębiorstwa przysługuje prawo zastosowania, na mocy art. 282 dyrektywy, zwolnień i stopniowych obniżek podatku. Ponadto art. 66 wspomnianej dyrektywy umożliwi wprowadzenie szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego, innego niż moment dostarczenia towaru lub wykonania usługi, w odniesieniu do określonych transakcji lub określonych kategorii podatników.

Państwa członkowskie skorzystały z przedstawionych opcji w różnym stopniu. Celem artykułu jest porównanie i ocena szczególnych procedur opodatkowania małych przedsiębiorców podatkiem od wartości dodanej w Polsce, Niemczech i Wielkiej Brytanii. O ile polski ustawodawca zastosował je jedynie w wąskim

¹ P. Przepióra, *Podatek VAT w małych i średnich przedsiębiorstwach. Dyskusja o neutralności i kształcie regulacji podatkowych*, Wydawnictwo Politechniki Poznańskiej, Poznań 2009, s. 77.

² Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, DzUrz UE, nr L 347 z 11.12.2006.

zakresie, o tyle w Niemczech i Wielkiej Brytanii pozostawiono małym przedsiębiorstwom większe możliwości wyboru, najlepszej dla nich, szczególnej procedury opodatkowania tym podatkiem.

1. Szczególne procedury opodatkowania małych przedsiębiorców podatkiem od wartości dodanej w Polsce

W Polsce ustawa o podatku od towarów i usług w odniesieniu do małych przedsiębiorców przewiduje jedynie następujące preferencyjne zasady opodatkowania tym podatkiem: zwolnienie podmiotowe, kasową metodę rozliczania podatku oraz możliwość określania podatku należnego według struktury zakupów. Preferencje te mają charakter fakultatywny. Podatnik może z nich zrezygnować w określonym trybie, jeśli stwierdzi, że są one dla niego niekorzystne. Jeżeli przedsiębiorca zrezygnuje ze zwolnienia podmiotowego, ponowny jego wybór może mieć miejsce nie wcześniej niż po upływie roku, licząc od końca roku, w którym rezygnacja nastąpiła. Zgodnie z art. 113 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, ze zwolnienia mogą skorzystać przedsiębiorcy, u których wartość sprzedaży, wraz z kwotą podatku, nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym 150 000 zł³. W przypadku przedsiębiorców rozpoczynających działalność gospodarczą w trakcie roku podatkowego, limit sprzedaży, po przekroczeniu którego podatnik traci prawo do zwolnienia, oblicza się według następującego wzoru:

$$L = \frac{LD}{LDR} \cdot 150000, \text{ gdzie:}$$

L – kwota limitu, LD – liczba dni od rozpoczęcia działalności opodatkowanej do końca roku podatkowego, LDR – całkowita liczba dni w roku.

Przy określaniu kwoty sprzedaży dla celów tego zwolnienia pomija się wartość odpłatnej dostawy towarów oraz odpłatnego świadczenia usług zwolnionych od podatku, a także towarów, które na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji.

W ustawie o podatku od towarów i usług wymienieni zostali przedsiębiorcy, którym prawo do zwolnienia podmiotowego nie przysługuje, niezależnie od wartości ich sprzedaży oraz czynności, do których zwolnienie to nie ma zastosowania. Do pierwszej grupy należą:

- podatnicy dokonujący dostaw wyrobów z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali, których lista znajduje się w załączniku do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r.⁴, towarów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, z wyjątkiem energii elektrycznej i wyrobów tytoniowych w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym, a także nowych środków transportu

³ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, DzU nr 54, poz. 535 ze zm.

⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, DzU nr 68, poz. 360.

- i terenów budowlanych oraz przeznaczonych pod zabudowę,
- podatnicy świadczący usługi prawnicze, usługi w zakresie doradztwa oraz usługi jubilerskie,
 - podatnicy nieposiadający siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju.

Do czynności, w odniesieniu do których zwolnienie nie ma zastosowania, ustawodawca zaliczył import towarów i usług, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, dostawę towarów, w przypadku której podatnikiem jest nabywca oraz świadczenie usług, w przypadku których podatnikiem jest usługobiorca nabywający usługi w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych.

Metoda kasowa rozliczania VAT może być stosowana przez małych podatników, za których uznaje się:

- podatników, u których wartość sprzedaży wraz z kwotą podatku nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro,
- podatników prowadzących przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzających funduszami inwestycyjnymi, będących agentami, zleceniobiorcami lub innymi osobami świadczącymi usługi o podobnym charakterze, z wyjątkiem komisju – jeżeli 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.

Kwoty te podlegają przeliczeniu według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego i zaokrągleniu do 1000 zł.

Stosownie do art. 21 ustawy o podatku od towarów i usług, u małego podatnika, który wybrał rozpatrywaną metodę rozliczania, obowiązek podatkowy powstaje z dniem uregulowania całości lub części należności, jednak nie później niż dziewięćdziesiątego dnia od dnia wydania towarów lub wykonania usługi, w przypadku nieuregulowania należności. Rozwiązanie to stanowi odstępstwo od zasady generalnej wyrażonej w art. 18 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którą obowiązek podatkowy powstaje w dniu wydania towaru lub wykonania usługi. Mały podatnik uzyskuje prawo do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony dopiero w rozliczeniu za kwartał, w którym uregulował całą należność, wynikającą z otrzymanej od kontrahenta faktury. Podatnik, który wybrał metodę kasową, może z niej zrezygnować, nie wcześniej jednak niż po upływie 12 miesięcy, w trakcie których rozliczał się tą metodą. W tym celu powinien pisemnie zawiadomić naczelnika Urzędu Skarbowego w terminie do końca kwartału, w którym tę metodę stosował. Mali podatnicy, którzy zdecydowali się na metodę kasową tracą prawo wyboru rozliczania się z rozpatrywanego podatku albo za okresy miesięczne, albo kwartalne. Zobowiązani są oni do składania kwartalnych deklaracji VAT w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale.

Szczególną procedurę opodatkowania niektórych małych przedsiębiorców przewiduje art. 84 ustawy o podatku od towarów i usług. Dotyczy ona podatników prowadzących działalność gospodarczą w handlu, którzy nie są zobowiązani do rozliczania podatku na podstawie ewidencji sprzedaży z wykorzystaniem kas

fiskalnych w sytuacji, gdy dokonują sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej od podatku lub opodatkowanej według różnych stawek. Mają oni prawo do określania kwoty podatku należnego przez podział sprzedaży towarów w danym okresie rozliczeniowym w proporcjach wynikających z udokumentowanych zakupów z tego okresu. Do obliczenia tych proporcji bierze się pod uwagę wyłącznie towary przeznaczone do dalszej sprzedaży według cen brutto.

2. Szczególne procedury opodatkowania małych przedsiębiorców na gruncie ustawy o podatku obrotowym w Niemczech

Podobnie jak w innych państwach członkowskich UE, w Niemczech zostało wprowadzone zwolnienie podmiotowe z podatku od wartości dodanej. Stosownie do § 19 ustawy o podatku obrotowym, prawo do tego zwolnienia przysługuje małym przedsiębiorcom wtedy, gdy ich obrót wraz z podatkiem w roku kalendarzowym poprzedzającym dany rok nie przekroczył kwoty 17 500 euro, a w bieżącym roku kalendarzowym nie przekroczy kwoty 50 000 euro. Przedsiębiorstwa rozpoczynające działalność gospodarczą są uznawane za małe, jeżeli ich obrót w pierwszym roku tej działalności nie przewyższa kwoty 17 500 euro⁵. Przy obliczaniu kwoty obrotu uprawniającego do zwolnienia podmiotowego nie uwzględnia się obrotu ustawowo zwolnionego z opodatkowania oraz obrotu pochodzącego ze sprzedaży składników rzeczowego majątku trwałego przedsiębiorstwa oraz wartości niematerialnych i prawnych⁶. Rezygnacja ze zwolnienia podmiotowego przez przedsiębiorcę jest możliwa tylko z początkiem roku kalendarzowego i skutkuje brakiem możliwości ponownego skorzystania z tego zwolnienia przez pięć kolejnych lat kalendarzowych.

Podatnicy VAT w Niemczech mają również prawo wyboru kasowej metody rozliczenia się z tego podatku. Podobnie jak w Polsce, wybór ten oznacza, że obowiązek podatkowy z tytułu zawieranych transakcji powstaje z dniem otrzymania przez podatnika całości lub części należności (*Istbesteuerung*), a nie w momencie wydania towaru lub wykonania usługi (*Sollbesteuerung*). Zgodnie z § 20 Ustawy o podatku obrotowym, z metody tej mogą skorzystać podatnicy spełniający następujące warunki:

- jeśli ich obrót całkowity w poprzednim roku kalendarzowym nie przekroczył kwoty 500 000 euro lub
- jeśli są zwolnieni z obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych i sporządzania inwentury na koniec roku podatkowego na podstawie decyzji uznaniowej organu podatkowego stosownie do § 148 Ordynacji podatkowej⁷ lub

⁵ Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 8. Mai 2012 (BGBl. I S. 1030).

⁶ R. Weimann, F. Lang, *Umsatzsteuer – national und international*, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2007, s. 1042–1043.

⁷ Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 21. Juli 2012 (BGBl. I S. 1566).

- jeśli wykonują wolny zawód.

W Niemczech wybór metody kasowej nie wpływa na częstotliwość składania deklaracji VAT. Częstotliwość ta jest bowiem uzależniona od wysokości podatku do zapłaty w poprzedzającym roku kalendarzowym. Zasadą generalną jest składanie zeznania rocznego oraz deklaracji za okresy kwartalne w trakcie roku podatkowego. Jeśli jednak kwota podatku do zapłaty za poprzedni rok kalendarzowy przekroczyła kwotę 7500 euro, podatnik zobowiązany jest składać deklaracje za okresy miesięczne, gdy natomiast jest ona niższa niż 1000 euro, podatnik jest zwolniony z obowiązku składania deklaracji podatkowych, z wyjątkiem zeznania rocznego.

Niemcy skorzystały z opcji przewidzianej w art. 281 dyrektywy 2006/112/WE wprowadzając w § 23 ustawy o podatku obrotowym możliwość zastosowania tzw. stawek przeciętnych (*allgemeine Durchschnittssätze*) w celu określenia podatku naliczonego. Możliwość ta dotyczy wyłącznie przedsiębiorców, którzy są ustawowo zwolnieni z obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych oraz sporządzania bilansu dla celów podatkowych i którzy ustalają wysokość swojego dochodu na podstawie uproszczonej metody, określanej mianem rachunku nadwyżki przychodów nad wydatkami (*Einnahme-Überschussrechnung*)⁸. Do grupy tej należą przedsiębiorcy, których obrót netto lub zysk w roku kalendarzowym nie przekracza odpowiednio kwoty 500 tys. euro i 50 tys. euro (zgodnie z § 141 Ordynacji podatkowej) a obrót netto w poprzednim roku podatkowym nie przekraczał kwoty 61 356 euro.

Prawo do zastosowania ryczałtowej metody określania podatku naliczonego przysługuje przedsiębiorcom prowadzącym działalność gospodarczą wymienioną w załączniku do §§ 69 i 70 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku obrotowym. Kwota podatku naliczonego, podlegającego odliczeniu jest obliczana przez pomnożenie stawki przeciętnej i obrotu netto. Wysokość stawek przeciętnych zależy od rodzaju działalności gospodarczej (ich zastosowanie jest możliwe w odniesieniu do 50 rodzajów tej działalności) i waha się od 1,6% do 12,5%⁹. Przy określaniu obrotu stanowiącego podstawę obliczenia podatku naliczonego nie uwzględnia się importu, wewnątrzwspólnotowego nabycia oraz obrotu zwolnionego z opodatkowania z tytułu:

- udzielania kredytów, poręczeń i gwarancji,
- transakcji dotyczących rachunków depozytowych i bieżących, płatności, przelewów, długów, czeków i innych zbywalnych instrumentów finansowych (z wyjątkami),
- transakcji dotyczących walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy,
- transakcji łącznie z pośrednictwem, których przedmiotem są akcje, udziały w spółkach lub związkach, obligacje i inne papiery wartościowe (z wyjątkami),
- usług ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych wraz z usługami pokrewnymi,
- zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi oraz niektórymi funduszami o charakterze zabezpieczeniowym,

⁸ O.G. Lippross, *Umsatzsteuer*, Erich Fleischer Verlag, Achim bei Bremen 2005, s. 809.

⁹ Analge zu den §§ 69 und 70 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 434), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 2. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2416).

- transakcji podlegających opodatkowaniu podatkiem od nabycia gruntów.
Podatnik, który wybrał opisaną metodę ryczałtową określania podatku naliczonego, może z niej zrezygnować. Ponowny jej wybór jest jednak w tym przypadku możliwy dopiero po upływie pięciu lat kalendarzowych.

3. Szczególne procedury opodatkowania małych przedsiębiorców podatkiem od wartości dodanej w Wielkiej Brytanii

W Wielkiej Brytanii – w porównaniu do pozostałych państw Unii Europejskiej – stosunkowo wysoki jest limit obrotu uprawniającego do zwolnienia podmiotowego z VAT. Obowiązek rejestracji i rozliczania się z organami podatkowymi z tytułu podatku od wartości dodanej dotyczy bowiem wyłącznie przedsiębiorców, w sytuacji gdy¹⁰:

- wartość ich obrotu podlegającego opodatkowaniu w ostatnich 12 miesiącach przekroczyła kwotę 77 000 GBP lub,
- przewidują, że wartość ich obrotu podlegającego opodatkowaniu przekroczy w najbliższych 30 dniach kwotę 77 000 GBP¹¹.

Przedsiębiorcy niespełniający tych warunków są natomiast zwolnieni podmiotowo z rozpatrywanego podatku. Ponadto prawo do zwolnienia przysługuje również przedsiębiorcy na jego umotywowany wniosek, gdy:

- przeprowadza wyłącznie transakcje opodatkowane stawką VAT w wysokości 0%,
- przeprowadza transakcje podlegające opodatkowaniu stawką VAT w wysokości 0% i stawką standardową i gdy przewiduje, że ze względu na kwotową przewagę tych pierwszych, podatek naliczony będzie przewyższać podatek należny,
- przekroczył limit obrotu zobowiązujący do rejestracji, jednak nastąpiło to w rezultacie nadzwyczajnych okoliczności (np. zawarcia jednorazowej transakcji na kwotę znacznie przewyższającą przeciętną kwotę zawieranych transakcji).

Jeżeli został przekroczony limit obrotu zobowiązujący do rejestracji i przedsiębiorca zarejestrował się dla celów VAT a jego obrót w ostatnim roku podatkowym nie przekroczył kwoty 75 000 GBP lub przewiduje on, że w trakcie kolejnych 12 miesięcy nie przekroczy tej kwoty, może uzyskać prawo do zwolnienia podmiotowego po złożeniu umotywowanego wniosku do organu podatkowego.

Brytyjskie prawo podatkowe uzależnia wybór przez podatnika metody kasowej rozliczania się z VAT nie tylko od nieprzekroczenia rocznego limitu obrotu, lecz również od spełnienia przez niego dodatkowych warunków (*Cash Accounting Scheme*). Metodę tę stosować mogą przedsiębiorcy, którzy¹²:

- przewidują, że podlegający opodatkowaniu obrót w najbliższym roku podat-

¹⁰ The Value Added Tax (Increase of Registration Limits) Order 2012, nr 883, <http://www.legislation.gov.uk> (20.10.2012).

¹¹ Kwota ta podlega corocznie zwiększeniu o około 1000 GBP.

¹² N. Warren, *Tolley's VAT Planning*, Reed Elsevier Ltd, Hampshire 2009, s. 66.

kowym nie przekroczy kwoty 1,35 mln GBP,

- nie mają zaległości podatkowych lub mają zaległości podatkowe, lecz zawarli z organem podatkowym porozumienie o ich uregulowaniu do określonej daty,
- w ostatnich 12 miesiącach nie zostali skazani za wykroczenia związane z podatkiem od wartości dodanej oraz nie nałożono na nich kary za uchylanie się od opodatkowania VAT.

Z rozliczenia się metodą kasową z organami podatkowymi zostały wyłączone przez ustawodawcę: leasing, sprzedaż ratalna, warunkowa umowa sprzedaży, sprzedaż na kredyt, import, nabycie wewnątrzspółnotowe, przemieszczenie towarów ze składu celnego i wolnego obszaru celnego, transakcje, w sytuacji gdy wystawiono fakturę z terminem płatności sześć miesięcy i dłuższym oraz transakcje, jeżeli dostawa towarów lub wykonanie usługi następuje po wystawieniu faktury. W odróżnieniu od innych uproszczonych metod opodatkowania, przedsiębiorca nie ma obowiązku informowania z wyprzedzeniem organu podatkowego o zamiarze jej zastosowania.

Niektórym podatnikom VAT w Wielkiej Brytanii przysługuje prawo do określania podatku do zapłaty, zamiast różnicy pomiędzy podatkiem należnym i naliczonym, jako procent od obrotu (*Flat Rate Scheme*)¹³. Przy kalkulacji tego obrotu uwzględnia się poza wartością towarów i usług brutto również nabycie wewnątrzspółnotowe, obrót zwolniony oraz wartość sprzedanych składników majątku trwałego. Prawo to dotyczy wyłącznie przedsiębiorców, jeżeli przewidują, że podlegający opodatkowaniu obrót netto w najbliższym roku podatkowym nie przekroczy kwoty 150 000 GBP¹⁴. Podatnicy stosujący tę metodę mają prawo do odliczania podatku naliczonego wyłącznie z tytułu nabycia środków trwałych, których wartość wraz z podatkiem przekracza 2000 GBP. Podatnik traci prawo do stosowania tej metody, jeżeli jego obrót wraz z podatkiem przewyższy kwotę 230 000 GBP. Ustawodawca wymienia podatników, którym nie przysługuje prawo do skorzystania z tej metody. Do tej grupy należą¹⁵:

- podatnicy stosujący szczególne procedury opodatkowania dla biur podróży oraz z tytułu sprzedaży towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków a także nabywający niektóre dobra inwestycyjne,
- podatnicy, którzy zrezygnowali z zastosowania rozpatrywanej metody określania podatku do zapłaty, jeżeli od momentu tej rezygnacji nie upłynęło jeszcze 12 miesięcy,
- podatnicy, którzy w ostatnich 12 miesiącach zostali skazani za wykroczenia w zakresie podatku od wartości dodanej lub na których została nałożona kara za oszustwa podatkowe,
- podatnicy, którzy w ostatnich 24 miesiącach wchodzili w skład podatkowej grupy kapitałowej dla celów VAT albo stanowią przedsiębiorstwo powiązane z innym przedsiębiorstwem lub oddział innego przedsiębiorstwa.

¹³ Section 26B, Value Added Tax Act 1994, <http://www.legislation.gov.uk> (20.10.2012).

¹⁴ J. Mirrlees, *Tax by Design: The Mirrlees Review*, Oxford University Press, Oxford 2011, s. 179.

¹⁵ Notice 733, Flat Rate Scheme for Small Businesses, <http://customs.hmrc.gov.uk> (20.10.2012).

Wysokość rozpatrywanych stawek podatku do zapłaty dla małych przedsiębiorców wynosi od 4,0% do 14,5% i zależy od rodzaju działalności gospodarczej (zob. przykłady w tab. 1). Przepisy przewidują zastosowanie tych stawek w odniesieniu do 58 rodzajów działalności gospodarczej. Małe przedsiębiorstwa, w pierwszym roku rejestracji, dla celów podatku od wartości dodanej mają prawo do obniżenia tych stawek o 1 punkt procentowy.

Tabela 1

Wysokość stawek podatku dla małych przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą w wybranym zakresie w Wielkiej Brytanii

Rodzaj działalności gospodarczej	Wysokość stawki podatku (w %)
Sprzedaż hurtowa artykułów spożywczych	7,5
Sprzedaż detaliczna artykułów spożywczych, wyrobów tytoniowych, odzieży dziecięcej, czasopism i konfekcji	4,0
Transport osobowy i ciężarowy	10,0
Sprzedaż detaliczna wyrobów farmaceutycznych, medycznych i kosmetycznych	8,0
Naprawa pojazdów	8,5
Produkcja wyrobów włókienniczych, tkanin, odzieży oraz artykułów spożywczych	9,0
Usługi prawnicze	14,5
Usługi finansowe	13,5

Źródło: Flat Rate Scheme Percentage Rates from 4 January 2011, <http://customs.hmrc.gov.uk> (20.10.2012).

Przedsiębiorcy prowadzący działalność w zakresie sprzedaży detalicznej mogą skorzystać ze szczególnej procedury określania podatku należnego (*Retail Schemes*). Jej zastosowanie ma na celu uproszczenie rozliczania VAT w sytuacji dokonywania sprzedaży opodatkowanej różnymi stawkami podatku¹⁶. Procedura ta zakłada określanie podatku należnego jedną z sześciu następujących metod:

- na podstawie raportu z kasy fiskalnej – w momencie sprzedaży (*Point of Sale Scheme*),
- na podstawie struktury zakupów, według różnych stawek VAT i dziennego obrotu brutto – przykładowo, jeżeli 50% nabytych towarów było opodatkowanych stawką podstawową, to 50% dziennego obrotu brutto stanowi obrót opodatkowany tą stawką; metoda ta może być stosowana przez przedsiębiorców, jeżeli ich roczny obrót netto nie przekracza 1 mln GBP; jej zastosowanie wymaga dokonania korekty wysokości podatku należnego pod koniec roku podatkowego (*Apportionment Scheme 1*),
- na podstawie szacunkowej wartości sprzedaży zapasów obciążonych różnymi stawkami VAT z uwzględnieniem szacunkowych cen sprzedaży i dziennego obrotu brutto; metoda ta może być stosowana przez przedsiębiorców, jeżeli ich roczny obrót netto nie przekracza 130 mln GBP (*Apportionment Scheme 2*),

¹⁶ Notice 727, Retail Schemes, <http://customs.hmrc.gov.uk> (20.10.2012).

- na podstawie szacunkowej wartości sprzedaży zapasów obciążonych jedną ze stawek VAT i dziennego obrotu brutto; metoda ta polega na potrąceniu od dziennego obrotu brutto szacunkowej wartości sprzedaży zapasów obciążonych tą stawką; może być ona stosowana przez przedsiębiorców, jeżeli ich roczny obrót netto nie przekracza 1 mln GBP (*Direct Calculation Scheme 1*),
- analogicznie jak powyżej, z tą różnicą, że na koniec roku podatkowego należy dokonać korekty wysokości podatku należnego; metoda ta może być stosowana przez przedsiębiorców, jeżeli ich roczny obrót netto nie przekracza 130 mln GBP (*Direct Calculation Scheme 2*),
- według zasad uzgodnionych z organami podatkowymi; metoda ta jest oparta w mniejszym lub większym stopniu na wyżej przedstawionych metodach; może być ona stosowana przez przedsiębiorców, jeżeli ich roczny obrót netto przekracza 130 mln GBP (*Bespoke Scheme*).

Skorzystanie z tych metod wymaga zawiadomienia organu podatkowego, który może odmówić prawa do ich zastosowania, w sytuacji gdy stwierdzi, że wybrana przez podatnika metoda naraża państwo na utratę dochodów bądź prowadzi do istotnego zaniżenia lub zawyżenia podatku należnego.

Podsumowanie

Przepisy wspólnotowe pozostawiają państwom członkowskim stosunkowo dużą swobodę w zakresie implementacji uproszczonych procedur opodatkowania małych przedsiębiorców podatkiem od wartości dodanej. W rezultacie procedury te znacznie się różnią w tych państwach. Poza powszechnie stosowanymi w państwach UE zwolnieniem podmiotowym, kasową metodą rozliczania VAT oraz określaniem podatku naliczonego według struktury zakupów, polska ustawa o podatku od towarów i usług nie przewiduje zastosowania innych szczególnych procedur opodatkowania małych przedsiębiorców tym podatkiem. Należy przy tym zauważyć, że procedury te nie zawsze są korzystne dla tych przedsiębiorców. Zwolnienie podmiotowe powoduje wliczanie podatku naliczonego z tytułu zakupów do kosztów podatnika, co ma wpływ na ceny oferowanych przez niego towarów i usług. Odbiorcy towarów i usług, będący podatnikami VAT, mogą więc preferować dostawców zarejestrowanych dla celów VAT. W przypadku metody kasowej natomiast podatnik nie może odliczyć podatku naliczonego z tytułu zakupów aż do momentu uiszczenia zapłaty za towar lub usługę, może to skutkować pogarszaniem płynności podatkowej podmiotów, które nabywają większość towarów i usług na kredyt.

Polski ustawodawca nie skorzystał z opcji przewidzianej w art. 281 dyrektywy 2006/112/WE, natomiast zarówno w Niemczech, jak i w Wielkiej Brytanii zastosowano system ryczałtowego rozliczania VAT. W pierwszym z tych państw dotyczy on określania podatku naliczonego, a w drugim – podatku do zapłaty. W obydwu przypadkach może być on stosowany przez przedsiębiorców prowadzących działalność w ściśle określonych dziedzinach. Rozwiązanie brytyjskie jest jednak bardziej korzystne i w większym stopniu upraszcza procedurę rozliczania rozpatrywanego podatku. Ponadto przepisy podatkowe w Wielkiej Bry-

tanii oferują podatnikom prowadzącym działalność w zakresie handlu detalicznego dodatkowe preferencje polegające na możliwości wyboru metody określania kwoty podatku należnego w przypadku sprzedaży detalicznej opodatkowanej zróżnicowanymi stawkami. Interesującym i nietypowym w skali UE rozwiązaniem jest uzgadnianie przez podatnika metody określania podatku należnego z organem podatkowym. Ze względu na szeroki wachlarz szczególnych procedur, z których mogą skorzystać małe przedsiębiorstwa w Wielkiej Brytanii, procedury te są dla tej grupy przedsiębiorców w tym państwie ważnym instrumentem planowania podatkowego.

SIMPLIFIED VAT PROCEDURES FOR SMALL ENTERPRISES IN POLAND, GERMANY AND UNITED KINGDOM

Summary

Council Directive 2006/112/EC provides for differentiated options facilitating VAT calculation. Those options are mostly available for small and medium-sized enterprises. Although all EU Member States are entitled to implement simplified VAT charging and collecting procedures, each country made use of this right to various extent. The basic aim of this article is to present an overview of these procedures being applied in Poland, Germany and United Kingdom. The author describes conditions for VAT exemption, cash accounting scheme and flat-rate scheme.

Translated by Małgorzata Magdalena Hybka