

JOLANTA IWIN-GARZYŃSKA

Uniwersytet Szczeciński

**ZASADA NEUTRALNOŚCI PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG
NA PRZYKŁADZIE ZAKUPÓW ŚRODKÓW TRWAŁYCH
SFINANSOWANYCH DOTACJĄ Z FUNDUSZY UNIJNYCH**

Wprowadzenie

W regulacjach prawa podatkowego oraz bogatej teorii podatków pośrednich wskazuje się, że podatek od towarów i usług (podatek od wartości dodanej VAT) ma charakter neutralny dla finansów przedsiębiorstwa, gdyż jego ciężar przerzucany jest na ostatecznego nabywcę dóbr i usług – na konsumenta. Wprowadzając do polskiego systemu prawnego zasady dotyczące odliczania podatku naliczonego od podatku należnego, ustawodawca usytuował typową dla unijnego podatku VAT – zasadę neutralności (zasada taka realizowana jest również przez bezpośredni zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym i podatku naliczonego). Owa zasada leży u podstaw nowoczesnego podatku od wartości dodanej i polega na tym, że zarejestrowany podatnik podatku obrotowego, który wykonuje czynności z prawem do rozliczenia, może pomniejszyć podatek należny o naliczony we wcześniejszej fazie obrotu, płacąc tym samym jedynie podatek od własnej wartości dodanej.

Podatki są stałą częścią życia społecznego i nieodzownym elementem funkcjonowania przedsiębiorstw wpływającym na ich sytuację finansową zawsze, niezależnie od tego, jak bardzo neutralny będzie podatek od towarów i usług. Przedsiębiorstwo może pozostawać bierne wobec nałożonych podatków, nie może jednak nie przestrzegać norm prawa podatkowego. Podatki wywierają wpływ na wszystkie dziedziny życia przedsiębiorstwa.

W teorii finansów przedsiębiorstw szeroko opisany jest aspekt wpływu podatków na wybór źródeł finansowania, a w szczególności na wyższość finansowania długiem z uwagi na działanie podatkowej tarczy odsetkowej. W mniejszym stopniu podnoszony jest aspekt podatku w kontekście ciężaru dla przedsiębiorstwa, rzeczywistego wpływu środków pieniężnych. Celem opracowania jest uwypuklenie istoty podatku w teorii finansów przedsiębiorstw, a następnie ukazanie braku neutralności podatku od towarów i usług na przykładzie zakupów środków trwałych finansowanych dotacją z funduszy unijnych.

1. Istota podatku w finansach przedsiębiorstw

Uchwycenie finansowej istoty podatku wymaga wskazania, jak jest on prawnie i ekonomicznie definiowany. Choć oba te ujęcia dotyczą finansów w przedsiębiorstwie, to w żadnej jednak definicji nie wskazuje się, jaki ciężar ma podatek dla przedsiębiorstwa (lub ogólniej – podatnika). W literaturze z zakresu finansów przedsiębiorstw definicja podatku zazwyczaj zaczerpnięta jest z literatury z zakresu podstaw finansów, finansów publicznych lub prawa finansowego. Praktycznie nie ma definicji podatku z punktu widzenia ducha finansów przedsiębiorstw.

W literaturze z zakresu finansów publicznych i prawa finansowego podatek definiowany jest jako pobranie dokonane w drodze przymusu przez władzę publiczną, przy czym zasadniczym celem tego poboru jest pokrycie obciążeń publicznych i ich rozdzielenie według zdolności podatkowej obywateli¹. Przedstawiona definicja, klasyczna dla obszaru finansów publicznych, ukazuje zasadnicze cechy podatku to jest przymusowość poboru, cel pobrania – zasilenie kas publicznych, oraz miara pobrania, czyli zdolności podatkowe obywateli. Ta ostatnia cecha w swojej głębi dotyka finansów przedsiębiorstw. Można bowiem domniemywać, że ciężar podatku zostanie ustalony z uwzględnieniem zasady zdolności podatkowej przedsiębiorstwa. Podatek jest jednak świadczeniem przymusowym i nie ma charakteru umownego, jest ustalany jednostronnie i pobierany z wykorzystaniem przymusu. Nie ma więc możliwości bieżącej weryfikacji zdolności podatkowej przedsiębiorstwa. Postulat rozdzielenia ciężaru podatkowego według zdolności podatkowej obywateli, jak najbardziej słuszny dla istoty finansów przedsiębiorstw, a widoczny w doktrynie podatkowej, w praktyce finansów jest mało przestrzegany, gdyż zasadniczym celem podatku jest pokrycie wydatków

¹ Por. P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 2000, s. 407.

publicznych. Z tych też powodów w definicjach podatku ujętych w literaturze dotyczącej prawa podatkowego postulat zdolności podatkowej podatnika traktowany jest marginalnie. A. Gomułowicz pisze, że w sensie ekonomicznym podatek jest formą przejęcia na rzecz państwa lub związku publicznoprawnego, od podmiotów im podporządkowanych, części przychodu, dochodu lub majątku tych podmiotów². Wskazuje dalej, że forma, tryb i zakres przejęcia dochodów podatkowych nie mogą być arbitralne i muszą uwzględniać zdolność podatnika do poniesienia ciężaru podatkowego w taki sposób, aby nie niszczyć źródła opodatkowania. Państwo ustalające ciężary podatkowe zobowiązane jest przestrzegać zasad lojalności. Zasada ta oznacza, że obowiązek podatnika – zgodny z prawem podatkowym – musi korespondować z obowiązkiem państwa, jakim jest nakładanie takich ciężarów podatkowych w skali wydajności fiskalnej, które nie prowadzą do degradacji majątkowej podatnika³. Elementy ukazujące w definicji zdolność podatkową przedsiębiorstwa nie są jednak uwypuklone w definicji prawnej podatku. Jest to definicja zawarta w Ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁴. Zgodnie z jej zapisami podatek to publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. W tej zasadniczej definicji podatku ustawodawca wskazał na istotne cechy tej daniny publicznej, nie ma w niej jednak mowy o kategorii zdolności podatkowej podatnika, czyli także przedsiębiorstwa. Stąd dla istoty podatku w finansach przedsiębiorstw jest to definicja podkreślająca poddańczy charakter przedsiębiorstw wobec organów władzy publicznej. Przedsiębiorstwo musi płacić podatki, nie oczekując żadnego świadczenia zwrotnego.

Podatki są świadczeniem pieniężnym, więc każda zapłata podatku powoduje zmniejszenie zasobów, którymi dysponuje przedsiębiorstwo. Zmniejsza stan środków, które pozostają w dyspozycji przedsiębiorstw (wpłynęły do firmy), przez wpływ środków pieniężnych na zapłatę zobowiązań podatkowych.

Zawarta w ordynacji podatkowej definicja podatku jest definicją legalną świadczenia pieniężnego o podstawowym znaczeniu dla dochodowej części systemu finansów państwa. Świadczenie to, zgodnie z zapisami konstytucji, stanowi powszechny obowiązek. W art. 217 Konstytucji podatek wymieniono jako

² Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2004, s. 126.

³ *Ibidem*.

⁴ Por. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. DzU 2005, nr 8, poz. 60 z późn. zm., art. 6.

jedyny konstytucyjny przykład daniny publicznej⁵. Także w ustawie zasadniczej, w art. 84, określono, że obywatel ma „obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Zakres ciężarów, do których ponoszenia obowiązany jest obywatel, określają odpowiednie ustawy. Celem tego obowiązku jest pozyskanie przez państwo środków dla wypełniania stojących przed nim zadań⁶.

Definicja podatku zawarta w ordynacji wskazuje na wykorzystanie dorobku doktryny podatkowej, w której zwraca się uwagę na takie cechy podatku, jak przymusowy charakter, bezzwrotność, nieodpłatność, jednostronność ustalania, ogólny charakter, pieniężna forma i przewłaszczenie⁷. Nie ma w niej jednak dorobku doktryny podatkowej mówiącej o zasadzie lojalności. Podatek został ukazany jako ciężar i świadczenie pieniężne. Takie spojrzenie jest najbliższe praktyce także w zakresie finansów przedsiębiorstw, gdyż w takich kategoriach odbierany jest podatek przez przedsiębiorców i osoby zarządzające.

Zdefiniowanie podatku w ordynacji podatkowej skutkuje tym, że także w literaturze dominuje duch definicji prawnej. Podatek definiowany jest jako nieodpłatne, przymusowe, bezzwrotne i pieniężne świadczenie o charakterze ogólnym, które jest nakładane jednostronnie przez związek publicznoprawny, którym jest przede wszystkim państwo⁸.

Oprócz definicji zasadniczej podatku w literaturze przedmiotu wskazuje się cele, które dzięki podatkom można osiągnąć. W określeniu celów podatku można się doszukiwać elementów istoty finansów przedsiębiorstw przez stwierdzenie siły oddziaływania podatku na finanse przedsiębiorstwa.

Z przedstawionych definicji wynika, że podstawowym celem podatku jest cel fiskalny, czyli zapewnienie dochodów budżetom związków publicznoprawnych. W powiązaniu z tym celem podatek nie powinien mieć żadnego wpływu na gospodarkę, nie powinien sprawować funkcji gospodarczych i społecznych⁹. Cel ten wynika z zasady powszechności opodatkowania zawartej w definicji zasad-

⁵ Por. S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgótka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2009, s. 65.

⁶ Por. B. Banaszak, *Prawo konstytucyjne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2001, s. 485.

⁷ Por. B. Brzeziński, *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym*, w: *Księga jubileuszowa prof. Marka Mazurkiewicza pod red. R. Mastalskiego. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001, s. 24–26.

⁸ Por. J. Głuchowski, J. Patyk, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, LexisNexis, Warszawa 2009, s. 9.

⁹ J.P. Gaudemet, J. Molinier, *op.cit.*, s. 422.

niczej podatku. Jeżeli podatek ma stanowić ciężar powszechny, to powinien być neutralny wobec procesów gospodarczych, gdyż wszystkie podmioty, powszechnie, są zobowiązane z mocy prawa do ponoszenia ciężarów podatkowych.

2. Idea zasady neutralności w podatku od towarów i usług

Realizacja zasady neutralności w podatku od towarów i usług wyraża się w stworzeniu takich regulacji prawnych, zgodnie z którymi podatek naliczony (zapłacony) przez podatnika w cenie nabytych towarów i usług w ramach prowadzonej działalności opodatkowanej tym podatkiem może zostać odliczony, nie stanowiąc tym samym dla podatnika obciążenia jako koszt. Konieczność przestrzegania tej zasady w systemach podatkowych państw członkowskich UE szczególnie stanowczo akcentowana jest przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości, który w swoich orzeczeniach wielokrotnie podkreślał, że prawo do odliczenia zostało wprowadzone po to, aby całkowicie uwolnić przedsiębiorcę od kosztów VAT zapłaconego lub podlegającego zapłacie w toku jego działalności gospodarczej. „Wspólny system podatku 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 podlega temu podatkowi”¹⁰.

Na płaszczyźnie prawa unijnego zasady, jakimi należy się kierować przy odliczaniu podatku naliczonego od należnego, zapisane zostały w tytule X dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹¹.

Odliczenie podatku od towarów i usług od dokonanych zakupów może nastąpić, gdy spełnione są zasadniczo dwa warunki:

1. Istnieje związek ze sprzedażą opodatkowaną¹², gdyż podatnik nabywa prawo do odliczenia podatku związanego z towarami lub usługami, o ile

¹⁰ *Orzeczenie ETS w sprawie C-37/95 pomiędzy państwem belgijskim a Gent Coal Terminal NV, w: VI dyrektywa VAT*, red. K. Sachs, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2004, s. 443.

¹¹ Dz. Urz. UE L 347, s. 1.

¹² Por. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, DzU 2004, nr 54, poz. 535. Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

towary te lub usługi wykorzystywane są do wykonywania czynności opodatkowanych. Zasada ta wyłącza możliwość dokonywania odliczenia podatku naliczonego od towarów i usług, które w żadnym zakresie nie są wykorzystywane do czynności opodatkowanych, czyli w przypadku ich wykorzystywania do czynności zwolnionych od podatku, na przykład do czynności dotyczących usług w zakresie ochrony zdrowia.

2. Istnieje możliwość zaliczenia poniesionych wydatków do kosztów uzyskania przychodów, z tym, że wyjątkami od tej zasady są przypadki, gdy wydatki związane są z nabyciem towarów, które – na podstawie przepisów o podatku dochodowym – są zaliczane do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji¹³.

Jeśli zatem kupione środki trwałe oraz zakupy inwestycyjne służą do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług, to podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy ich nabyciu.

W sytuacji, gdy w przedsiębiorstwie ma miejsce sprzedaż zwolniona i opodatkowana, podatek naliczony VAT rozlicza na zasadzie „proporcji”. W ustawie o podatku od towarów i usług określono¹⁴, jak należy dokonywać rozliczenia podatku naliczonego zarówno od czynności, w stosunku do których nie przysługuje podatnikowi prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do odliczenia. Zatem w stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, a także czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, podatnik jest obowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których przysługuje mu prawo do obniżenia kwoty podatku należnego. Zgodnie z zapisami ustawy o podatku od

¹³ Stanowi o tym art. 88 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług, iż obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika towarów i usług, jeżeli wydatki na ich nabycie nie mogłyby być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, z wyjątkiem przypadków, gdy brak możliwości zaliczenia tych wydatków do kosztów uzyskania przychodów pozostaje w bezpośrednim związku ze zwolnieniem od podatku dochodowego, oraz art. 88 ust. 3 pkt 1 ustawy, gdzie można przeczytać, iż przepis ust. 1 pkt 2 nie dotyczy wydatków związanych z nabyciem towarów, o których mowa w art. 87 ust. 3 ustawy, tj. tych, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji.

¹⁴ Por. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług..., art. 90 ust. 1.

towarów i usług proporcję¹⁵ ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo¹⁶.

Z przywołanych przepisów wynika, że prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje tylko wówczas, gdy zakup towarów lub usług związany jest z faktycznie dokonanymi czynnościami opodatkowanymi. W przypadku, gdy dany zakup jest związany jednocześnie z czynnościami opodatkowanymi i zwolnionymi od opodatkowania, prawo do odliczenia przysługuje tylko w zakresie, w jakim zakup ten służy czynnościom opodatkowanym.

Zgodnie z zapisami ustawy z ograniczenia tego wyłączono między innymi wydatki związane z nabyciem towarów i usług¹⁷, które na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych uznane zostały u podatnika za środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji¹⁸.

Odliczenie przysługuje zatem także w przypadku, gdy przedmiotem zakupu są towary i usługi, które na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych uznane zostały przez podatnika za środki trwałe lub wartości materialne i prawne podlegające amortyzacji, bądź takie, które zaliczane są przez podatnika do środków trwałych, nie podlegają jednak amortyzacji, zgodnie z przepisami o podatku dochodowym, jeżeli fakt ten pozostaje w ścisłym związku ze zwolnieniem od tego podatku.

¹⁵ *Ibidem*, art. 90 ust. 3 oraz ust. 2.

¹⁶ Proporcję – zgodnie z art. 90 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – określa się procentowo w stosunku rocznym na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego jest ustalana proporcja. Proporcję tę zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej. Jednocześnie stosownie do zapisu ust. 10 art. 90 tej ustawy w przypadku, gdy proporcja określona zgodnie z ust. 2–8: a) przekroczyła 98% – podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2; b) nie przekroczyła 2% – podatnik nie ma prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2.

¹⁷ O których mowa w art. 87 ust. 3 ustawy.

¹⁸ Art. 88 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, z ograniczeniem zawartym w art. 88 ust. 1 pkt 2.

3. Zasada neutralności podatku od towarów i usług a zakup środków trwałych sfinansowanych dotacją z funduszy unijnych

Przedsiębiorstwu – podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od zakupów środków trwałych sfinansowanych dotacją z funduszy unijnych, jeżeli przedmiotowy zakup będzie wykorzystywany do wykonywania czynności opodatkowanych, zarówno w przypadku, gdy zakupione środki trwałe będą podlegały amortyzacji, jak i w przypadku, gdy nie będą podlegały amortyzacji, zgodnie z przepisami o podatku dochodowym, jeżeli fakt ten będzie pozostawał w ścisłym związku ze zwolnieniem od tego podatku.

W rozdziale 9 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług¹⁹, ustawodawca wskazał przypadki, w których kwota podatku naliczonego może być zwrócona jednostce dokonującej nabycia (importu) towarów lub usług finansowanego ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej oraz warunki i tryb dokonywania tego zwrotu. Stosownie do § 23 ust. 2 rozporządzenia zwrot podatku przysługuje także podatnikom, którzy kwotę podatku naliczonego zapłacili z innych środków niż środki bezzwrotnej pomocy zagranicznej, przy czym chodzi o sytuację, gdy zakup jest finansowany ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej.

Na podstawie tego przepisu zwrot podatku naliczonego przysługuje w zakresie, w jakim podatnik dokonał zapłaty ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej, natomiast nie przysługuje w zakresie zakupów finansowanych z budżetu krajowego czy z funduszy własnych. Biorąc pod uwagę literalne brzmienie przepisu § 23 ust. 1, zwrot podatku przysługuje podatnikom, którzy spełniają następujące warunki:

- 1) złożyli zgłoszenie rejestracyjne i posiadają numer identyfikacji podatkowej;
- 2) prowadzą ewidencję, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy;
- 3) w całości zapłacili należność obejmującą podatek naliczony z tytułu dokonanego nabycia towarów lub usług oraz mają oryginał faktury lub faktury korygującej, a w przypadku importu towarów – dokument stwierdzający zapłatę cła i podatków pobieranych przez organy celne, w przypadku zaś wewnątrzspółnotowego nabycia towarów lub dostawy towarów,

¹⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, DzU nr 224, poz. 1799.

dla której podatnikiem jest ich nabywca, fakturę wewnętrzną lub fakturę wystawioną przez dostawcę, a także dokumenty handlowe potwierdzające dokonanie dostawy lub świadczenie usług;

- 4) posiadają rachunek bankowy, na którym są wyodrębnione środki bezzwrotnej pomocy zagranicznej, o których mowa w § 7 ust. 3 i 4;
- 5) posiadają zaświadczenie wydane przez Ministerstwo Spraw Zagranicznych, że nabycie zostało sfinansowane ze środków, o których mowa w § 7 ust. 4 pkt 2, a w przypadku nabycia sfinansowanego ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej wymienionych w § 7 ust. 3 i 4 pkt 1, przedstawia takie zaświadczenie, gdy naczelnik urzędu skarbowego zażąda jego przedstawienia w związku z potrzebą jednoznacznej identyfikacji tych środków²⁰.

Zwrot podatku przysługuje także podatnikom, którzy kwotę podatku naliczonego zapłacili z innych środków niż środki bezzwrotnej pomocy zagranicznej²¹. Zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w rozporządzeniu, zarejestrowanym podatnikom, którzy dokonują nabycia towarów i usług lub importu towarów za środki finansowe bezpośrednio im przekazane na odrębny rachunek bankowy, na którym są ulokowane wyłącznie środki bezzwrotnej pomocy zagranicznej, przysługuje zwrot podatku naliczonego.

Odnosząc powołane przepisy do zasady neutralności podatku od towarów i usług, należy stwierdzić, że w sytuacji, gdy przedsiębiorstwo nie będzie wykorzystywało nabytych towarów i usług do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług, a jedynie do czynności zwolnionych od tego podatku, nie będzie miało prawa dokonać odliczenia podatku VAT naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących realizację projektu. Można zatem stwierdzić, że zasada neutralności zostaje zachowana, ciężar podatku spoczywa jednak na przedsiębiorstwie. Zachowanie zasady wynika z faktu, że brak sprzedaży opodatkowanej nie może skutkować odliczeniem podatku, gdyż zostaje przerwany łańcuch przerzucenia podatku. Jednocześnie koszt tego podatku staje się kosztem przedsiębiorstwa i jego zapłata zmniejsza potencjał finansowy firmy, czyli nie jest on neutralny dla finansów przedsiębiorstwa.

W zakresie realizacji przedsięwzięć inwestycyjnych finansowanych środkami pomocowymi nie ma również możliwości uzyskania zwrotu podatku na zasadach

²⁰ *Ibidem*, § 23 ust. 1

²¹ *Ibidem*, § 23 ust. 2.

określonych w rozdziale 9 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 roku w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Ewentualny zwrot na podstawie tych przepisów obwarowany jest warunkami, które przedsiębiorstwo musiałoby spełnić. Wśród warunków tych ustawodawca wymienia między innymi pochodzenie środków finansowych²², a w zakresie środków pochodzących z Unii Europejskiej – podpisanie umowy o dofinansowanie przed 1 maja 2004 roku. Ponadto prawo do otrzymania zwrotu podatku na podstawie przepisów rozdziału 9 rozporządzenia Ministra Finansów nie będzie przysługiwało, gdy środki na jego realizację nie są środkami²³ bezzwrotnej pomocy zagranicznej, za które uważa się bezzwrotne środki przekazane polskim podmiotom z budżetu Unii Europejskiej na podstawie umów zawartych z rządem Rzeczypospolitej Polskiej dotyczących:

1. Programu pomocy w przebudowie gospodarczej państw Europy Środkowej i Wschodniej (PHARE), w tym złotowe fundusze partnerskie powstałe w wyniku realizacji tego programu, a także środki, które zostały przekazane polskim podmiotom na podstawie umów zawartych z nimi przed 1 maja 2004 roku na sfinansowanie programów realizowanych przez te jednostki w ramach programów ramowych Unii Europejskiej oraz w ramach innych programów wspólnotowych.
2. Kontraktów zawartych przed 1 maja 2004 roku w ramach przedakcesyjnego instrumentu polityki strukturalnej (ISPA).
3. Za środki bezzwrotnej pomocy zagranicznej uważa się także bezzwrotne środki przekazane polskim podmiotom przez rządy państw obcych lub organizacje międzynarodowe udzielające pomocy na podstawie:
 - a) umów zawartych z rządem Rzeczypospolitej Polskiej,
 - b) jednostronnych deklaracji rządów i organizacji międzynarodowych udzielających pomocy,z wyłączeniem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz przypadków, kiedy umowa nie wyłącza możliwości opłacania podatku ze środków finansowych bezzwrotnej pomocy zagranicznej.

Przedsiębiorstwu nie będzie przysługiwało prawo do odliczenia i otrzymania zwrotu podatku naliczonego na zasadach wynikających z ustawy o podatku od towarów i usług, wówczas gdy będąc zarejestrowanym podatnikiem podatku od towa-

²² Ze źródeł określonych w § 7 ust. 3 i ust. 4 cyt. rozporządzenia.

²³ *Ibidem*, § 7 ust. 3 i 4.

rów i usług nie wystąpi u niego związek nabywanych, w ramach zrealizowanego zadania, towarów i usług z czynnościami opodatkowanymi. Przedsiębiorstwu nie przysługuje również prawo do otrzymania zwrotu tego podatku, gdyż środki otrzymane na realizację projektu nie są środkami zdefiniowanymi przez ustawodawcę²⁴.

Wnioski końcowe

Przedsiębiorstwo nie może pozostawać bierne wobec nałożonych podatków i nie może nie przestrzegać norm prawa podatkowego. Podatki wywierają wpływ na wszystkie dziedziny życia przedsiębiorstwa. W niniejszym opracowaniu opisana została istota zasady neutralności podatku w kontekście ciężaru podatku dla przedsiębiorstwa i możliwości odliczania lub zwrotu podatku naliczonego przy zakupach towarów i usług finansowanych środkami z funduszy pomocowych. Fundusze pomocowe są dużą szansą dla polskich przedsiębiorstw, szansą na rozwój, na innowacje. Tymczasem uwidacznia się problem podatku od towarów i usług, który – pomimo zapisów ustawowych i unijnych – nie jest podatkiem neutralnym. Jego ujemny wpływ na sytuację finansową przedsiębiorstwa jest szczególnie w sytuacji, gdy nie dokonuje ono sprzedaży opodatkowanej, a koszt podatku nie został zapisany jako koszt kwalifikowany w realizowanych projektach.

Należy podkreślić także, że przedstawione rozważania mogą być wykorzystane do rozstrzygnięcia wątpliwości przedsiębiorstw odnośnie do możliwości zaliczania wartości podatku od towarów i usług do kosztów kwalifikowanych. Jednak zasadniczo kwestię tę rozstrzygają przepisy regulujące zasady korzystania ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej. Zasady, elementy teorii podatku w finansach przedsiębiorstw, przepisy podatkowe przywołane w niniejszym opracowaniu mogą być pomocne przy dokonywaniu oceny, czy podatek od towarów i usług powinien być kosztem kwalifikowanym.

Literatura

- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgótka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2009.
- Banaszak B., *Prawo konstytucyjne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2001.

²⁴ O których mowa w § 7 ust. 3 i 4 rozporządzenia z dnia 24 grudnia 2009 r.

- Brzeziński B., *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym*, w: *Księga Jubileuszowa prof. Marka Mazurkiewicza pod red. R. Mastalskiego. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001.
- Gaudemet P.M., Molinier J., *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 2000.
- Głuchowski J., Patyk J., *Zarys polskiego prawa podatkowego*, LexisNexis, Warszawa 2009.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2004.
- Orzeczenie ETS w sprawie C-37/95 pomiędzy państwem belgijskim a Gent Coal Terminal NV*, w: *VI dyrektywa VAT*, red. K. Sachs, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2004.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. DzU 2005, nr 8, poz. 60 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, DzU 2004, nr 54, poz. 535, z późn. zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, DzU nr 224, poz. 1799.

**NEUTRALITY OF VALUE ADDED TAX IN THE ASPECT OF THE ESSENCE
OF TAXATION IN THE THEORY OF CORPORATE FINANCE:
THE CASE OF ACQUIRING FIXED ASSETS FINANCED
BY EU SUBVENTION**

Summary

The problem of influence of taxation on the choice of sources of financing is well described in theory of finance, especially in the aspect of usage of interest tax shield. Less attention is paid to the issue of the effect of taxation on the actual level of cash flows. The aim of the article is to underline the essence of tax in theory of corporate finance and to show the lack of neutrality of value added tax using the example of acquiring fixed assets financed with EU subvention.

Translated by Adam Adamczyk

Słowa kluczowe: neutralność podatku, podatek od towarów i usług, fundusze unijne

Keywords: Neutrality tax, Value Added Tax, UE subvention