

Szczegółowe rozwiązania organizacyjno-ewidencyjne w zakresie podatku od towarów i usług w małych przedsiębiorstwach

Katarzyna Tkocz-Wolny*

Streszczenie: W artykule zaprezentowano zasady prowadzenia ewidencji na cele podatku VAT przez podatników opodatkowanych w formie karty podatkowej, ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych oraz na zasadach ogólnych prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów, czyli tzw. małe przedsiębiorstwa.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, małe przedsiębiorstwa.

Wprowadzenie

Prowadzenie działalności gospodarczej jest związane z koniecznością ewidencji zdarzeń z nią związanych w formie ksiąg podatkowych bądź rachunkowych. Zarówno przepisy prawa podatkowego, jak i bilansowego nakładają na podmioty gospodarcze zróżnicowane obowiązki ewidencyjne, w zależności od rozmiarów prowadzonej działalności, w wyniku czego pojawia się zagadnienie ewidencji zdarzeń gospodarczych w małych podmiotach gospodarczych.

Bez względu na wybraną formę ewidencji dla rozliczenia podatku dochodowego każdy podatnik, także mały, ma obowiązek określić swój status względem podatku od towarów i usług (VAT).

Podstawowym celem artykułu jest przedstawienie zasad prowadzenia ewidencji na cele podatku VAT przez podatników opodatkowanych w formie karty podatkowej, ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych oraz na zasadach ogólnych prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów.

1. Formy organizacyjno-prawne i ich wpływ na wybór formy opodatkowania małych przedsiębiorców

W Polsce mikro, małe i średnie przedsiębiorstwa odgrywają znaczącą rolę na rynku. Kreują przede wszystkim miejsca pracy, wymuszają niejako wysoką jakość wytwarzanych dóbr i świadczonych usług w związku z dużą konkurencyjnością i coraz wyższymi oczekiwaniami konsumentów, bardziej elastycznie dostosowują się do zmian zachodzących na rynku oraz

* dr Katarzyna Tkocz-Wolny – Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Wydział Finansów i Ubezpieczeń, ul. Bogucicka 3, 40-226 Katowice, e-mail: katarzyna.tkoczwolny@ue.katowice.pl

dostosowują podaż do zmieniającego się ciągle popytu na towary i usługi. Można jednak zauważyć także wiele barier, które ograniczają i hamują rozwój tego sektora przedsiębiorstw: wysokie obciążenia na rzecz budżetu, uciążliwość procedur administracyjnych powszechnie zwanych biurokracją, mało elastyczne prawo i wysokie koszty pracy, trudności w ściąganiu należności, niepewność sytuacji politycznej, trudności w uzyskaniu kredytu, korupcję dużych firm oraz wiele innych (Otto, Maciaszczyk 2006: 109). Pomimo tego wszystkiego sektor małych i średnich przedsiębiorstw jest sektorem dynamicznym, który ze względu na swoją elastyczność potrafi dostosować się do różnych warunków na rynku, państwo jednak powinno tworzyć odpowiednie warunki w ramach swojej ustawodawczej mocy do jego rozwoju. Przyglądając się rynkom przedsiębiorstw państw Unii Europejskiej, w których sektor MSP tworzy dwie trzecie PKB, można stwierdzić, że upraszczanie niektórych procedur oraz wsparcie, którego udzieli państwo mikro, małym i średnim przedsiębiorcom na pewno przyczyni się do większego wzrostu gospodarczego, zdrowszej konkurencji, spadku bezrobocia oraz o wiele lepszych nastrojów wśród obywateli (Tokarski i in. 2011: 9–11).

W polskim prawie pojęcie przedsiębiorcy ma wiele definicji w zależności od sfery prawa, która w danym momencie je wykorzystuje. W prawie cywilnym oraz w prawie upadłościowym przedsiębiorcę definiuje się jako osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę niemającą osobowości prawnej, która prowadzi we własnym imieniu działalność gospodarczą lub zawodową (Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny; Ustawa z 28 lutego 2003 – Prawo upadłościowe i naprawcze).

Jednak nadrzędną i najbardziej trafną definicję, na której się opiera rachunkowość, znajduje się w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej, zgodnie z którą za przedsiębiorcę uważa się wykonującą we własnym imieniu i na własny rachunek działalność gospodarczą osobą fizyczną, osobą prawną i jednostkę organizacyjną niebędącą osobą prawną, a której inny akt prawny przyznaje zdolność prawną. Co ważne, przedsiębiorcami są również wspólnicy spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej (Ustawa z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, dalej Usdg). Ustawa ta dokonuje podziału przedsiębiorców na mikro, małych i średnich, co przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1

Kryteria ilościowe dla określenia małego przedsiębiorcy

Status przedsiębiorstwa	Wielkości osiągnięte w poprzednim roku obrotowym		
	przeciętna liczba zatrudnionych pracowników	obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych	suma aktywów bilansu
Mikro	Mniej niż 10	Poniżej 2 mln euro	Poniżej 2 mln euro
Małe	Mniej niż 50	Poniżej 10 mln euro	Poniżej 10 mln euro
Średnie	Mniej niż 250	Poniżej 50 mln euro	Poniżej 43 mln euro

Źródło: opracowanie własne na podstawie Usdg.

Za małego przedsiębiorcę uważa się zatem przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych:

- zatrudniał średniorocznie mniej niż 50 pracowników;
- osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 10 mln euro lub sumy akty-

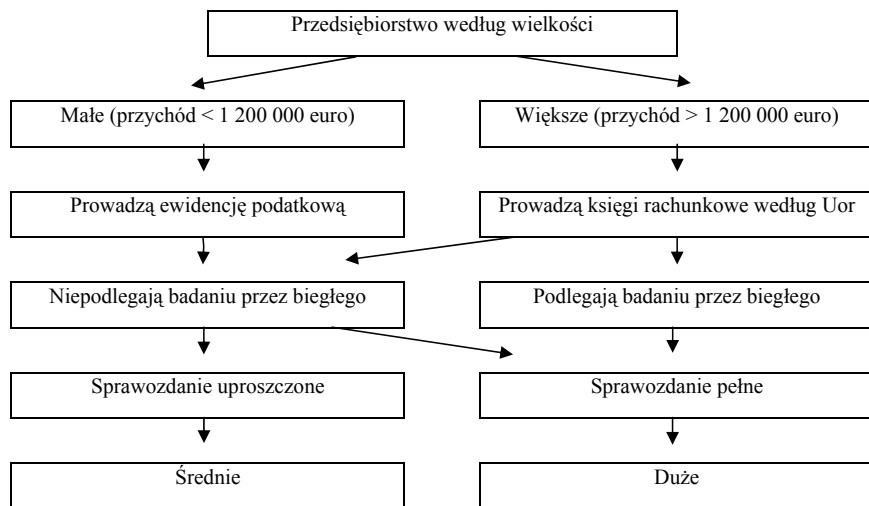
wów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 10 mln euro (Usdg: art 105).

Omawiając pojęcie małego przedsiębiorcy, należy również zwrócić uwagę na małego podatnika. Definicję małego podatnika można znaleźć w dwóch aktach prawnych. W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (z 27 lipca 1991 r., dalej Updof) i w ustawie o podatku od towarów i usług (z 11 marca 2004 r., dalej Uptu).

Zgodnie z Updof mały podatnik to podatnik, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z VAT) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym równowartości 1 200 000 euro (Updof: art. 5a, pkt 20). Natomiast ustawa o podatku od towarów i usług definiuje małego podatnika jako podatnika podatku VAT:

- u którego wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro;
- prowadzącego przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzającego funduszami powierniczymi, będącego agentem, zleceniobiorcą lub inną osobą świadczącą usługi o podobnym charakterze, z wyjątkiem komisju – jeżeli kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzenia za wykonane usług (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 45 000 euro (Uptu: art. 2, ust. 1, pkt 25)¹.

Klasyfikując przedsiębiorstwa według wielkości, należy także odnieść się do ustawy o rachunkowości (Ustawa z 29 września 1994 r., dalej Uor), według której można wymienić następujące, zaprezentowane na rysunku 1.



Rysunek 1. Klasyfikacja przedsiębiorstw według wielkości na podstawie ustawy o rachunkowości

Źródło: opracowanie własne na podstawie Uor.

¹ Uptu: art. 2, ust.1, pkt 25. Wyrażoną w euro wielkość przelicza się na złote polskie według średniego kursu ogłoszonego przez NBP na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego w zaokrągleniu do 1000 zł.

Przedsiębiorca, który rozpoczyna działalność gospodarczą, ma swobodę wyboru formy organizacyjno-prawnej przedsiębiorstwa². Ogólnie podmioty gospodarcze prowadzące działalność w Polsce można podzielić na:

- osoby fizyczne (indywidualni przedsiębiorcy oraz wspólnicy spółek cywilnych);
- osoby prawne (spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, spółka akcyjna, inne podmioty mające osobowość prawną);
- jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, utworzone w tym celu zgodnie z przepisami prawa (spółka jawna, partnerska, komandytowa i komandytowo-akcyjna).

Prowadzenie działalności gospodarczej w jakiegokolwiek formie wiąże się z obowiązkiem prowadzenia różnego rodzaju ewidencji. Zasady ewidencji w podmiotach gospodarczych określa ustawa o rachunkowości, zgodnie z którą podmioty gospodarcze można podzielić na dwie grupy:

- zwolnione z obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych,
- prowadzące obligatoryjnie księgi rachunkowe.

Z obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych są zwolnione osoby fizyczne i spółki osób fizycznych zajmujące się działalnością gospodarczą, jeżeli w poprzednim roku obrotowym ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych były niższe niż równowartość w walucie polskiej 1 200 000 euro. Nie oznacza to jednak, że osoby te nie mają żadnych obowiązków ewidencyjnych. Ich obowiązki wynikają z aktualnych przepisów podatkowych (Uor: art. 2).

Zgodnie z tymi przepisami można dokonać podziału małych firm na:

- podlegające ryczałtowi ewidencjonowanemu,
- objęte kartą podatkową,
- zobowiązane do prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów.

Zakres małych firm zobligowanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych z zachowaniem metody bilansowej i z wykorzystaniem specjalnych urządzeń księgowych podaje Uor (art. 2).

Bez względu na to, czy dany podmiot jest osobą fizyczną, czy prawną i jakie są jego obowiązki związane z opodatkowaniem podatkiem dochodowym, dotyczy go podatek VAT. Ponadto bez względu na wybraną formę ewidencji dla rozliczenia podatku dochodowego każdy podatnik, także mały, ma obowiązek określić swój status względem podatku VAT.

2. Podstawowe wymogi ewidencyjne w zakresie podatku VAT dla małych przedsiębiorców

Z punktu widzenia małych przedsiębiorców ich obowiązki w zakresie podatku VAT można podzielić na dwie grupy. Pierwsza grupa to podatnicy mający obowiązek prowadzenia ewidencji dla celów podatku VAT, do której należą:

- podatnicy VAT czynni,
- podatnicy korzystający ze zwolnienia podmiotowego.

Druga grupa to podatnicy zwolnieni z obowiązku prowadzenia ewidencji, czyli podatnicy wykonujący wyłącznie czynności zwolnione od opodatkowania. To, do której grupy podatnik jest zaliczany, musi być określone już w momencie rozpoczęcia działalności gospodarczej.

² Z zastrzeżeniem przepisów, które mogą wykluczać daną formę prawną dla danego rodzaju działalności gospodarczej.

Warto pamiętać, że podatnicy VAT przed dokonaniem pierwszej czynności powinni się zarejestrować we właściwym urzędzie skarbowym. Urząd Skarbowy potwierdza zgłoszenie rejestracyjne jako „podatnika VAT czynnego” lub „podatnika VAT zwolnionego”. Obowiązku składania zgłoszenia rejestracyjnego nie mają podatnicy:

- zwolnieni z podatku VAT (Uptu: art. 113, ust. 1 i 9),
- wykonujący wyłącznie czynności zwolnione od podatku VAT (Uptu: art. 43, ust. 1, art. 82, ust. 2).

Do zgłoszenia rejestracyjnego służy formularz VAT-R. Zgłoszenie jest potwierdzone przez organ podatkowy na formularzu VAT -5.

Warto pamiętać, że brak rejestracji nie powoduje, że dany podmiot nie jest podatnikiem VAT. Podmiot taki pomimo braku rejestracji jest podatnikiem czynnym i ciężar na nim takie same obowiązki, jakie na pozostałych podatnikach, np. składanie deklaracji VAT-7. Jeżeli podatnik nie dopełnił tego obowiązku, to musi się liczyć z negatywnymi konsekwencjami:

- niezarejestrowany podatnik nie ma prawa do odliczenia VAT naliczonego z faktur otrzymanych przed dokonaniem rejestracji (zgodnie z orzeczeniem NSA może odliczyć VAT naliczony, jeżeli podatnik był zarejestrowanym podatnikiem VAT w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, za który jest składana deklaracja);
- wystawione przez niezarejestrowanego podatnika VAT faktury nie dają nabywcy prawa do odliczenia VAT naliczonego (Tokarski i in. 2011: 28).

Podatnicy VAT czynni są zobowiązani do prowadzenia pełnej ewidencji na potrzeby podatku VAT. Nie mają jednak obowiązku prowadzenia ewidencji każdego dnia. Należy ją sporządzić najpóźniej w momencie wypełniania deklaracji podatkowej. Uptu określa wymogi, które ewidencja powinna spełnić. I tak, powinna przede wszystkim zawierać:

- kwoty podatku naliczonego związane z czynnościami, w stosunku do których przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego, i kwoty, w stosunku do których prawo takie nie przysługuje; kwoty te mogą być zaewidencjonowane wprost lub poprzez wyliczenie za pomocą struktury sprzedaży;
- dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania;
- wysokość podatku należnego;
- kwoty podatku naliczonego obniżające kwotę podatku należnego;
- kwotę podatku podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu;
- inne dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej (Uptu: art. 109, ust. 3).

Spełnienie przez podatników VAT obowiązku prowadzenia pełnej ewidencji na potrzeby VAT wymaga sporządzania odrębnych rejestrów zakupu i sprzedaży w celu prawidłowego wyliczenia podatku od towarów i usług za każdy miesiąc.

Podmioty zwolnione z podatku VAT to grupa podatników, która jest zobowiązana (pomimo zwolnienia z obowiązku rozliczania podatku i składania deklaracji podatkowej) do prowadzenia ewidencji uproszczonej (ewidencji sprzedaży).

Obowiązek prowadzenia ewidencji uproszczonej dotyczy następujących podatników zwolnionych podmiotowo:

- podatnicy, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 150 000 zł;
- podatnicy rozpoczynający w trakcie roku podatkowego działalność, jeżeli przewidywana przez nich wartość sprzedaży nie przekroczy kwoty 150 000 zł (Uptu: art. 113).

Podatnicy zwolnieni podmiotowo z podatku VAT są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży za dany dzień, nie później jednak niż przed dokonaniem sprzedaży w dniu następnym.

W przypadku stwierdzenia, że podatnik nie prowadzi ewidencji albo prowadzi ją w sposób nierzetelny, a na podstawie dokumentacji nie jest możliwe ustalenie wartości sprzedaży, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określi, w drodze oszacowania, wartość sprzedaży opodatkowanej i ustali od niej kwotę podatku należnego. Jeżeli nie można określić przedmiotu opodatkowania, kwotę podatku ustala się przy zastosowaniu stawki podstawowej (Uptu: art. 110).

Zakres podatników wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od opodatkowania podatkiem VAT zawiera Uptu (art. 43). Podatnicy ci nie muszą ewidencjonować sprzedaży zwolnionej z podatku VAT.

W stosunku do podatników wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od opodatkowania przepisy przewidują możliwość zastosowania sankcji, tyle że nie za brak ewidencji, ale za dokonywanie sprzedaży opodatkowanej i niezapłacenie od niej podatku należnego.

Omawiając podstawowe wymogi ewidencyjne w zakresie podatku VAT dla małych przedsiębiorców, należy także omówić uprawnienia wynikające z Uptu, dotyczące małych podatników.

Mały podatnik jest uprawniony do stosowania kasowej metody rozliczania podatku VAT i kwartalnego systemu zapłaty podatku VAT, płatnego do 25 dnia następnego miesiąca po zakończeniu kwartału. System kwartalnej płatności podatku mały podatnik może także wybrać bez wyboru metody kasowej.

Istotą metody kasowej jest przesunięcie momentu, w jakim powinien zostać rozpoznany obowiązek podatkowy, a w konsekwencji przesunięcie terminu, w jakim powinien zostać uiszczony podatek VAT.

Obowiązek podatkowy w odniesieniu do dokonywanych przez małego podatnika dostaw towarów i świadczenia usług powstaje:

- z dniem otrzymania całości lub części zapłaty – w przypadku dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz podatnika zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny;
- z dniem otrzymania całości lub części zapłaty, nie później niż 180 dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi – w przypadku dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz podmiotu innego niż wymieniony powyżej – po uprzednim pisemnym zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca miesiąca poprzedzającego okres, za który będzie stosował tę metodę; otrzymanie zapłaty w części powoduje powstanie obowiązku podatkowego w tej części (Zubrzycki 2013: 415).

W przypadku wybrania przez małego podatnika metody kasowej następuje zatem przesunięcie dla niego momentu powstania obowiązku podatkowego do terminów wskazanych powyżej (Uptu: art. 21).

Kasowa metoda rozliczania podatku od towarów i usług jest pewną opcją przewidzianą dla małych podatników, tzn. podmioty takie mogą z niej skorzystać bądź nie – wybór pozostawiono podatnikowi. Podatnik chcący skorzystać z możliwości rozpoznawania momentu powstania obowiązku podatkowego na zasadach kasowych powinien zawiadomić właściwego naczelnika urzędu skarbowego do końca miesiąca poprzedzającego okres, w którym zamierza się tą metodą rozliczać.

Metoda kasowa wiąże podatnika przez kolejnych 12 miesięcy kalendarzowych. W tym terminie podatnik nie może skutecznie zrezygnować z tej metody i rozliczać się na zasadach

ogólnych. Dopiero po upływie 12 kolejnych miesięcy kalendarzowych podatnik może złożyć do naczelnika urzędu skarbowego zawiadomienie o rezygnacji z rozliczania się metodą kasową. Termin złożenia powyższej rezygnacji został określony na koniec kwartału, w którym podatnik stosował metodę kasową (Uptu: art. 21).

Podatnik może zostać niejako „zmuszony” do rezygnacji ze stosowania metody kasowej i rozliczania podatku od towarów i usług na zasadach ogólnych. Sytuacja taka będzie miała miejsce wówczas, gdy obroty podatnika przekroczą jeden z limitów określonych małego podatnik, tj. 1 200 000,00 zł lub 45 000,00 euro, w zależności od rodzaju prowadzonej działalności. W przypadku przekroczenia przez podatnika powyższych kwot traci on prawo do rozliczania się metodą kasową, począwszy od rozliczenia za miesiąc następujący po kwartale, w którym jeden z powyższych limitów został przekroczony.

3. Podstawowe wymogi ewidencyjne w zakresie podatku dochodowego i podatku VAT dla podatników opodatkowanych w formie karty podatkowej, ryczałtu ewidencjonowanego i na zasadach ogólnych prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów

Z możliwości opodatkowania w formie karty podatkowej mogą korzystać zarówno osoby fizyczne, jak i ich spółki cywilne (z pewnymi wyjątkami), które osiągają przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej (Ustawa z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, dalej Uzpd). Karta podatkowa jest uważana za najprostszą formę opodatkowania małych podatników. Niestety, straciła na atrakcyjności z powodu podatku VAT. Jej podstawową zaletą, obok zwolnienia z obowiązku prowadzenia jakiegokolwiek ewidencji, składania zeznań i deklaracji o obrocie i dochodzie, było zwolnienie z tego podatku. Jednak od 1 stycznia 2002 r. wszyscy podatnicy opodatkowani w formie karty podatkowej utracili zwolnienie z VAT i stali się podatnikami podatku VAT, wraz z obowiązkiem prowadzenia ewidencji sprzedaży VAT i ewidencji zakupów VAT oraz składaniem deklaracji VAT-7.

Podatnicy zwolnieni z podatku VAT z uwagi na wielkość ubiegłorocznego lub przewidywanego tegorocznego obrotu muszą prowadzić uproszczoną ewidencję sprzedaży VAT. Musi ona zawierać datę, uzyskaną w ciągu dnia kwotę sprzedaży oraz wartość sprzedaży w rachunku narastającym, która pozwoli uchwycić moment przekroczenia limitu vatowskiego, gdyż stają się oni płatnikami podatku VAT z chwilą przekroczenia limitu.

Jeżeli kontrola skarbowa lub urząd skarbowy stwierdzą nieprowadzenie ewidencji, określą wartość niezaewidencjonowanej sprzedaży w drodze oszacowania i ustalą podatek VAT według stawki podstawowej. Niezależnie od tego kartowicz może spodziewać się co najmniej grzywny naliczonej zgodnie z ustawą karno-skarbową (Markowski 2013: 158).

Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych jest formą uproszczonego opodatkowania dochodów osób fizycznych. Istotą uproszczenia jest przyjęcie jako podstawy opodatkowania przychodu, a nie dochodu. Zatem ta forma opodatkowania zastępuje opodatkowanie dochodu na zasadach ogólnych.

Jednak nie wszyscy podatnicy mogą korzystać z opodatkowania w tej formie. Zakres ryczałtu ewidencjonowanego został określony zarówno przez kryterium podmiotowe, jak i przedmiotowe. Ponadto wszystkie obowiązki ewidencyjne dotyczące podatników rozliczających się z podatku dochodowego w formie ryczałtu ewidencjonowanego wynikają z Uzpd. Obowiązki ewidencyjne nakłada na podatników Uptu, zobowiązując ich do pro-

wadzenia ewidencji vatowskich (Uptu: art. 109). Podatnicy zwolnieni z VAT, podobnie jak „kartowicze”, są zobowiązani do prowadzenia uproszczonej ewidencji sprzedaży VAT dla potrzeb uchwycenia momentu przekroczenia limitu vatowskiego. Podatnicy VAT czynni są zobowiązani do ewidencjonowania wszystkich czynności opodatkowanych VAT w sposób, który umożliwi obliczenie podatku VAT należnego i naliczonego. Oznacza to konieczność prowadzenia ewidencji zakupów i ewidencji sprzedaży VAT.

Podatkowa księga przychodów i rozchodów stanowi księgę podatkową (Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa: art. 3, pkt 4), zatem jej podstawowym celem jest ustalenie dochodu podatkowego stanowiącego zasadniczy element podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. Dochód, zgodnie z regulacjami Updof, stanowi nadwyżka przychodów nad kosztami uzyskania przychodów osiągnięta w danym roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów (Updof: art. 9). Obliczenie dochodu do opodatkowania wymaga ujmowania w podatkowej księdze przychodów i rozchodów dwóch podstawowych składowych, które kształtują dochód podatkowy: przychodów podatkowych oraz kosztów uzyskania przychodu. Zasady uznawania poszczególnych przychodów i kosztów za kategorie podatkowe kształtujące dochód podatnika wynikają ściśle z regulacji Updof. Obowiązki ewidencyjne nakłada na podatników Uptu, zobowiązując ich do prowadzenia ewidencji vatowskich. Podobnie jak przy zryczałtowanych formach ewidencji do celów podatkowych podatnicy zwolnieni z VAT są zobowiązani do prowadzenia uproszczonej ewidencji sprzedaży VAT dla potrzeb uchwycenia momentu przekroczenia limitu vatowskiego. Nie trzeba jednak prowadzić uproszczonej ewidencji sprzedaży, jeżeli podatnik nie prowadzi sprzedaży bezrachunkowej i zawsze wystawia rachunki w dniu wydania towaru, rejestrując to na bieżąco w księdze przychodów i rozchodów. Jeżeli chce skorzystać z tego zwolnienia, musi w księdze przychodów i rozchodów wprowadzić dwie dodatkowe kolumny, np. w uwagach: „Obrót towarami i usługami” i „Obrót narastająco od początku roku”. Natomiast podatnicy VAT czynni są zobowiązani do ewidencjonowania wszystkich czynności opodatkowanych VAT w sposób, który umożliwi obliczenie podatku VAT należnego i naliczonego. Oznacza to konieczność prowadzenia ewidencji zakupów i ewidencji sprzedaży VAT.

Jednak ewidencja sprzedaży dla celów podatku dochodowego i ewidencja sprzedaży VAT w znacznym stopniu się pokrywają, dlatego dopuszcza się pewne uproszczenie dla podatników, polegające na prowadzeniu tylko ewidencji vatowskiej, oczywiście pod warunkiem zapewnienia prawidłowej rejestracji wszystkich niezbędnych danych.

To uproszczenie dotyczy w zasadzie tylko podatników prowadzących działalność w kraju. Z chwilą rozpoczęcia czynności wewnątrzspółnotowego nabycia i wewnątrzspółnotowej dostawy, w zależności od charakteru prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, może wynikać potrzeba prowadzenia jeszcze innych ewidencji dla rejestracji niektórych operacji do celów podatku od towarów i usług. Wtedy rezygnacja z ewidencji sprzedaży może się okazać niemożliwa (Markowski 2013: 168).

Podsumowanie

Istotną grupę podmiotów, w których kwestie ewidencji i rozliczania podatku VAT stanowią przedmiot niniejszego artykułu, są małe przedsiębiorstwa nieprowadzące ksiąg rachunkowych. Według danych statystycznych obecnie w Polsce działa około 2 milionów przedsiębiorstw zakwalifikowanych zgodnie z przepisami Usdg do grupy małych i średnich

firm (MSP), przez co problem prowadzenia w nich ewidencji podatkowych i rachunkowych ma wyjątkowe znaczenie. Małe i średnie przedsiębiorstwa zatrudniają 60% pracujących w sektorze przedsiębiorstw, mają 60-procentowy udział w przychodach sektora przedsiębiorstw, ale dysponują tylko nieco ponad 40% wartości aktywów. Charakteryzują się wyższą rentownością obrotu niż firmy duże.

Jednocześnie w podmiotach tych, mimo że nie prowadzą ksiąg rachunkowych, występuje obowiązek ewidencji zdarzeń gospodarczych związanych z prowadzoną działalnością w formie tzw. ewidencji podatkowych (podatkowa księga przychodów i rozchodów, ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, karta podatkowa). Zasady te są regulowane wyłącznie wybiórczo przez prawo podatkowe, a brak obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych wyklucza obowiązek stosowania w tych podmiotach szczególnych zasad ewidencyjnych i rozliczeniowych, opartych na przyjętych zasadach rachunkowości oraz regulacjach bilansowych. Ponadto bez względu na wybraną formę ewidencji dla rozliczenia podatku dochodowego każdy podatnik, także mały, ma obowiązek określić swój status względem podatku VAT.

Przedstawione czynniki oddziałujące na wymogi ewidencyjne i rozliczeniowe w zakresie podatku VAT w małych przedsiębiorstwach oddziałują różnorodnością rozwiązań ewidencyjnych w zakresie podatku od towarów i usług.

Literatura

- Markowski W. (2013), *ABC small businessu*, Wydawnictwo Marcus, Łódź.
- Otto J., Maciaszczyk A. (red.) (2006), *Szanse rozwoju polskiego sektora MŚP na jednolitym Rynku Europejskim*, t.1, Wydawnictwo Politechniki Łódzkiej, Łódź.
- Pfaff J. (red.) (2012), *Rachunkowość małych przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, DzU nr 152, poz. 1475 ze zm.
- Safin K. (2002), *Zarządzanie małą firmą*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
- Tokarski A., Tokarski M., Voss G. (2011), *Księgowość w małej i średniej firmie. Uproszczone formy ewidencji*, CeDeWu, Warszawa.
- Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, DzU 2011, nr 177, poz. 1054. ze zm.
- Ustawa z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, DzU 2000, nr 94, poz. 1037 ze zm.
- Ustawa z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, DzU 2010, nr 220, poz. 1447 ze zm.
- Ustawa z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, DzU, nr 144, poz. 930 ze zm.
- Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, DzU 1964, nr 16, poz. 93 ze zm.
- Ustawa z 27 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU 2010, nr 51, poz. 307 ze zm.
- Ustawa z 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze, DzU 2003, nr 60, poz. 535 ze zm.
- Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, DzU 2005, nr 8, poz. 60 ze zm.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2009, 152, poz. 1223 z późn. zm.
- Zubrzycki J. (2013), *Leksykon VAT. Tom I*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław.

**DETAILED SOLUTIONS FOR ORGANIZATION AND RECORDING OF VALUE ADDED TAX
IN SMALL BUSINESS**

Abstract: This article presents rules of keeping records for the purposes of value added tax directed to small business such as taxpayers taxed by way of flat rate tax, flat rate tax on registered income without deductible costs as well as those taxed according to general rules that keep revenue and expense book for taxation purposes.

Keywords: value added tax, small business

Translated by Katarzyna Tkocz-Wolny