Jolanta Iwin-Garzyńska

Neutralność podatku od towarów i usług w aspekcie istoty podatku w małych przedsiębiorstwach na przykładzie zakupów środków trwałych sfinansowanych dotacją z funduszy unijnych

Ekonomiczne Problemy Usług nr 63, 477-484

2011

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.

MUZEUM HISTORII POLSKI

ZESZYTY NAUKOWE UNIWERSYTETU SZCZECIŃSKIEGO

NR 638 EKONOMICZNE PROBLEMY USŁUG NR 63 2011

JOLANTA IWIN-GARZYŃSKA
Uniwersytet Szczeciński

NEUTRALNOŚĆ PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG W ASPEKCIE ISTOTY PODATKU W MAŁYCH PRZEDSIĘBIORSTWACH NA PRZYKŁADZIE ZAKUPÓW ŚRODKÓW TRWAŁYCH SFINANSOWANYCH DOTACJĄ Z FUNDUSZY UNIJNYCH

Wprowadzenie

W opinii przedstawicieli małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP) do czynników mających najbardziej negatywny wpływ na rozwój zalicza się istniejący system prawa podatkowego (47% wskazań) oraz wysokie pozapłacowe koszty pracy (44%)[1]. Pomimo licznych zmian w prawie podatkowym mających na celu ułatwienie życia podatkowego przedsiębiorcom sektora MŚP system podatkowy jest barierą zasadniczą. Należy się zastanowić zatem, czy system ten tak bardzo utrudnia działalność przedsiębiorcom, że ich potencjał podatkowy staje się coraz mniejszy, a co za tym idzie – ich zdolność rozwoju i inwestycji jest także coraz mniejsza.

Przedsiębiorcy za najbardziej uciążliwe przepisy prawa uznają ustawę o podatku VAT – ze względu na nieprecyzyjne jej zapisy, jak i ze względu na ciągłe zmiany tego prawa[2].

W regulacjach prawa podatkowego oraz bogatej teorii podatków pośrednich wskazuje się, że podatek od towarów i usług (podatek od wartości dodanej VAT) jest podatkiem neutralnym dla finansów przedsiębiorstwa. Wprowadzając do polskiego systemu prawnego zasady dotyczące odliczania podatku naliczonego od

---

[1] Warto zaznaczyć, że czynniki te zostały uznane za źródło barier w rozwoju także w ramach badań *Konkurencyjność sektora MŚP*, przeprowadzonych w 2008 r. przez PKPP Lewiatan.

[2] *Uciążliwe przepisy hamują rozwój przedsiębiorstw*, PKPP Lewiatan, Warszawa 24.11.2010.

podatku należnego, ustawodawca usytuował typową dla unijnego VAT – zasadę neutralności (zasada taka realizowana jest również przez zwrot bezpośredni nadwyżki podatku naliczonego nad należnym i podatku naliczonego). Zasada ta 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.

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 sfinansowanych dotacją z funduszy unijnych.

1. Istota podatku w finansach przedsiębiorstw

Uchwycenie finansowej istoty podatku wymaga wskazania na jego prawne i ekonomiczne definiowanie, choć oba te ujęcia dotykają finansów w przedsiębiorstwie, to w żadnej definicji nie wskazuje się na ciężar podatku dla przedsiębiorstwa (lub ogólniej podatnika). W literaturze przedmiotu podatek definiowany jest jako pobranie dokonane w drodze przymusu przez władzę publiczną, którego zasadniczym celem jest pokrycie obciążeń publicznych i ich rozdzielenie według zdolności podatkowej obywateli[3]. Przedstawiona definicja ukazuje zasadnicze cechy podatku, to jest przymusowość poboru, cel pobrania – zasilenie kas publicznych, oraz miarę pobrania, czyli zdolności podatkowe obywateli. Ta ostatnia cecha ma cień finansów przedsiębiorstw, gdyż można by domniemywać, że ciężar podatku zostanie ustalony z uwzględnieniem zasady zdolności podatkowej przedsiębiorstwa. Jednak podatek jest 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 małych przedsiębiorstw, widoczny w doktrynie podatkowej – w praktyce finansów jest mało przestrzegany, gdyż zasadniczym celem podatku jest pokrycie wydatków publicznych.

Z tych powodów w definicjach podatku ujętych w literaturze 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 podporządkowa-

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

nych, części przychodu, dochodu lub majątku tych podmiotów[4]. 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, ustalając ciężary podatkowe zobowiązane jest przestrzegać zasad lojalności. Zasada ta oznacza, że obowiązek podatnika zgodnego z prawem płacenia podatków musi korespondować z obowiązkiem państwa nakładania takich ciężarów podatkowych, które w skali wydajności fiskalnej nie prowadzą do degradacji majątkowej podatnika[5]. Elementy ukazujące w definicji zdolność podatkową przedsiębiorstwa nie są jednak uwypuklone w definicji prawnej podatku. Jest to definicja zawarta w ustawie Ordynacja podatkowa z dnia 29 sierpnia 1997 roku[6]. Zgodnie z zapisami ustawy 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 cechy istotne tej daniny publicznej, ale nie ma w niej korespondencji z kategorią 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 przedsiębiorstwo dysponuje. Zmniejsza stan środków, które pozostają w dyspozycji przedsiębiorstw, które wpłynęły do firmy, poprzez wypływ 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, którego ponoszenie, zgodnie z zapisami konstytucji, stanowi powszechny obowiązek. W art. 217 Konstytucji podatek wymieniono jako jedyny konstytucyjny przykład daniny publicznej[7]. 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 ponoszenia, których obowiązany jest obywatel, określają odpowiednie ustawy. Celem tego obowiązku jest pozyskanie przez państwo środków dla wypełniania stojących przed nim zadań[8]

---

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

[5] *Ibidem.*

[6] Por. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, DzU 2005, nr 8, poz. 60, ze zm., art. 6.

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

[8] Por. B. Banaszak, *Prawo konstytucyjne*, C.H. Beck, Warszawa 2001, s. 485.

Zawarcie definicji w Ordynacji podatkowej 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 przewłaszczenie[9]. Jednak nie ma w definicji dorobku doktryny podatkowej wskazującej na zasadę lojalności. Ukazano podatek jako ciężar i świadczenie pieniężne. Takie spojrzenie jest najbliższe praktyce także w zakresie finansów przedsiębiorstw, gdyż w takich kategoriach odbierany jest podatek przez przedsiębiorców.

Zdefiniowanie podatku w ustawie Ordynacja podatkowa 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 państwo[10].

A. Smith napisał „państwo jest bogate bogactwem swych obywateli", dlatego bogate i dobrze prosperujące małe i średnie przedsiębiorstwa – które stanowią około 98% wszystkich przedsiębiorstw w Polsce oraz wytwarzają około 50% wartości PKB – są zapowiedzią bogatego państwa. W kontekście potencjału podatkowego oznaczać to będzie zdolność do ponoszenia nakładów na państwo w postaci podatków. Jednak zdolność ta nie może przybrać formy drenażu środków pieniężnych, gdyż jak pisał A. Smith „nie ma innej sztuki, której jeden rząd uczy się wcześniej od drugiego, niż sztuka drenażu pieniędzy z ludzkich kieszeni".

Aspekt ten jest szczególnie istotny w dobie kryzysu finansowego, kiedy każda złotówka w przedsiębiorstwie jest szczególnie ważna, gdyż może stanowić o jego dalszym istnieniu.

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 szczególnie stanowczo akcentowana jest przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości, który w swoich orzeczeniach wielokrotnie podkreślał, że prawo do odliczenia zostało wprowadzone

---

[9] Por. B. Brzeziński, *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym*, w: *Księga Jubileuszowa prof. Marka Mazurkiewicza*, red. R. Mastalski. *Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001, s. 24–26.

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

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”[11]. 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 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[12].

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

1. Istnieje związek ze sprzedażą opodatkowaną[13], gdyż podatnik nabywa prawo do odliczenia podatku związanego z towarami lub usługami, o ile 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, czyli 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 amortyzacji[14].

Jeśli zatem kupione środki trwałe oraz zakupy inwestycyjne służą do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług, to podatnikowi przysłu-

---

[11] *Orzeczenie ETS w sprawie C-37/95 pomiędzy Państwem Belgijskim a Gent Coal Terminal NV*, w: VI Dyrektywa VAT, red. K. Sachs, C.H. Beck, Warszawa 2004, s. 443.

[12] Dz. Urz. UE L 347, s. 1.

[13] 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.

[14] 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.

guje 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 określono[15], jak należy dokonywać rozliczenia podatku naliczonego 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.

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 również 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 usług[16] 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 par. 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.

Zwrot podatku przysługuje także podatnikom, którzy kwotę podatku naliczonego zapłacili z innych środków niż środki bezzwrotnej pomocy zagranicznej[17]. 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.

---

[15] Por. Ustawa z dnia 11 marca 2004…, art. 90 ust. 1.

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

[17] *Ibidem*, par. 23 ust. 2.

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, ale ciężar podatku spoczywa na przedsiębiorstwie.

W zakresie realizacji przedsięwzięć inwestycyjnych finansowanych środkami pomocowymi nie ma również możliwości uzyskania zwrotu podatku na zasadach określonych w rozdziale 9 Rozporządzenia Ministra Finansów dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Ewentualny zwrot na podstawie tych przepisów obwarowany jest warunkami, które przedsiębiorstwo musiałoby spełniać. Wśród warunków tych ustawodawca wymienia między innymi pochodzenie środków finansowych[18], a w zakresie środków pochodzących z Unii Europejskiej – podpisanie umowy o dofinansowanie przed dniem 1 maja 2004 r. Ponadto prawo do otrzymania zwrotu podatku na podstawie przepisów rozdziału 9 rozporządzenia ministra finansów nie będzie przysługiwało, gdyż środki na jego realizację nie są środkami[19] bezzwrotnej pomocy zagranicznej, za które uważa się bezzwrotne środki przekazane polskim podmiotom z budżetu Unii Europejskiej na podstawie umów zawartych z rządem Rzeczypospolitej Polskiej[20].

Podsumowanie

W 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 fun-

---

[18] *Ibidem*, par. 7 ust. 3 i 4.

[19] *Ibidem*.

[20] Środki te dotyczą: 1. Programu Pomocy w Przebudowie Gospodarczej Państw Europy Środkowej i Wschodniej (PHARE), w tym złotowych funduszy partnerskich powstałych w wyniku realizacji tego programu, a także środków, które zostały przekazane polskim podmiotom na podstawie umów zawartych z nimi przed dniem 1 maja 2004 r. na sfinansowanie programów realizowanych przez te jednostki w ramach Programów Ramowych Unii Europejskiej oraz w ramach innych programów wspólnotowych Unii Europejskiej. 2. Kontraktów zawartych przed dniem 1 maja 2004 r. 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.

duszy pomocowych. Fundusze pomocowe są dużą szansą dla polskich małych i średnich 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 szczególny w sytuacji, gdy nie dokonuje ono sprzedaży opodatkowanej, a koszt podatku nie został zapisany jako koszt kwalifikowany w realizowanych projektach.

Należy podkreślić, że przedstawiony problem dotyczy szczególnie sektora mikro przedsiębiorstw, które ze względu na wielkość obrotu często wybierają zwolnienie z podatku od towarów i usług[21]. Standardy unijne dopuszczają zwolnienia małych przedsiębiorców z podatku od wartości dodanej[22].

NEUTRALITY OF VALUE ADDED TAX IN THE ASPECT OF THE TAX NATURE IN SMALL ENTERPRISES: THE CASE OF FIXED ASSET ACQUIRING FINANCED BY EU SUBSIDIES

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 asset acquiring financed by EU subsidies.

Translate by Adam Adamczyk

[21] W ustawie o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym do końca 2009 r. wskazano, że wysokość limitu obrotu uprawniającego do skorzystania ze zwolnienia podmiotowego wynosi 50 tys. zł (art. 113 ust. 1). Z kolei art. 2 ust. 1 ustawy z 2 grudnia 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (DzU 2009, nr 215, poz. 1666) wskazuje, że od 1 stycznia 2010 r. kwota limitu obrotu uprawniająca do skorzystania ze zwolnienia podmiotowego wynosi 100 tys. zł. W roku 2011 limit zwolnienia podmiotowego wzrośnie do 150 tys. zł.

[22] Jako kryterium przy ustaleniu uprawnień do zwolnienia przyjęto wielkość rocznych obrotów przedsiębiorstwa, a jako maksymalny pułap określono 5 tys. euro. Por. Dyrektywa 2006/112/WE, art. 284, ust 2; także T. Famulska, *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Wyd. Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2007, s. 84–85.