

Małgorzata Magdalena Hybka

Akademia Ekonomiczna w Poznaniu

UPROSZCZONE METODY OPODATKOWANIA PRZEDSIĘBIORCÓW PODATKIEM OD WARTOŚCI DODANEJ W NIEMCZECH

1. Wstęp

Podatek od wartości dodanej należy do grupy podatków w znacznym stopniu zharmonizowanych we Wspólnocie Europejskiej. Jego zakres podmiotowy, przedmiotowy oraz terytorialny został sprecyzowany w Dyrektywie 2006/112/WE Rady UE¹. Zawiera ona wytyczne dotyczące podstawy opodatkowania w podatku VAT. Niektóre jej przepisy pozostawiają jednak państwom członkowskim margines swobody w kształtowaniu jego wybranych elementów konstrukcyjnych. Odnosi się to np. do momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku VAT. Przepisy wymienionej Dyrektywy przewidują również opodatkowanie na odrębnych zasadach niektórych grup przedsiębiorców. W poniższym artykule zostaną przedstawione szczególne procedury opodatkowania przedsiębiorców podatkiem VAT w Niemczech.

2. Kasowe określanie należnego podatku VAT przez małych przedsiębiorców

Zgodnie z art. 63 Dyrektywy 2006/112/WE obowiązek podatkowy w podatku od wartości dodanej powstaje w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. W przypadku otrzymania zaliczki (raty lub przedpłaty) przed wykonaniem dostawy towarów lub świadczeniem usług obowiązek podatkowy w tym podatku powstaje w momencie otrzymania płatności. Państwa członkowskie mogą jednak dla niektórych kategorii podatników lub niektórych transakcji określić odrębny

¹ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Dyrektywa ta zastąpiła od dnia 1 stycznia 2007 r. Pierwszą Dyrektywę Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 roku oraz Szóstą Dyrektywę Rady z dnia 17 maja 1997 roku.

moment powstania obowiązku podatkowego w podatku VAT. W niemieckiej ustawie o podatku od wartości dodanej odstępstwo to dotyczy przedsiębiorców spełniających jeden z poniższych warunków²:

- obrót całkowity przedsiębiorstwa w poprzednim roku kalendarzowym nie przekroczył kwoty 125 000 euro lub
- przedsiębiorstwo jest zwolnione z obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych i sporządzania inwentury na koniec roku podatkowego na podstawie § 148 Ordynacji podatkowej³ lub
- podatnik wykonuje wolny zawód w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴.

W przypadku dostawy towarów i świadczenia usług przez wyżej wymienionych przedsiębiorców obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty pod warunkiem, że złożyli oni we właściwym urzędzie skarbowym wniosek o kasowe naliczanie należnego podatku VAT.

Tabela 1. Niemieccy podatnicy kasowo naliczający należny podatek VAT w latach 2001-2004

Wyszczególnienie	2001	2002	2003	2004
Liczba podatników	338 893	347 376	364 167	396 854
Udział w łącznej liczbie podatników podatku VAT (w %)	11,60	11,87	12,49	13,42
Obrót w tys. euro	38 526 270	38 568 195	40 351 497	41 138 663
Udział w łącznych obrotach podatników podatku VAT (w %)	0,90	0,91	0,95	0,95
Przeciętny roczny obrót (w euro)	113 683	111 027	110 805	103 662
Podatek VAT (w euro)	2 756 630	2 774 323	2 836 435	2 812 600
Udział w łącznych wpływach z podatku VAT (w %)	2,58	2,57	2,69	2,62
Przeciętny roczny podatek VAT (w euro)	8134	7987	7789	7087

Źródło: [Umsatzsteuer- Finanzen... 2006, s. 21 i 47].

W latach 2001-2004 wspomniane warunki spełniało w Niemczech 11,6-13,4% podatników podatku od wartości dodanej (zob. tab. 1). Ich liczba wzrosła wówczas o ok. 58 tys. Niewielki jest jednak ich udział w obrotach wszystkich przedsiębiorców, gdyż nie przekracza on 1%. Wysokość przeciętnego rocznego obrotu jednego przedsiębiorcy należącego do tej grupy zmniejszyła się w badanych latach o ok. 10 tys. euro. Pomimo minimalnego wzrostu udziału podatku zapłaconego przez tych przedsiębiorców w łącznej kwocie podatku zapłaconego przez wszystkich podatników, corocznie zmniejszała się wysokość podatku do zapłaty przypadającego na jednego przedsiębiorcę, należącego do rozpatrywanej grupy przedsiębiorców.

² Działalność gospodarcza jest szerzej rozumiana w podatku VAT niż w podatku dochodowym. Działalność ta obejmuje bowiem wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów. Zob. art. 9 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE oraz § 2 ust. 1 ustawy o podatku od wartości dodanej [Umsatzsteuergesetz... 2005].

³ Zob. [Abgabenordnung... 2003].

⁴ Zob art. 18 ust 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych [Einkommensteuergesetz... 2003].

Tabela 2. Niemieccy podatnicy kasowo naliczający należny podatek VAT według działów gospodarki w 2004 r.

Dział gospodarki	Liczba podatników	Obrót (w tys. euro)	Przeciętny roczny obrót (w euro)	Podatek VAT (w tys. euro)	Przeciętny roczny podatek (w euro)
Rolnictwo, leśnictwo, hodowla ryb	7 305	724 538	99 184	13 192	1 806
Górnictwo	141	17 155	121 667	695	4 929
Przemysł przetwórczy	24 023	2 822 019	117 472	136 999	5 703
Zaopatrzenie w wodę i energię	1111	137 703	123 945	- 4274	- 3 847
Budownictwo	53 900	5 567 347	103 290	336 482	6 243
Handel	77 351	7 492 331	96 861	283 848	3 670
Hotelarstwo	37 918	2 856 137	75 324	151 709	4 001
Transport i telekomunikacja	18 592	1 819 135	97 845	96 999	5 217
Usługi bankowe i ubezpieczeniowe	1 619	105 927	65 427	8 090	4 997
Usługi obrotu nieruchomościami, wynajmu ruchomych i nieruchomych składników majątku	115 689	14 425 696	124 694	1 453 721	12 566
Szkolnictwo	5 324	830 544	156 000	41 022	7 705
Ochrona zdrowia i opieka społeczna	5 545	902 332	162 729	46 132	8 320
Pozostałe	48 336	3 437 800	71 123	247 985	5 130

Źródło: [Umsatzsteuer- Finanzen... 2006, s. 47].

Z tab. 2 wynika, że w 2004 r. w grupie przedsiębiorców kasowo naliczających należny podatek VAT największy udział mieli przedsiębiorcy zajmujący się działalnością w zakresie handlu, pośrednictwa w obrocie nieruchomościami i wynajmu ruchomych oraz nieruchomych składników majątku, a także działający w branży budowlanej. Osiągnięty przez nich obrót stanowił ok. 66% obrotów wszystkich przedsiębiorstw kasowo rozliczających się z podatku VAT. Najwyższy przeciętny roczny obrót uzyskali przedsiębiorcy prowadzący działalność w zakresie szkolnictwa oraz ochrony zdrowia i opieki społecznej, a najniższy – świadczący usługi bankowe, ubezpieczeniowe i hotelarskie. Przedsiębiorcy prowadzący działalność w zakresie pośrednictwa w obrocie nieruchomościami, wynajmu ruchomych i nieruchomych składników majątku zapłacili w 2004 r. najwyższy przeciętny podatek VAT w analizowanej grupie przedsiębiorców – wynosił on ok. 12,5 tys. euro. W przypadku podatników prowadzących działalność w zakresie zaopatrzenia w wodę i energię podatek naliczony przekraczał podatek należny. Przeciętny roczny zwrot podatku dla tej kategorii przedsiębiorców wynosił 3847 euro.

3. Uprozczone obliczanie naliczonego podatku VAT przez małych przedsiębiorców

Dyrektywa 2006/112/WE przyznaje państwom członkowskim prawo do zastosowania w odniesieniu do małych przedsiębiorców uproszczonych procedur opodatkowania podatkiem VAT. Procedury te mogą przybierać postać ryczałtowych

form opodatkowania i mieć zastosowanie po konsultacji z Komitetem ds. VAT tylko wówczas, gdy nie spowodują spadku wpływów z podatku VAT⁵.

Niemiecka ustawa o podatku od wartości dodanej upoważnia małe przedsiębiorstwa do obliczania podatku naliczonego metodą uproszczoną poprzez zastosowanie tzw. stawek przeciętnych [Rose 2006, s. 156]. Metodę tę mogą jednak stosować tylko te przedsiębiorstwa, które nie są ustawowo zobowiązane do prowadzenia ksiąg podatkowych oraz sporządzania bilansu do celów podatkowych. Określają one wysokość swojego dochodu na podstawie uproszczonej metody kalkulacji zysku polegającej na odliczaniu od przychodów kosztów prowadzonej przez nie działalności (rachunek nadwyżki przychodów). Stosownie do przepisów Ordynacji podatkowej są nimi przedsiębiorcy spełniający jeden z poniższych warunków [Lammerding 2005, s. 172]:

- obrót przedsiębiorstwa w roku kalendarzowym nie przekracza kwoty 500 tys. euro lub
- zysk przedsiębiorstwa w roku kalendarzowym nie przekracza kwoty 30 tys. euro.

Mają oni prawo do zastosowania stawek przeciętnych przy odliczaniu podatku naliczonego, jeżeli ich obrót w poprzednim roku podatkowym nie przekraczał kwoty 61 356 euro. W kalkulacji tego obrotu nie bierze się pod uwagę wartości obrotu w ramach transakcji wewnątrzwspólnotowych oraz importu towarów i usług. Wysokość tych stawek dla wybranych kategorii podatników zaprezentowano w tab. 3. Wynoszą one dla działalności w zakresie rzemiosła od 2 do 12,2% obrotu, handlu detalicznego – od 5,7 do 12,5% obrotu oraz wolnych zawodów – od 2,6 do 7% obrotu. W celu zastosowania uproszczonej metody odliczania podatku naliczonego podatnik powinien złożyć odpowiedni wniosek we właściwym urzędzie skarbowym na początku każdego roku podatkowego [Kraeusel 2006, s. 713].

Tabela 3. Wysokość przeciętnych stawek podatku naliczonego dla małych przedsiębiorców w Niemczech

Dziedzina działalności	Rodzaj działalności gospodarczej	Wysokość stawki podatku naliczonego (w %)
Rzemiosło	Piekarnie	5,4
	Budownictwo i produkcja mebli	9,0
	Instalacje elektryczne	9,1
	Fryzjerstwo	4,5
	Naprawa samochodów	9,1
Handel detaliczny	Drogerie	10,9
	Elektronika	11,7
	Artykuły spożywcze	8,3
	Odzież wierzchnia	12,3
	Czasopisma i gazety	6,3

Źródło: [Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung... 2005].

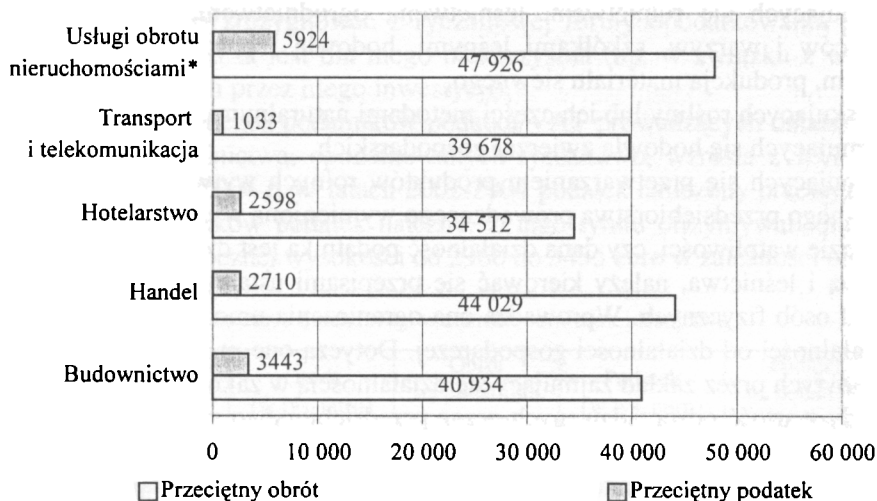
⁵ Art. 281 Dyrektywy 2006/112/WE.

Tabela 4. Mali przedsiębiorcy w Niemczech określający podatek naliczony według stawek przeciętnych w latach 2001-2004

Wyszczególnienie	2001	2002	2003	2004
Liczba podatników	4 267	4 258	4 133	4 304
Udział w łącznej liczbie podatników podatku VAT (w %)	0,15	0,15	0,14	0,15
Obrót (w tys. euro)	821 510	1 405 625	829 316	182 344
Udział w łącznych obrotach przedsiębiorstw (w %)	0,02	0,03	0,02	0,00
Roczny obrót na przedsiębiorcę (w euro)	192 526	330 114	200 657	42 366
Podatek (w tys. euro)	16 327	37 020	15 559	13 289
Udział w sumie podatku do zapłaty (w %)	0,02	0,03	0,01	0,01
Podatek na przedsiębiorcę (w euro)	3 826	8 694	3 765	3 088

Źródło: [Umsatzsteuer- Finanzen... 2006, s. 21 i 47].

W badanych latach metodą uproszczoną określało podatek naliczony jedynie 4,1–4,3 tys. małych przedsiębiorców, z czego w 2004 r. ok. 1,8 tys. przedsiębiorców prowadziło działalność w branżach przedstawionych na rys. 1. Ich udział w obrotach i podatku do zapłaty był, jak wynika z tab. 4, śladowy i obniżał się w badanych latach. Istotny spadek rocznych obrotów w tej grupie podatników nastąpił w latach 2003-2004.



* Wraz z usługami wynajmu ruchomych i nieruchomych składników majątku.

Rys. 1. Wysokość przeciętnego rocznego obrotu i przeciętnego rocznego podatku VAT małego przedsiębiorcy określającego podatek naliczony według stawek przeciętnych do wybranych branż w Niemczech w 2004 r. (w euro).

Źródło: [Umsatzsteuer- Finanzen... 2006, s. 47].

Przeciętny roczny obrót zmniejszył się bowiem w 2004 r., w stosunku do roku poprzedniego, o ok. 158 tys. euro. Fakt ten był jedną z przyczyn obniżenia się przeciętnego rocznego podatku o ok. 670 euro. Przeciętny roczny podatek do zapłaty był najwyższy w

grupie małych przedsiębiorców oferujących usługi w zakresie pośrednictwa nieruchomości, co jest związane ze stosunkowo wysokim ich rocznym obrotem.

4. Ryczałtowe opodatkowanie podatkiem VAT przedsiębiorców prowadzących działalność w zakresie rolnictwa i leśnictwa

Opodatkowanie podatników prowadzących działalność w zakresie rolnictwa i leśnictwa podatkiem VAT na zasadach ogólnych nakłada na nich zbyt wiele obowiązków podatkowych. Z tego względu, zgodnie z przepisami art. 298 Dyrektywy 2006/112/WE, państwa członkowskie mogą zastosować w odniesieniu do podatników prowadzących tego typu działalność ryczałtowy system opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, umożliwiający otrzymanie zwrotu podatku VAT naliczonego do zakupionych przez nich towarów i usług.

W Niemczech ryczałtowe opodatkowanie podatkiem VAT dotyczy jedynie przedsiębiorców zajmujących się działalnością rolniczą i leśną⁶. Za takich uznaje się w świetle § 24 ust. 2 ustawy o podatku od wartości dodanej następujących przedsiębiorców:

- zajmujących się rolnictwem, leśnictwem, ogrodnictwem, uprawą winorośli, owoców i warzyw, szkółkami leśnymi, hodowlą i połowem ryb, pszczelarstwem, produkcją materiału siewnego,
- uzyskujących rośliny lub ich części metodami naturalnymi,
- zajmujących się hodowlą zwierząt gospodarskich,
- zajmujących się przetwarzaniem produktów rolnych wytworzonych w ramach własnego przedsiębiorstwa prowadzącego wymienioną wyżej działalność.

W razie wątpliwości, czy dana działalność podatnika jest działalnością w zakresie rolnictwa i leśnictwa, należy kierować się przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wprowadza ona ograniczenia umożliwiające odróżnienie tej działalności od działalności gospodarczej. Dotyczą one m.in. odsprzedaży wyrobów nabytych przez zakład zajmujący się działalnością w zakresie rolnictwa i leśnictwa. Gdy wartość odsprzedawanych przez przedsiębiorstwo produktów przewyższa 30% wartości jego obrotu, działalności przez nie prowadzonej nie można określić mianem działalności w zakresie rolnictwa i leśnictwa. Jeżeli w ciągu trzech kolejnych lat wspomniany odsetek jest regularnie przekraczany i wartość zakupionych przez przedsiębiorstwo produktów mieści się pomiędzy 30 a 50% wartości obrotu, to za okres, w którym przedsiębiorstwo przekształciło swoją działalność z działalności w zakresie rolnictwa i leśnictwa na działalność gospodarczą uznaje się początek kolejnego (czwartego) roku, jeżeli natomiast udział ten przewyższa 50%, to przedsiębiorstwo uznaje się za prowadzące działalność gospodarczą z chwilą tego przekro-

⁶ Prawo do ryczałtowego opodatkowania podatkiem VAT nie przysługuje jednak spółkom kapitałowym. Dotyczy ono natomiast spółek cywilnych prowadzących działalność w zakresie rolnictwa i leśnictwa, jeżeli spełniają warunki określone ustawą. Zob. [Lippross 2005, s. 817].

czenia. Podobna sytuacja ma miejsce, gdy liczba sztuk zwierząt hodowanych przez przedsiębiorstwo przekracza ich liczbę określoną ustawowo.

Ryczałtowe stawki podatku VAT dla podatników prowadzących działalność w zakresie rolnictwa i leśnictwa wynoszą:

- 5, 16 i 9% – dla podatku należnego od dostawy towarów i świadczenia usług,
- 5 lub 9% – dla podatku naliczonego.

Wysokość tych stawek dla wybranych rodzajów działalności przedstawiono w tab. 5.

Tabela 5. Ryczałtowe stawki podatku VAT dla wybranych dziedzin działalności w zakresie rolnictwa i leśnictwa

Rodzaj działalności	Stawka podatku należnego (w %)	Stawka podatku naliczonego	Ciężar podatkowy
Leśnictwo (z wyjątkiem sprzedaży drzew z wycinki)	5	5	0
Usługi restauracyjne	16	9	7
Dostawa wina, soków owocowych i warzywnych	16	9	7
Dostawa towarów i usług za granicę	9	9	0

Źródło: [Hahn, Kortschak 2006, s. 463].

Podatnik ma prawo zrezygnować z ryczałtowej formy opodatkowania podatkiem VAT, jeżeli forma ta jest dla niego niekorzystna (np. w związku z wysoką wartością realizowanych przez niego inwestycji).

Z tab. 6 wynika, że liczba podatników podatku VAT prowadzących działalność w zakresie rolnictwa i leśnictwa, opodatkowanych ryczałtowo, wzrosła z 10,7 tys. w 2001 r. do 16,2 tys. w 2004 r. W latach 2002-2004 podatek naliczony przewyższał w przypadku tych podatników podatek należny. Z tego tytułu otrzymywali oni zwrot podatku w przeciętnej rocznej wysokości od 2960 do 3435 euro w zależności od roku.

Tabela 6. Ryczałtowe opodatkowanie działalności w zakresie rolnictwa i leśnictwa

Rok	Liczba podatników	Obrót (w tys. euro)	Obrót na podatnika (w euro)	Podatek (w tys. euro)	Podatek na podatnika (w euro)
2001	10 652	2 850 828	267 633	13 437	1261
2002	12 110	2 964 028	244 759	– 35 847	– 2960
2003	14 228	3 355 641	235 848	– 45 239	– 3180
2004	16 176	3 808 217	235 424	– 55 563	– 3435

Źródło: [Umsatzsteuer- Finanzen... 2006, s. 48].

Przedstawione w artykule regulacje w zakresie opodatkowania działalności podatkiem VAT stanowią jedynie wybrane formy spośród szczególnych form opodatkowania. Celem ich wprowadzenia w Niemczech było przede wszystkim dążenie do uproszczenia rozliczeń dla podatników prowadzących działalność niewielkich rozmiarów. Poza tymi formami odrębne uregulowania w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług dotyczą także m.in. biur podróży, osób praw-

nych zajmujących się działalnością religijną i dobroczynną, handlem dziełami sztuki, antykami i przedmiotami używanymi.

Literatura

- Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.2002 mit späteren Änderungen* (BGBl. 2003, I s. 61).
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (DzUrz L 347 z 11.12.2006 r.).
- Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.10.2002 mit späteren Änderungen* (BGBl. 2003, I s.179).
- Hahn V., Kortschak H. P., *Lehrbuch Umsatzsteuer*, Neue Wirtschafts-Briefe, Berlin 2006.
- Kraeusel J., *Das neue Umsatzsteuerrecht 2006*, Stollfuß Verlag, Berlin 2006.
- Lammerding J., *Abgabenordnung und FGO*, Erich Fleischer Verlag, Achim bei Bremen 2005.
- Lippross O. G., *Umsatzsteuer*, Erich Fleischer Verlag, Achim bei Bremen 2005.
- Pierwsza Dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (DzUrz L 71 z 14.04.1967 r., s. 1301-1303).
- Rose G., *Umsatzsteuer mit Grunderwerbsteuer und kleineren Verkehrsteuern*, Erich Schmidt Verlag, Berlin 2006.
- Szosta Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1997 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (DzUrz L 145 z 13.06.1977 r., s. 1-40).
- Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 21.02.2005 mit späteren Änderungen* (BGBl. 2005, I s. 434).
- Umsatzsteuer- Finanzen und Steuern*, Statistisches Bundesamt Deutschland, Wiesbaden 2006.
- Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21.02.2005 mit späteren Änderungen* (BGBl. 2005, I s. 386).

SIMPLIFIED METHODS OF VAT CALCULATION FOR ENTREPRENEURS IN GERMANY

Summary

The main objective of this article is to provide an overview of the regulations related to special VAT schemes in Germany. In accordance with selected provisions of the Council Directive 2006/112/EC, Member States may apply this schemes to certain transactions or certain categories of taxable person. They concern especially small enterprises and are aimed at simplification of the tax calculation. The author analyzes the data published by German Statistical Office and provides information about the number, turnover and tax paid by the mentioned entrepreneurs.