

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 326

Zarządzanie finansami firm – teoria i praktyka

Redaktorzy naukowi
Adam Kopiński, Agnieszka Bem



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Jadwiga Marcinek
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-412-7

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Iwona D. Czechowska: Kondycja gospodarstw domowych i konsumentów (60+) oraz uwarunkowania rynkowe ich zachowań	11
Joanna Duda: Działalność finansowa i inwestycyjna polskich MSP w kontekście międzynarodowym	21
Ewa Dziawgo: Hybrydowa opcja collar – analiza własności	35
Anna Feruś: Rola i znaczenie metody granicznej analizy danych w szacowaniu ryzyka kredytowego przedsiębiorstw	49
Beata Guziejewska: Polityka kształtowania dochodów samorządu terytorialnego w świetle wybranych koncepcji teoretycznych.....	60
Marcin Jamroży, Agnieszka Kopeć, Stephan Kudert: Opodatkowanie opcji pracowniczych w relacji polsko-niemieckiej.....	71
Jacek Jaworski: Luki w zarządczych informacjach finansowych a zmiany przychodów i zysków małych przedsiębiorstw w Polsce. Wyniki badań...	82
Marta Kacprzyk: Kierunki zmian marży zysku operacyjnego spółek wchodzących na rynek regulowany GPW w Warszawie	93
Jerzy Kitowski: Metody oceny kondycji finansowej przedsiębiorstw budowlanych.....	104
Marzena Krawczyk: Wydatki przedsiębiorstw na działalność badawczo-rozwojową a pomiar innowacyjności	115
Jarosław Kubiak: Ryzyko kredytowe a wykorzystanie długu krótkoterminowego przez przedsiębiorstwa.....	123
Agnieszka Kuś, Magdalena Hodun: Determinanty kształtowania się wskaźnika EPS wybranych spółek przemysłu spożywczego i metalowego – ujęcie modelowe	133
Justyna Łukomska-Szarek: Operacyjna i całkowita zdolność do rozwoju samorządów terytorialnych państw Grupy Wyszehradzkiej.....	143
Przemysław Panfil: Czy Polsce potrzebny jest Pakt Fiskalny?	154
Agnieszka Pawłowska: Identyfikacja zagrożeń związanych z ryzykiem przerwy w działalności gospodarczej małych i średnich przedsiębiorstw.....	163
Joanna Pawłowska-Tyszko, Michał Soliwoda: Stan rozwoju rolnictwa a system podatkowy wybranych państw UE	171
Agnieszka Perepeczo: Reakcja inwestorów na decyzje o wypłacie dywidendy a kryzys finansowy	184

Aleksandra Pieloch-Babiarz: Wysokość pieniężnych wypłat dywidendy a kształtowanie się kursu giełdowego akcji spółek w pierwszym dniu notowań „Bez dywidendy”	196
Artur Sajnog: Wpływ kapitalizacji rezerw na długookresową rentowność publicznych spółek giełdowych.....	209
Maria Sierpińska: Zastosowanie nettingu w rozliczeniach wewnątrz korporacyjnych.....	222
Agata Sierpińska-Sawicz: Alternatywne do akcji formy lokowania kapitału i ich stopy zwrotu.....	232
Dariusz Siudak: Analiza czasu trwania faz procesu migracji wartości przedsiębiorstw	243
Dorota Starzyńska, Wacława Starzyńska: Przedsiębiorstwa z kapitałem zagranicznym na rynku zamówień publicznych w Polsce. Analiza porównawcza z firmami krajowymi.....	259
Małgorzata Szalucka: <i>Joint venture versus</i> samodzielne prowadzenie działalności poza granicami kraju – doświadczenia polskich inwestorów bezpośrednich.....	271
Stanisław Urbański, Maciej Winiarz, Kacper Urbański: Ocena zarządzania polskimi funduszami Inwestycyjnymi w latach 2000-2011	284
Aldona Uziębło: Ujęcie działalności finansowej w rachunku przepływów pieniężnych a weryfikacja prawidłowości sprawozdania finansowego.....	296
Stanisław Wieteska: Ubezpieczenie odpowiedzialności cywilnej wprowadzającego sprzęt elektryczny i elektroniczny	306
Anna Wildowicz-Giegiel: Zdolność konkurencyjna a rentowność przedsiębiorstw w Polsce w latach 2001-2010	318
Radosław Witczak: Odzyskanie VAT naliczonego w podmiotach leczniczych	328
Elżbieta Wrońska-Bukalska: Wykup akcji własnych i dywidenda jako narzędzia obrony przed wrogim przejęciem.....	336
Stefan Wrzosek: Krytyka wybranych propozycji dotyczących rachunku efektywności inwestycji rzeczowych	344
Dariusz Zawadka: Wpływ kryzysu na rynkach finansowych na kondycję europejskich alternatywnych systemów obrotu.....	353
Danuta Zawadka, Agnieszka Strzelecka: Struktura terminowa zobowiązań przedsiębiorstw rolniczych z tytułu kredytu bankowego – ujęcie porównawcze	365
Beata Zyznarska-Dworczak: Zintegrowane instrumentarium rachunkowości zarządczej kluczem do zarządzania kosztami we współczesnym przedsiębiorstwie	377

Summaries

Iwona D. Czechowska: The condition of households and consumers (60+) and market factors of their behaviour	20
Joanna Duda: Financial and investment activity of Polish SMEs in the international context	34
Ewa Dziawgo: Hybrid options collar – the analysis of properties	48
Anna Feruś: Role and importance of Data Envelopment Analysis method for the estimation of companies' credit risk	59
Beata Guziejewska: Local government revenues policy in the light of selected theoretical concepts.....	70
Marcin Jamróży: Taxation of employee stock options in the German-Polish relations.....	81
Jacek Jaworski: Gaps in managerial financial information and changes of revenue and profit in small enterprises in Poland. Research results.....	92
Marta Kacprzyk: Trends in changes of operating profit margin of companies which are going public and getting listed on the Warsaw Stock Exchange	103
Jerzy Kitowski: Assessment methods of building enterprises financial standing	114
Marzena Krawczyk: Expenditures of enterprises on research and development activity versus measurement of innovation	122
Jarosław Kubiak: Credit risk and the use of short-term debt by companies ..	132
Agnieszka Kuś, Magdalena Hodun: Determinants of shaping the EPS rate of some companies of food and metal industry – model approach	142
Justyna Łukomska-Szarek: Operational and overall capability of Visegrád Group countries to develop local governments	153
Przemysław Panfil: Does Poland need Fiscal Compact?.....	162
Agnieszka Pawłowska: Identification of hazards of business interruption risk in small and medium sized enterprisers.....	170
Joanna Pawłowska-Tyszko, Michał Soliwoda: State of agricultural development vs. tax systems in selected EU countries	183
Agnieszka Perepeczo: The reaction of investors to changes in the dividend policy and the financial crisis	195
Aleksandra Pieloch-Babiarz: Amount of cash dividend payments and the „ex-dividend” day return's formation	208
Artur Sajnog: The impact of capitalization of reserves on long-term profitability in public quoted companies.....	221
Maria Sierpińska: The use of netting in accounts settlements within the corporation	231
Agata Sierpińska-Sawicz: Alternative to stocks forms of capital investing and their rates of return.....	242

Dariusz Siudak: The duration analysis of enterprises' value migration stages.....	258
Dorota Starzyńska, Wacława Starzyńska: Enterprises with foreign capital on the public procurement market in Poland. Comparative analysis with domestic firms.....	269
Małgorzata Szalucka: <i>Joint venture versus solo venture</i> outside the country – experience of Polish direct investors	283
Stanisław Urbański, Maciej Winiarz, Kacper Urbański: Evaluation of the management of Polish investment funds in the last decade	295
Aldona Uziębło: Including the financial activity in the account of cash flows and verification of the correctness of financial statement.....	305
Stanisław Wieteska: Liability insurance of companies introducing electrical and electronic equipment.....	317
Anna Wildowicz-Giegiel: Competitive ability and profitability of enterprises in Poland in the years 2001-2010	327
Radosław Witczak: Factors influencing the possibility of receiving the input tax in health care unites – chosen issues	335
Elżbieta Wrońska-Bukalska: Shares repurchases and dividend payout as methods of defense against hostile takeovers.....	343
Stefan Wrzosek: Critique of chosen propositions regarding real investment efficiency calculation	352
Dariusz Zawadzka: Impact of the financial markets crisis on the alternative European investment markets' standing	364
Danuta Zawadzka, Agnieszka Strzelecka: Term structure of agricultural companies' bank loan liabilities – comparative approach.....	376
Beata Zyznarska-Dworczak: Integration of management accounting instruments for cost management in modern enterprise.....	385

Radosław Witczak

Uniwersytet Łódzki

ODZYSKANIE VAT NALICZONEGO W POMIOTACH LECZNICZYCH

Streszczenie: W artykule przedstawiono skutki nieprawidłowej implementacji dyrektywy dotyczącej podatku VAT w zakresie zwolnień świadczeń medycznych do polskiego systemu podatkowego. Wskazano na możliwość odzyskania podatku naliczonego. Zaprezentowano procedurę odzyskania podatku naliczonego przez podmioty lecznicze.

Słowa kluczowe: opodatkowanie podmiotów leczniczych, VAT, zwolnienia podatkowe, podatek naliczony.

1. Wstęp

Działalność jednostek opieki zdrowotnej uwarunkowana jest wieloma czynnikami. Należą do nich czynniki finansowe. Część podmiotów leczniczych znajduje się w trudnej sytuacji finansowej. Dla niektórych z nich pozyskanie dodatkowego źródła środków finansowych może być bardzo pomocne. Jednym z elementów systemu finansowego wpływającym na sytuację jednostek opieki zdrowotnej są obciążenia podatkowe. Ich składową jest m.in. podatek od towarów i usług, regulowany przez przepisy unijne. Wprowadzają one możliwość zwolnienia z opodatkowania dla większości usług medycznych. Wówczas podatnik nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego. Jednakże niektóre usługi z zakresu ochrony zdrowia według prawa unijnego podlegają opodatkowaniu. W konsekwencji podatnicy mają prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z wykonywaniem opodatkowanych usług. W Polsce do końca 2010 r. występowało pełne zwolnienie z opodatkowania usług w zakresie ochrony zdrowia. Było ono częściowo niezgodne z Dyrektywą 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 (DzUUE L 347). W praktyce stosowania podatku od towarów i usług powstaje kwestia możliwości odliczenia podatku naliczonego, jeżeli nastąpiła niewłaściwa implementacja przepisów unijnych. W przypadku prawidłowej implementacji podatnicy mogliby odliczać podatek naliczony, brak dostosowania polskich przepisów może pozbawić ich tej możliwości.

Celem artykułu jest ocena możliwości odzyskania podatku naliczonego przez podmioty lecznicze w związku z niewłaściwą implementacją przepisów unijnych przed rokiem 2011 oraz identyfikacja czynników wpływających na możliwość odzyskania podatku naliczonego.

2. Odliczanie podatku naliczonego w przypadku niewłaściwej implementacji przepisów unijnych

W VAT powstaje kwestia możliwości odliczenia podatku naliczonego, jeżeli ustawodawca w niewłaściwy sposób implementował przepisy unijne dotyczące zakresu zwolnienia z opodatkowania. W wyniku błędnego dostosowania prawa krajowego nastąpiło zwolnienie dostawy towarów lub wykonywania usług w danym kraju, które zgodnie z regulacjami europejskimi powinno być opodatkowane. Podkreślić należy, że skutki takiej sytuacji nie są jednoznaczne. Występują stanowiska pozwalające na bezpośrednie stosowanie przepisów unijnych i odliczanie podatku naliczonego oraz opinie uznające, że brak jest prawa do odliczenia.

W przypadku VAT dyrektywa może być bezpośrednio stosowana przez podatników, nawet jeśli państwa członkowskie jej nie zaimplementują [Taborowski 2013]. W piśmiennictwie przywołuje się wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 18 stycznia 2001 r. w sprawie Stockholm Lindöpark AB. Wynika z niego, że jeśli przepisy unijne precyzyjnie wskazują, że zwolnione z VAT są tylko wymienione w nim przypadki, a nie ma wśród nich czynności wykonywanych przez danego podatnika, to prawo unijne bezwarunkowo wiąże prawo do odliczenia z wykonywaniem czynności, które powinny być opodatkowane. Zatem podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w związku z przepisami unijnymi. Według niektórych autorów nieodpowiednia implementacja reguł unijnych działa wyłącznie na korzyść podatników. Wynika to z faktu, że wynikające z przepisów dyrektywy prawo do odliczenia VAT naliczonego nie oznacza obowiązku wykazania podatku należnego ze sprzedaży, która niezgodnie z przepisami przez państwo członkowskie została zwolniona. Zgodnie z podejściem Trybunału Sprawiedliwości obowiązek prawidłowej implementacji przepisów dyrektywy ciąży na państwach członkowskich. Podatnik może powoływać się wprost na dyrektywę, natomiast takiego uprawnienia nie ma aparat administracyjny państwa. Opodatkowania nie można domniemywać i żaden kraj członkowski nie może nakładać opodatkowania z ominięciem regulacji krajowych, opierając się wprost na dyrektywie. W efekcie zaniechanie państwa nie może obracać się przeciw podatnikowi. Zatem, co podkreślane jest w piśmiennictwie i orzecznictwie, z punktu widzenia konstrukcyjnych zasad VAT dochodzi do paradoksalnej sytuacji: podatnik wykonuje czynności zwolnione z VAT (bo przepis krajowy nakazuje zastosowanie zwolnienia), jednocześnie mając prawo do odliczenia (na podstawie dyrektywy) [Varga 2009; Namysłowski, Pokrop 2012]. Podobne stanowisko zajmują również polskie sądy administracyjne, chociażby w sprawach

dotyczących niezgodnego z prawem unijnym wprowadzenia zwolnienia z VAT dla aptotów [Namysłowski, Pokrop 2012]¹.

Należy jednak zwrócić uwagę, że korzystna dla podatników interpretacja przepisów może spotkać się z kontrargumentami. Wynikają one z faktu, że podobną sytuację (zwolnienia dostawy towarów niezgodnego z regulacjami unijnymi) rozpatrywał ETS w sprawie C-401/05 *VDP Dental Laboratory NV v. Staatssecretaris van Financiën*. Chociaż bezpośrednio w wyroku sąd nie rozstrzygał kwestii prawa do odliczenia podatku naliczonego (powołał się nawet na wyrok w sprawie Stockholm Lindöpark AB), to zawarł w uzasadnieniu sugestię, iż dla skorzystania z odliczenia podatku poprzez bezpośrednie odwołanie do przepisów Dyrektywy konieczne jest również wykazanie podatku należnego na podstawie przepisów unijnych. Co istotne, stanowisko takie przedstawił dla potrzeb analizowanego orzeczenia Rzecznik Generalny. Uznał, że wykluczone jest „niesymetryczne” powoływanie się na przepisy dyrektywy. Podatnik co do zasady nie może powoływać się na dyrektywę w celu domagania się prawa do odliczenia podatku naliczonego, nie płacąc podatku należnego w przypadku dostawy zwolnionej przez przepisy krajowe. Wynika to z faktu, że nie można zaakceptować sytuacji, w której wykładnia dyrektywy przynosiłaby podatnikowi korzyść sprzeczną z zasadami tejże dyrektywy [Namysłowski, Pokrop 2012]. Opinia taka nie jest wiążąca dla sądu, ale zdarzały się sprawy, kiedy opinie rzeczników przyczyniały się do zmiany stanowiska Trybunału [Andrzejewska-Czernek 2013]. Dlatego nie można wykluczyć zmiany podejścia w zakresie skutków błędnie wprowadzonych zwolnień w regulacjach. Co więcej, negatywne stanowisko w sprawie odliczenia podatku naliczonego (przy wprowadzonym zwolnieniu) jest również wyrażane przez polskie Ministerstwo Finansów. Istnieje możliwość odliczenia podatku naliczonego, ale pod warunkiem opodatkowania sprzedaży [Kaute 2012, s. 8-11].

3. Zakres zwolnień usług medycznych z podatku VAT

Dla określenia możliwości odzyskania podatku naliczonego przez podmioty lecznicze znaczenie ma ustalenie zakresu zwolnień z podatku VAT świadczeń medycznych. Do 2011 r. występowało zwolnienie usług w zakresie ochrony zdrowia. Miało ono bardzo szeroki zakres, co wynikało z faktu, że polskie regulacje odwoływały się do klasyfikacji statystycznych. Zgodnie z nimi zwolnione były usługi ochrony zdrowia zgrupowane w pozycji 85.1 PKWiU. Obejmowały one praktycznie wszelkiego rodzaju usługi medyczne [Krywan 2009, s. 284-285; Michalik 2009, s. 522]. 1 stycznia 2011 r. weszła w życie nowelizacja przepisów dotyczących zwolnienia usług medycznych. Było to spowodowane koniecznością dostosowania przepisów do unijnej dyrektywy. Reguluje ona zwolnienia dotyczące usług ochrony zdrowia

¹ Zob. szerzej przywoływane tam orzecznictwo, np. wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 maja 2008 r., sygn. III SA/Wa 364/08.

w odmienny sposób w porównaniu z polskimi przepisami obowiązującymi do końca 2010 r. [Kowalczyk 2010, s. 16; Ochocka, Malinowski 2011, s. 3].

Zgodnie ze znowelizowanymi przepisami zwolnieniu podlegają „usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze” [Ustawa z dnia 11 marca 2004..., art. 43, ust. 1, pkt 18]. Dodatkowo również zwolnieniem objęte są usługi spełniające wyżej wskazane cechy, wykonywane przez wymienionych w przepisach przedstawicieli zawodów medycznych (np. lekarzy). Należy mieć na uwadze, że obecnie świadczenie usług w zakresie ochrony zdrowia (medycznych) nie jest elementem wystarczającym do zastosowania zwolnienia [Witczak 2011a, s. 133]. Ważny jest cel wykonywanych świadczeń. Ze zwolnienia na ogół korzystają tylko te czynności, które mają charakter diagnostyczny lub terapeutyczny (leczniczy) [Bartosiewicz, Kubacki 2010 s. 10]. W efekcie nie każde działanie o charakterze medycznym, wymagające wiedzy medycznej, będzie podlegało zwolnieniu. Co więcej, trzeba zauważyć, że zwolnienie ma charakter przedmiotowo-podmiotowy. Nie wszystkie jednostki mogą z niego skorzystać, lecz jedynie wskazane w regulacjach, np. podmioty lecznicze [Witczak i in. 2011, s. 111]. W związku z takim sformułowaniem przepisów bez wątpienia ogromna większość świadczeń wykonywanych przez jednostki opieki zdrowotnej korzysta ze zwolnienia. Jednakże wyróżnić można usługi w zakresie ochrony zdrowia, które podlegają opodatkowaniu, oraz świadczenia, w odniesieniu do których występują wątpliwości co do możliwości zakresu zwolnienia. Można tu wymienić objęte opodatkowaniem świadczenia o charakterze medycznym. Dotyczy to szczególnie sytuacji, kiedy badanie jest przeprowadzane w celu wydania określonego zaświadczenia czy daje prawo do ubiegania się o konkretne uprawnienie², a także opinie przygotowywane przez lekarzy na zlecenie sądów lub prokuratury, badania lekarskie (psychomotoryczne, okulistyczne) wykonywane dla potrzeb kursów nauki jazdy, badania na zlecenie wojskowych komisji lekarskich, badania genetyczne, których celem nie jest terapia, np. pobieranie próbek DNA dla celów ustalenia ojcostwa [Witczak 2013].

Istnieją także świadczenia, co do których występują wątpliwości co do zakresu zwolnienia, np. badania w celu wystawienia zaświadczeń lekarskich dla potrzeb komisji o orzekaniu niepełnosprawności. Dla ustalenia, czy w takiej sytuacji następuje opodatkowanie, czy też zwolnienie, znaczenie ma cel przeprowadzonego badania i wydawanego zaświadczenia. Jeśli wydanie zaświadczenia ma służyć osiągnięciu przez badaną osobę pewnych uprawnień, ulg, zwolnień, to badania podlegają opodatkowaniu [Kowalczyk 2010, s. 16]. Wśród organów podatkowych występu-

² Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 20 kwietnia 2011 r., *sygn. IPPP3/443-120/11-2/SM*, opublikowana w: [http:// sip.mf.gov.pl](http://sip.mf.gov.pl), dostęp: 8.02.2013; Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 17 maja 2011 r., *sygn. IPPP3/443-194/11-4/JF*, opublikowana w: [http:// sip.mf.gov.pl](http://sip.mf.gov.pl), dostęp: 8.02.2013.

ją rozbieżne stanowiska co do możliwości skorzystania ze zwolnienia w związku z przeprowadzaniem badań lekarskich osób zatrzymanych wraz z wydaniem zaświadczenia lekarskiego o istnieniu bądź braku przeciwwskazań medycznych do zatrzymania i umieszczenia takich osób w pomieszczeniu dla osób zatrzymanych³. W przypadku stomatologii organy podatkowe wskazują na opodatkowanie usługi wybielania zębów⁴, a np. usługi *in vitro* są uznawane za zwolnione, nie można jednak wykluczyć zmiany stanowiska, ponieważ w piśmiennictwie wyrażane były wątpliwości co do możliwości zwolnienia tych usług [Kubala 2011, s. D2; Pogroszewska 2011, s. C5]. Kolejnym przypadkiem są badania kliniczne: organy podatkowe stwierdzają, że powinny one być opodatkowane podstawową stawką [Nawrot 2011, s. 34-36]⁵, natomiast niejednoznaczne są opinie sądów administracyjnych, pojawiają się bowiem orzeczenia, że badania kliniczne korzystają zwolnienia w podatku od towarów i usług [WSA 2011].

Inną usługą świadczoną przez podmioty lecznicze jest wykonywanie kserokopii dokumentacji medycznej. Można wskazać przesłanki uznające, że powinny one podlegać stawce 23% [Witczak 2011b; Welsyng 2012, s. 25-28].

4. Możliwość odzyskania podatku naliczonego dotyczącego okresów rozliczeniowych przed 2011 r. w podmiotach leczniczych

W związku z niepełną implementacją przepisów unijnych dotyczących zwolnienia usług medycznych przed rokiem 2011, u podmiotów leczniczych powstaje możliwość odzyskania podatku naliczonego związanego ze świadczeniem usług, które nie powinny korzystać ze zwolnienia. Należy jednak uwzględnić różne uwarunkowania, które wpływać mogą na przeprowadzenie takiej operacji finansowej. Najistotniejszym elementem jest ustalenie, czy dany podmiot leczniczy wykonywał przed rokiem 2011 świadczenia, które zgodnie z przepisami unijnymi powinny być objęte podstawową stawką. W przypadku pozytywnej odpowiedzi określić należy możliwość precyzyjnego obliczenia wartości tych usług. Następnie trzeba zidentyfikować podatek naliczony, który można przyporządkować do świadczeń objętych opodatkowaniem, oraz podatek naliczony związany z sprzedażą zwolnioną i podatek nali-

³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 26 lipca 2011 r., *sygn. IPTPP1/443-115/11-2/IG*, opublikowana w: sip.mf.gov.pl, dostęp: 10.10.2011; Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 25 maja 2011 r., *sygn. IPPP1-443-485/11-3/MP*, opublikowana w: sip.mf.gov.pl, dostęp: 8.02.2013.

⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 12 kwietnia 2011 r., *sygn. ILPP1/443-309/11-2/BD*, opublikowana w: sip.mf.gov.pl, dostęp: 22.02.2013.

⁵ Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 06 maja 2011 r., *sygn. ILPP2/443-614/11-3/BA*, opublikowana w: www.sip.gov.pl, dostęp: 21.05.2012; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 26 kwietnia 2011 r., *sygn. ILPP1/443-143/11-2/AK*, opublikowana w: www.sip.gov.pl, dostęp: 21.05.2012.

czony rozliczany według struktury sprzedaży. Nie zawsze będzie to łatwe, ponieważ systemy finansowo-księgowo mogły nie być przystosowane do ujmowania rozliczeń uwzględniających potrzeby wynikające z przepisów o podatku od towarów i usług.

W niektórych podmiotach leczniczych wskazane jest wcześniejsze oszacowanie kwot, jakie możemy wykazać do zwrotu. Ocenic należy także koszty pracownicze związane z procedurą analizy danych z przeszłości, a także uwzględnić fakt korzystania ze środków unijnych na zakupy sprzętu, inwestycje itp. Okazać się może, że ze środków tych finansowany był również zawarty w zakupach podatek naliczony, uznawany za koszt kwalifikowany. W przypadku jego zwrotu (choćby niewielkiej części), wystąpi obowiązek zwrotu środków unijnych, które nie zostały wydane zgodnie z celem ich przeznaczenia. W rachunku ekonomicznym należy też uwzględnić skutki finansowe rezygnacji ze zwolnienia o charakterze podmiotowym, z uwzględnieniem faktu, że możemy skorzystać z prawa do powrotu do zwolnienia o charakterze podmiotowym.

Po ustaleniu, że operacja wystąpienia o zwrot podatku jest opłacalna i możliwa do przeprowadzenia, wskazane jest złożenie wniosku o interpretację indywidualną odnośnie do opodatkowania usług, co do których występują wątpliwości w zakresie tego zwolnienia. W tej interpretacji warto przedstawić argumenty przemawiające za opodatkowaniem tych świadczeń medycznych. Odpowiedź pozytywna organu podatkowego daje nam bowiem prawo do uznania, że możemy odliczać podatek naliczony. Następne kroki są uzależnione od tego, czy jednostka opieki zdrowotnej była podatnikiem VAT czynnym, czy też korzystała ze zwolnienia.

W pierwszym przypadku składamy korekty deklaracji za poprzednie okresy i wykazujemy w nich podatek naliczony związany z usługami, które powinny podlegać opodatkowaniu wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. W razie decyzji dotyczącej któregoś okresu rozliczeniowego w podatku VAT, wydanej wcześniej przez organ podatkowy, należy rozważyć, czy istnieją podstawy do wznowienia postępowania podatkowego lub unieważnienia decyzji, trudno jednak wskazać takie przesłanki. Dlatego też, jeśli jednostka opieki zdrowotnej otrzymała za dany okres rozliczeniowy decyzję, która ma charakter ostateczny, to nie ma możliwości występowania o zwrot części podatku naliczonego dotyczącego usług zwolnionych w tych okresach, których decyzja ta dotyczyła. Natomiast podmioty lecznicze, które nie były podatnikiem VAT, powinny zarejestrować się jako podatnicy czynni. Podatek zapłacony przed zarejestrowaniem również może być odliczony. Podkreśla się, że forma wystąpienia o zwrot jest sporna. Jedną z możliwości jest złożenie deklaracji za okresy, w których podatnik otrzymał faktury. Według innego podejścia istnieje też opcja wykazania podatku naliczonego i w efekcie podatku do zwrotu w pierwszej deklaracji po rejestracji [Haniszewski 2011, s. 32].

W celu ograniczenia ryzyka podatkowego warto najpierw złożyć deklarację bez wykazywania podatku naliczonego związanego ze sprzedażą opodatkowaną, która korzystała ze zwolnienia, a następnie dokonać korekty tych deklaracji. Istotnym czynnikiem, który należy uwzględnić, jest możliwość wystąpienia z korektą, zanim

nie upływie 5 lat liczonych od początku roku, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego. Dlatego procedurę oceny możliwości odzyskania podatku naliczonego w podmiotach leczniczych warto przeprowadzić jak najszybciej.

5. Podsumowanie

Polski ustawodawca w latach 2004-2010 nie w pełni dostosował polskie przepisy do norm unijnych w zakresie zwolnienia z VAT świadczeń ochrony zdrowia. Wskazać można świadczenia, które powinny być objęte stawką podstawową, a korzystały ze zwolnienia. Błędy prawodawcy powodujące zbyt szerokie zwolnienia przed rokiem 2011 dają podmiotom leczniczym możliwość ubiegania się o otrzymanie podatku naliczonego. Jednakże opłacalność takich działań musi być oceniona dla każdego podatnika odrębnie, z uwzględnieniem wielu różnych czynników. Ustalić należy m.in. wartość świadczeń, które mogły być opodatkowane, oraz związanego z nimi podatku naliczonego, a także uwzględnić koszty takiej operacji. Co więcej, w celu ograniczenia ryzyka podatkowego odzyskiwanie podatku naliczonego należy przeprowadzić z wykorzystaniem wskazanych w artykule procedur.

Literatura

- Andrzejewska-Czernek I., *Wykładnia prawa podatkowego w Unii Europejskiej*, LEX 2013, wydanie elektroniczne.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług (1)*, „Przeгляд Podatkowy” 2010, nr 12.
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 (Dz. U. UE L 347)
- Haniszewski W., *Kiedy lekarz skorzysta na rezygnacji ze zwolnienia VAT*, „Lekarz kontraktowy” 2011, nr 4.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. *ILPP1/443-309/11-2/BD*.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 20 kwietnia 2011 r., sygn. *IPPP3/443-120/11-2/SM*.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 26 kwietnia 2011 r., sygn. *ILPP1/443-143/11-2/AK*.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 6 maja 2011 r., sygn. *ILPP2/443-614/11-3/BA*.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 17 maja 2011 r., sygn. *IPPP3/443-194/11-4/JF*.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 25 maja 2011 r., sygn. *IPPP1-443-485/11-3/MP*.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 26 lipca 2011 r., sygn. *IPTPP1/443-115/11-2/IG*.
- Kaute J., *Stosowanie zwolnienia przewidzianego w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług, które nie znajduje uzasadnienia w świetle dyrektywy 2006/112/WE, a korzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego*, „Biuletyn Skarbowy” 2012, nr 1.

- Kowalczyk P., *Zwolnienie usług medycznych*, dodatek: *Usługi zwolnione z VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 12.
- Krywan T., *VAT'emecum 2009*, Difin, Warszawa 2009.
- Kubala P., *Procedury In vitro nadal bez VAT*, „Rzeczpospolita” 18.01.2011.
- Michalik T., *VAT 2009*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009.
- Namysłowski R., Pokrop D. (red.), *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz*, Lex 2012 wydanie elektroniczne.
- Nawrot R., *Badania kliniczne zawsze z 23% podatkiem VAT*, „Lekarz kontraktowy” 2011, nr 6
- Ochocka E., Malinowski D., *Zakres zwolnienia z VAT usług opieki medycznej*, „Przegląd Podatkowy”, 2011 nr 7.
- Pogroszewska M., *Ministerstwo wyjaśnia: nie ma VAT od in vitro*, „Rzeczpospolita” 9.03.2011.
- Taborowski M., *Konsekwencje naruszenia prawa Unii Europejskiej przez sądy krajowe*, Lex 2012, wydanie elektroniczne.
- Varga W., *Glosa do wyroku TS z dnia 18 stycznia 2001 r., C-150/99*, Lex 2009, wydanie elektroniczne.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, DzU 2011, nr 177, poz. 1054, z późn. zm.
- Welsyng A., *Oplaty za kopie i odpisy dokumentacji medycznej nie zawsze z VAT*, „Rozliczenia Księgowe Działalności Medycznej” 2012, nr 9.
- Witczak R., *Wpływ norm podatkowych na wycenę zakładów opieki zdrowotnej – wybrane zagadnienia*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 226, Wydawnictwo UE we Wrocławiu, Wrocław 2011.
- Witczak R., *Odpowiedź na pytanie nr QA0161907 Usługi medyczne a zwolnienie z VAT*, Serwis Prawo i Zdrowie 2011, wydanie elektroniczne.
- Witczak R., Depta A., Staniec I., *Wpływ zmian w podatku VAT na rozliczanie podatku naliczonego w jednostkach opieki zdrowotnej*, „Studia i Materiały Polskiego Stowarzyszenia Zarządzania Wiedzą” 2011, nr 54.
- Witczak R., *Nowe zasady opodatkowania lekarzy i pielęgniarek w zakresie podatku dochodowego i VAT*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013 (w druku).
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 maja 2008 r., sygn. III SA/Wa 364/08.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 22 grudnia 2011 r., sygn. I SA/Ol 690/11, opublikowany w „LEX” nr 1102397.

FACTORS INFLUENCING THE POSSIBILITY OF RECEIVING THE INPUT TAX IN HEALTH CARE UNITES – CHOSEN ISSUES

Summary: In the article the effects of uncorrected implementation of VAT Directive concerning tax exemptions for health care services in the Polish tax system are presented. The possibility of receiving the input tax was discussed. The procedure of receiving the input tax for health care institutions was given.

Keywords: taxation on the health care institutions, VAT, tax exemptions, input tax.