

Wpływ zmian stawek podatku od towarów i usług na umowy w obrocie gospodarczym na przykładzie nowelizacji z 2011 roku

Maja Prudzienica

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wydział Ekonomii, Zarządzania i Turystyki
w Jeleniej Górze, Katedra Nauk o Przedsiębiorstwie
e-mail: maja.prudzienica@ue.wroc.pl

Robert Bobkier

Kancelaria Radcy Prawnego Robert Bobkier
e-mail: robert.bobkier@me.com

DOI: 10.12846/j.em.2015.01.11

Streszczenie

Podatek VAT od wielu lat odgrywa bardzo ważną rolę w kształtowaniu dochodów podatkowych, ponieważ jako podatek obciążający wydatki konsumpcyjne nie podlega wahaniom koniunkturalnym. Trudności interpretacyjne mogą sprawiać jedynie częste nowelizacje ustawy, regulującej tę daninę. Przykładowo, 1 stycznia 2011 roku weszły jednocześnie w życie zmiany ustawy o VAT wprowadzone sześcioma ustawami, a mianowicie:

- z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 226, poz. 1476);
- z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej (Dz.U. nr 238, poz. 1578);
- z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz.U. nr 247, poz. 1652), ustawa ta zresztą wprowadza dodatkowo zmiany w ustawie o VAT, które weszły w życie 27.12.2010 oraz które wejdą w życie z dniem 1.02.2013;
- z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 257, poz. 1726);
- z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 195, poz. 1504);

- z dnia 2 grudnia 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 215, poz. 1666).

W szczególności jedna z nowelizacji (wprowadzona ustawą o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej z dnia 26 listopada 2010 r.) zwiększyła stawki tego podatku. Nowelizacja powyższa ponownie ujawniła istnienie niekorzystnego zjawiska w sferze rozliczeń pomiędzy przedsiębiorcami a ich kontrahentami, tak konsumentami, jak i przedsiębiorcami. Autorzy, w niniejszym opracowaniu, celowo posługują się znamieniem „ponowności”, ponieważ analogiczny problem powstał w związku z wejściem Polski do Unii Europejskiej i podwyższeniem 1 maja 2004 roku stawek VAT.

Celem artykułu jest określenie wpływu zmian stawek podatku VAT na zawierane przez przedsiębiorców umowy. W ramach jego realizacji konieczne będzie poddanie analizie samego pojęcia ceny i cenotwórczego charakteru podatku VAT. Przygotowując materiały źródłowe na potrzeby niniejszego opracowania przeprowadzono przeglądową analizę literatury przedmiotu, część danych i informacji zebrano za pomocą wywiadu bezpośredniego.

Słowa kluczowe

podatek pośredni, VAT, podatek, stawki podatku, cena

Wstęp

Funkcjonalność podatków w każdym systemie podatkowym charakteryzuje się dużą zmiennością, która w mniejszym lub większym stopniu wpływa na kształtowanie stosunków gospodarczych pomiędzy podmiotami biorącymi udział w obrocie gospodarczym, krajowym i międzynarodowym.

Jednym z rodzajów podatków, który z racji swej istoty i prostoty konstrukcji jest wydajnym źródłem dochodu państwa jest podatek od towarów i usług (ustawa o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (Dz.U. nr 54, poz. 535 z późn. zm.), określanej jako „polska odmiana podatku od wartości dodanej, znanego w państwach zachodnich jako powszechny, wielofazowy i potrącalny podatek obrotowy” (Kilar, 2010, s. 155), funkcjonujący w Polsce pod nazwą potoczną podatku VAT. Podatek ten jest uregulowany również na poziomie wspólnotowym (Regnowski, 2008, s. 81-92).

Celem artykułu jest określenie wpływu zmian stawek podatku VAT na zawierane przez przedsiębiorców umowy oraz podjęcie próby odpowiedzi na pytania:

- czy wobec zmiany stawek podatku VAT istnieje możliwość jednostronnego podnoszenia przez sprzedawców (usługodawców) cen (stanowiących przeciw *essentialia negotii* - przedmiotowo istotne elementy stosunku cywilnoprawnego);

- w jakich warunkach i między jakimi rodzajami kontrahentów dopuszcza się zawieranie w umowach klauzul zezwalających na automatyczne powiększenie ceny w przypadku zmiany stawek VAT, a w jakich warunkach takie klauzule są niedopuszczalne;
- czy istnieją, *de lege lata*, prawnie skuteczne narzędzia zezwalające na zmianę ceny przez sąd?

1. Zmiany w podatku VAT – informacje ogólne

Po uchwaleniu „pierwszej” ustawy o podatku od towarów i usług z 8 stycznia 1993 r. (Dz.U. nr 11, poz. 50 ze zm.), która weszła w życie 5 lipca 1993 roku, w doktrynie były przedstawiane różne stanowiska w przedmiocie dopuszczalności stosowania nazwy „VAT” oraz „podatek od wartości dodanej”. Adwersarze tej koncepcji – i puryści językowi – podnosili, w szczególności, że:

- skrót jest angielski (a Niemcy używają skrótu MWSt., Francuzi zaś TVA);
- pojęcie jest - nawet już po przetłumaczeniu na język polski – niezrozumiałe,
- termin VAT nie jest pojęciem legalnym, a przepisy prawa podatkowego nie posługują się nim w ogóle;
- nazwa „podatek od wartości dodanej” jest nieadekwatna do treści, gdyż podatek od towarów i usług nie jest ustalany od wartości dodanej (Czy VAT ..., 1995).

Niezależnie od powyższych dyskusji w polskiej literaturze przy określaniu podatku od towarów i usług przyjęło się używanie zwrotów „podatek VAT” czy też „ustawa o VAT”, mimo iż w ustawie i rozporządzeniu skrót „VAT” używany jest jedynie w odniesieniu do faktur i podatników, jak również do formularzy (Wyrzykowska, s. 44), Nazwa ta występuje również w szeregu monografii (Modzelewski, Mularczyk, 2003; Sachs, Namysłowski, 2008; Bartosiewicz, Kubacki, 2009), jak również w publikacjach artykułowych (zob. bibliografia zawarta w Litwińczuk, Karwat, 2008).

Od 1 stycznia 2011 roku nastąpiła generalna podwyżka stawek VAT. Miała ona charakter przejściowy – przynajmniej wedle deklaracji ustawodawcy – i zgodnie z dyspozycją art. 146a *in pr.* ustawy o VAT obowiązywać miała przez trzy lata (od 1 stycznia 2011 roku do 31 grudnia 2013 roku). Deklaracje te budziły jednak od początku obawy, z uwagi na dyspozycję art. 146f ust. 1 pkt. 1 i 2 ustawy o VAT, przewidującą – w przypadku gdy relacja państwowego długu publicznego do produktu krajowego brutto przekroczy 55% – możliwość zwiększenia podstawowej stawki VAT do 25%, a pozostałych odpowiednio do 10%, 7%, 6% i 8%.

Podwyżka dotyczyła stawki podstawowej oraz stawki obniżonej. W miejsce stawki 22% „przejściowo” została wprowadzona stawka 23%, a w miejsce stawki obniżonej 7% wprowadzono stawkę 8%.

Jednocześnie podwyżka ta zbiegła się w czasie z wpływem okresów przejściowych na stosowanie stawki obniżonej 3% oraz na stosowanie stawki 0% dla niektórych towarów. W następstwie powyższej zmiany, a także mając na uwadze cenotwórczy charakter VAT w przypadku wielu towarów, ustawodawca zdecydował się wprowadzić drugą obniżoną stawkę VAT wynoszącą 5%. Ta ostatnia, czyli stawka 5% VAT, nie miała mieć charakteru przejściowego, lecz już z założenia obowiązuje także po 31 grudnia 2013 roku (kiedy to – zgodnie z przepisami przejściowymi – stawki VAT miały wrócić do poziomu 22% oraz 7%). Stawka 5% VAT ma zastosowanie tylko i wyłącznie do towarów i nie są nią objęte żadne usługi. Lista towarów objętych stawką 5% VAT jest zawarta w dodanym do ustawy załączniku nr 10. Są to przede wszystkim towary poprzednio objęte stawką 3% i towary objęte stawką 0% (dla których straciła ona moc – książki oraz czasopisma specjalistyczne) oraz niektóre towary poprzednio objęte stawką 7% VAT (Bartosiewicz, Kubacki, 2011, s. 16).

Należy w tym miejscu zauważyć, że część towarów mających – wedle omawianej nowelizacji z 2011 roku – podlegać opodatkowaniu według stawki 5% (wymieniona w załączniku nr 10 do ustawy), jest tak że wymieniona jako towary podlegające opodatkowaniu według stawki 7% (a po tej nowelizacji 8%). Z żadnych przepisów nie wynika, który z nich jest bardziej „szczególny”, czy ten wprowadzający stawkę 5%, czy też wprowadzający stawkę 7% (8%). Wprawdzie już wcześniej ustawodawca stosował podobną technikę – towary objęte stawką 3% były także wymienione w załączniku nr 3 do ustawy o VAT (jako objęte stawką 7%) – wówczas jednak można było wnioskować, że przepisy wprowadzające stawkę 3%, jako przepisy przejściowe, mają charakter szczególny i wyłączają zastosowanie przepisów wprowadzających stawkę 7%. Jednak w nowelizacji z 2011 roku ani przepisy o stawce 5%, ani przepisy o stawce 7% (8%) nie nosiły znamion „przejściowości”. Można nawet twierdzić, że to właśnie te przepisy, które przejściowo wprowadzały stawkę 8% w miejsce stawki 7%, były przejściowe i wyłączały zastosowanie stawki 3%. Twierdzenie takie jest oczywiście niezgodne z intencją ustawodawcy, który zamierzał objąć określone towary stawką 5% VAT zamiast dotychczasowej stawki 7% (8%). Można było na tej podstawie mniemać, że przepisy wprowadzające stawkę 5% miały mieć charakter „bardziej szczególny” i powinny znajdować zastosowanie zamiast przepisów wprowadzających stawkę 7% (8%). Można także przypuszczać,

że przepisy wprowadzające stawkę 5%, ponieważ zostały wprowadzone później, powinny być stosowane z zachowaniem ich pierwszeństwa (Bartosiewicz, Kubacki, 2011).

Powyższą sytuację trzeba jednak ocenić zdecydowanie negatywnie tak z punktu widzenia zasad tworzenia prawa, jak również zasad dotyczących samego podatku od towarów i usług, w szczególności zasady powszechności opodatkowania (Militz i in., 2013, s. 21); interesujące rozważania w przedmiocie innych przykładów kiepskiej legislacji (zob. Morawski, 2008, s. 42-49).

Oprócz zastosowania powyższych zmian, zmniejszono również zakres obowiązywania stawki 0%. Jest to niewątpliwie konsekwencją zakończenia okresów przejściowych, w czasie których poprzednio obowiązujące stawki podatku od towarów i usług stosowano (stawka 0% nie ma więc zastosowania, przykładowo do książek i wydawnictw specjalistycznych).

Wobec tak licznych nowelizacji, przedsiębiorcy i konsumenci stanęli przed koniecznością dostosowania się do obowiązujących zmian, a także urealnienia umów gospodarczych do nowo powstałych przepisów. Wielu z nich napotkało w tej materii trudności, które niewątpliwie utrudniają relacje gospodarcze podmiotów funkcjonujących na rynku i to zarówno po stronie konsumentów, jak i przedsiębiorców.

2. Cenotwórczy charakter podatku VAT

Jednym z wielu czynników mających wpływ na charakter i możliwość zawierania umów, korzystnych dla obu stron, jest zapewne to, iż podatek VAT w pewnym sensie „steruje” kształtowaniem się cen produktów lub usług będących przedmiotem obrotu gospodarczego.

Należy więc sobie uświadomić, iż podatkowi VAT jest „przypisywany charakter cenotwórczy, z czego wynika fakt oddziaływania na rynkową strukturę popytu i podaży” (Wasilewski, Gruziel, 2006, s. 144). Oznacza to, iż wpływa on na wysokość ceny w sytuacji, gdy towar lub usługa podlega opodatkowaniu. Należy tu wskazać na uzasadnienia orzeczeń: uchwały Sądu Najwyższego z dnia 22.04.1997 r. III CZP 14/97 (OSNC 1997, nr 8, poz. 103), uchwały z dnia 16.10.1998 r. III CZP 42/98 (OSNC 1999, nr 4, poz. 69), wyroku z dnia 18.01.2001 r. V CKN 193/00 (niepublik.), wyroku z 23.03.2004 r. V CK 358/03 (niepublik.). Z orzeczeń tych nie wynika jednak wniosek, że wysokość podatku VAT bezwzględnie decyduje o wysokości ceny. Przeciwnie, w wyroku z dnia 23.01.1998 r. I CKN 429/97 (OSNC 1998, nr 9, poz. 139) Sąd Najwyższy stwierdził, że podatek VAT jest elementem cenotwórczym, co oznacza tylko tyle, że sprzedawca towaru lub usługi, kalkulując cenę

jest uprawniony do wliczenia do niej podatku VAT. O wysokości ceny, jaką zobowiązany jest zapłacić nabywca towaru lub usługi decyduje wszakże treść umowy ze sprzedawcą. Cena nie obejmuje podatku VAT, jeżeli umowa nie przewiduje jako elementu ceny tego podatku. Podobne stanowisko zostało wyrażone w wyroku SN z dnia 6.11.2002 r. I CKN 1158/00 (niepublikowane). Z przytoczonych orzeczeń Sądu Najwyższego, wynikają więc następujące wnioski:

Po pierwsze, na gruncie poprzedniej ustawy z dnia 26.02.1982 r. o cenach (Dz.U. 1982 nr 7 poz. 52, dalej określana jako stara ustawa o cenach) oraz ustawy z dnia 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 11, poz. 50 z późn. zm.) przyjmowano jednolity pogląd, że podatek VAT jest podatkiem „cenotwórczym” w tym sensie, że sprzedawca towaru lub usługi, kalkulując cenę, był uprawniony do wliczenia do niej podatku VAT.

Po drugie, o wysokości ceny, jaką nabywca towaru lub usługi obowiązany był zapłacić, decydowała treść umowy ze sprzedawcą. Cena nie obejmuje podatku VAT, jeżeli umowa nie przewiduje jako elementu ceny tego podatku.

Po trzecie, w ramach swobody umów (art. 353 k.c.) strony mogą określić cenę, którą nabywca ma zapłacić sprzedawcy za towar lub usługę. Strony mogą się również swobodnie umówić co do tego, czy podatek VAT będzie, czy też nie będzie stanowić elementu ceny za sprzedany towar lub usługę. Rozstrzygnięcie więc, czy strona zobowiązana jest do zapłacenia, jako elementu wynagrodzenia za wykonaną usługę, kwoty odpowiadającej podatkowi VAT należnemu od tej usługi, zależy od treści umowy zawartej przez strony.

Po czwarte, art. 1 ust. 2 starej ustawy o cenach umożliwiał przerwienie w umowie na nabywcę ciężaru opodatkowania podatkiem VAT nabytego przez niego towaru lub usługi, jednak przepis ten nie stanowił podstawy prawnej do dochodzenia od nabywcy ceny obejmującej podatek VAT, jeżeli umowa zawarta przez strony nie przewidywała jako elementu ceny tego podatku.

Powstaje więc pytanie, czy wnioski te są aktualne na gruncie ustawy z dnia 5.07.2001 r. o cenach (Dz.U. nr 97, poz. 1050 ze zm., dalej określana jako „ustawa o cenach”, bądź „nowa” ustawa o cenach, jeśli jest przeciwstawiana starej ustawie o cenach.) oraz ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.). Antycypując dalsze rozważania, należy już w tym miejscu stwierdzić, iż odpowiedź na to pytanie jest pozytywna. Przede wszystkim trzeba zauważyć, że zgodnie z ogólnymi zasadami prawa cywilnego uzgodnione między stronami wynagrodzenie, jako istotny przedmiotowo element stosunku cywilnoprawnego, może być jednostronnie zmienione tylko w przypadku wyraźnie przez ustawę przewidzianym. W pierwszej kolejności należy odnieść się do art. 3 ust. 1 pkt. 1

nowej ustawy o cenach. Określono w nim cenę jako „wartość wyrażoną w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest zobowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym”. Z przepisu tego wynika tylko tyle, że cena, a więc świadczenie, które kupujący zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy, obejmuje podatek VAT. Oznacza to tym samym, że sprzedawca nie będzie miał możliwości żądania dodatkowego świadczenia ponad uzgodnioną cenę, powołując się na to, że nie uwzględnia ona podatku VAT. Jeśli tak, to nie ulega wątpliwości, że przepis ten *per se* nie stwarza także podstawy prawnej, by w przypadku podwyższenia podatku VAT, które nastąpiło po zawarciu umowy, sprzedawca mógł żądać zapłaty odpowiednio zwiększonej ceny. Z podstawowych zasad prawa zobowiązań wynika wniosek, że zakres obowiązku dłużnika w zasadzie obejmuje to, co wynika z treści zobowiązania. Jeśli więc przy zawieraniu umowy uzgodniono cenę obejmującą VAT według określonej stawki, to treść art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o cenach nie stwarza uprawnienia do podniesienia ceny w razie zmiany stawki podatku VAT. Takiej podstawy prawnej nie stwarzają również przepisy ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.). Ustawa ta bowiem nie przesądza w żadnym stopniu o wysokości wynagrodzenia za dokonanie określonej czynności cywilnoprawnej. Ta kwestia objęta jest uzgodnieniem między stronami. Strony oczywiście uwzględniają zwykle wysokość podatku przy ustaleniu wysokości świadczenia, co jednak nie uzasadnia wniosku, że *de iure* wysokość podatku rozstrzyga o wysokości świadczenia. Występuje tu zależność odwrotna: wysokość podatku zależy od wysokości świadczenia uzgodnionego między stronami. Sama zmiana stawki podatku VAT nie jest więc samoistną podstawą do zmiany treści zobowiązania już choćby z tego względu, że po wzroście stawki VAT sprzedawcy nie muszą przerzucać zwiększonego obciążenia na nabywców. Jest przy tym oczywiste, że zwiększenie stawki VAT, którego skutkiem jest zwiększenie zakresu zobowiązania podatkowego nabywcy świadczenia lub usługi, prowadzi do zagrożenia jego interesu związanego z opłacalnością dokonywanej transakcji. Powstaje jednak pytanie, czy zagrożenie to może w prosty sposób być przerzucone na zamawiającego (nabywcę). Przeciż przerzucenie wzrostu VAT prowadzi do zwiększenia zobowiązania nabywcy do zapłaty *ex post* większego świadczenia, na którego spełnienie nie musi być przygotowany. W ramach prawa zobowiązań uwzględnienie interesu wyłącznie jednej strony prowadzi do naruszenia interesu drugiej strony. W istocie rzeczy problem sprowadza się do kwestii rozkładu ryzyka w umowie między stronami i wprowadzenia klauzul zabezpieczających uzasadnione interesy stron. Zapobiegliwe strony mogą konsekwencje ewentualnej

zmiany stawki podatku uregulować w umowie np. w ten sposób, że wskażą w umowie cenę (wynagrodzenie) netto zastrzegając, że do ceny (wynagrodzenia) będzie doliczony VAT, ale nie określają jego wysokości. Nie wydaje się być natomiast uzasadnione, aby za pośrednictwem takich przepisów jak art. 56 k.c., czy też art. 354 k.c. wkomponować do treści zobowiązania obowiązek zapłaty podwyższonego wynagrodzenia w razie zmiany stawki podatku VAT.

3. Zmiana stawek VAT w zależności od statusu kontrahenta

Faktyczna niestabilność systemu podatkowego w Polsce – rozumiana zarówno w kategoriach braku trwałości samych uregulowań, jak i niespójności w orzecznictwie administracji skarbowej na wszystkich poziomach (Czarnecki, 2011) – jest szczególnie dotkliwa w sytuacji, gdy zmiany norm podatkowo-prawnych (*in hoc casu*: zmiana stawek VAT) wywołują skutki również w zakresie zobowiązań cywilnoprawnych podatników będących konsumentami (konsumentem jest, zgodnie z art 22 k.c., osoba fizyczna dokonująca czynności prawnej niezwiązanej bezpośrednio z jej działalnością gospodarczą lub zawodową).

Konsumenci występują wtedy, gdy jako osoby prywatne wchodzą w relacje prawne z przedsiębiorcami-profesjonalistami na przykład bankowymi usługodawcami. Konsumenci stanowią słabszą stronę rynku wobec profesjonalnych usługodawców. Ze względu na tę asymetrię wymagają ochrony, w tym celu tworzony jest system ochrony konsumenta zbudowany z regulacji prawnych oraz odpowiednich instytucji, takich jak te o charakterze publicznym, w szczególności Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów, Europejskie Centrum Konsumenta, czy Arbiter Bankowy, Rzecznik Ubezpieczonych (Czechowska, 2010, s. 239).

W przypadku zawierania umów z konsumentami ryzyka zmiany VAT nie można przerzucać na nich. Zapisy tego typu są niedozwolonymi klauzulami umownymi. Nie tylko nie wiążą one konsumentów, ale mogą skutkować dodatkowymi konsekwencjami prawnymi dla przedsiębiorcy. W rejestrze niedozwolonych klauzul umownych, prowadzonym przez Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, zamieszczone jest następujące postanowienie (nr wpisu 885): „Do ceny netto zostanie doliczony podatek VAT zgodnie z obowiązującymi przepisami. W przypadku zmiany stawki podatku VAT nastąpi odpowiednia zmiana cen” (UOKiK, 2014).

Wyłącznie wtedy, gdy konsumentowi przyznaje się prawo do niezaakceptowania nowej ceny i odstąpienia od umowy, dopuszczalne jest wprowadzenie do wzoru

umowy (konsumenckiej) zapisu o zmianie ceny wskutek zmiany stawki podatku VAT.

We wzorach umów z konsumentami ani w reklamach kierowanych do konsumentów należy posługiwać się wyłącznie cenami brutto. Informacja o cenie towaru w wysokości nieuwzględniającej podatku VAT jest informacją nierzetelną, nieprawdziwą i niepełną. Na przedsiębiorcy ciąży bowiem obowiązek oznaczenia ceny usługi czy towaru zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa. Konsument ma prawo znać cenę towaru, a nie obliczać ją sam, bez względu na to, czy przy cenie towaru umieszczono ogólnikową informację – „cena netto”, „cena + VAT”, do tego stopnia, że stosowanie w reklamie skierowanej do konsumentów cen netto polskie sądy kwalifikują jako praktykę naruszającą zbiorowe interesy konsumentów (zob. wyrok Sądu Okręgowego w Warszawie - Sąd Ochrony Konkurencji i Konsumentów z dnia 19.05.2005 r., sygn. akt XVII Ama 11/2004).

4. Ocena wpływu zmiany stawek podatku od towarów i usług na zawierane umowy w obrocie gospodarczym

W opinii przedsiębiorców licznie dokonywane zmiany w treści ustaw dodatkowo komplikują podatek VAT, powodując tym samym wzrost niepewności podatników odnośnie sposobu jego konstrukcji oraz przeszkadzają w prognozowaniu przez firmy oddziaływania podatku na realizowane przedsięwzięcia (Wolański, 2009; Opinie zostały zebrane przez Autorów artykułu podczas spotkań na których zostały przeprowadzone pilotażowe badania z wykorzystaniem narzędzia badawczego - wywiadu bezpośredniego skategoryzowanego. Grupę badawczą stanowiło około 20 przedsiębiorstw z regionu Dolnego Śląska).

Ponadto, należy podkreślić, że bez odpowiednich zapisów w umowach zawieranych pomiędzy kontrahentami przerwianie na drugą stronę ryzyka związanego ze wzrostem stawek VAT praktycznie jest niemożliwe.

W zakresie umów zawieranych z przedsiębiorcami zasadą jest, że sama zmiana stawki podatku VAT nie skutkuje koniecznością zapłacenia wyższej ceny, o ile umowa nie zawierała klauzuli rodzącej takie zobowiązanie.

Podobne sytuacje daje się zauważyć również w przypadku zawierania relacji dotyczących umów zawieranych w trybie prawa zamówień publicznych.

W tego typu umowach może znajdować się klauzula waloryzacyjna, przewidująca zmianę ceny w razie zmiany stawek podatku VAT. Jeśli jednak takiej klauzuli nie ma, a przy zawieraniu umowy uzgodniono cenę obejmującą VAT według określonej stawki, to treść art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o cenach nie stwarza uprawnienia do

podniesienia ceny w razie zmiany stawki podatku VAT. Trudno będzie też doprowadzić do zmiany umowy o udzielenie zamówienia publicznego w taki sposób, aby podnieść zapisaną w niej cenę. Artykuł 144 Prawa zamówień publicznych zakazuje dokonywania istotnych zmian postanowień zawartej umowy w stosunku do treści oferty, na podstawie której dokonano wyboru wykonawcy. Zmiana jest możliwa, gdy zamawiający przewidział możliwość dokonania takiej zmiany w ogłoszeniu o zamówieniu lub w specyfikacji istotnych warunków zamówienia oraz określił warunki takiej zmiany.

Jeżeli strony w umowie nie zawarły stosownych postanowień co do konsekwencji ewentualnej zmiany stawki podatku od towarów i usług, względnie za ich zgodą nie doszło do zmiany umowy, to powstaje problem podstaw prawnych do wprowadzenia modyfikacji postanowień umowy w zakresie wysokości wynagrodzenia wykonawcy. Możliwość zmiany ceny przez sąd daje art. 357¹ K.c. Problem w tym, że stawia on trudne do spełnienia warunki: z powodu nadzwyczajnej zmiany stosunków spełnienie świadczenia musiałoby być połączone z nadmiernymi trudnościami albo groziłoby jednej ze stron rażąco stratą, czego strony nie przewidywały przy zawarciu umowy (Jabłoński, 2010).

Podsumowanie

Z powyższych rozważań i analizy jednoznacznie wynika, że niezadbanie o zaistnienie w treści umowy (umów) zmiany cen bądź ceny, w wyniku zmiany podatku VAT skutkuje brakiem jakichkolwiek innych skutecznych prawnie narzędzi do dochodzenia takiej zmiany. Jednocześnie brak takiego zapisu łagodzącego skutki zwiększenia stawki VAT w umowach zawieranych przez przedsiębiorców stanowi ewidentny przykład braku należytej staranności o dbałość o swoje interesy, tak bardzo wymaganej od podmiotów profesjonalnie zajmujących się prowadzeniem działalności gospodarczej. Dlatego też, podmioty te powinny w momencie zawierania wszelkiego typu umów, umieszczać klauzule uprawniającą je do zmiany cen (wynagrodzenia) w zależności od zmian prawno-finansowych jakie zaistnieją w czasie trwania umowy. Nie stosowanie tego typu praktyk może skutkować zaistnieniem negatywnych zjawisk o charakterze ekonomiczno-finansowym (zmniejszenie zysku), społecznym (zmniejszenie miejsc pracy, zniechęcenie do prowadzenia działalności gospodarczej), prawnym (niezrozumienie, bądź nieznajomość przepisów nie zwalnia uczestnika rynku z obowiązku ich stosowania. Wynika to z wywodzącej się z an-

tycznego prawa rzymskiego paremii *ingorantia iuris neminem excusat* – niezajomość prawa nie usprawiedliwia nikogo), co w przyszłości może doprowadzić do likwidacji lub upadku prowadzonej działalności.

Literatura

1. Bartosiewicz A., Kubacki R. (2009), *VAT*, Wolters Kluwer, Warszawa
2. Bartosiewicz A., Kubacki R. (2011), *Nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług (2)*, Przegląd Podatkowy 1
3. Czarnecki R., *Jak podnieść konkurencyjność polskiego systemu podatkowego?*, Oficyna Prawa Polskiego, <http://www.opp.com.pl/publikacje-elektroniczne.html> [13.02.2011]
4. Czechowska I.D. (2010), *Finansowanie nieruchomości za pomocą kredytu bankowego wobec braku stabilności finansowej a problem bezpieczeństwa konsumenta*, *Annales. Etyka w Życiu Gospodarczym* 1
5. *Czy VAT powinien się tak nazywać*, Rzeczpospolita, 01.08.1995, <http://archiwum.rp.pl/artykul/63018-Czy-VAT-powinien-sie-tak-nazywac.html> [26.01.2014]
6. Jabłoński A. (2010), *Wpływ zmian stawek VAT na zawarte umowy*, *Gazeta Podatkowa* 688
7. Kilar M. (2010), *Ewidencja podatku VAT w rolnictwie*, w: Ruda M. (red.), *Uczelnia dla gospodarki - gospodarka dla uczelni*, t. 1, Krosno
8. Litwińczuk H., Karwat P. (2008), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa
9. Militz M. i in. (2013), *Zasady prawa unijnego w VAT*, Lex, Warszawa
10. Modzelewski Z., Mularczyk G. (2003), *Ustawa o VAT: komentarz*, LexisNexis, Warszawa
11. Morawski W. (2008), *Zmiana zasad przerywania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – dokonana z dniem 1 września 2005 r. – kwestie intertemporalne*, *Przegląd Podatkowy* 3
12. Regnowski P. (2008), *Rola wymiany informacji o VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych*, *Folia Oeconomica Bochniensia* 7
13. Sachs K., Namysłowski R. (2008), *Dyrektywa VAT. Komentarz*, Lex, Warszawa
14. Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów, <http://uokik.gov.pl/rejestr/> [04.02.2014]
15. Ustawa o cenach (Dz.U. 1982 nr 7 poz. 52; Dz.U. nr 97, poz. 1050 ze zm.)
16. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.)
17. Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 257, poz. 1726)

18. Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz.U. nr 247, poz. 1652)
19. Ustawa z dnia 2 grudnia 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 215, poz. 1666)
20. Ustawa z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 195, poz. 1504)
21. Ustawa z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej (Dz.U. nr 238, poz. 1578)
22. Ustawa z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 226, poz. 1476)
23. Wasilewski M., Gruzziel K. (2006), *Funkcjonowanie podatku VAT w opiniach rolników indywidualnych*, Roczniki Nauk Rolniczych 1
24. Wolański R. (2009), *System podatkowy w Polsce*, Oficyna Wolters Kluwer business, Kraków
25. Wyrok Sądu Okręgowego w Warszawie - Sąd Ochrony Konkurencji i Konsumentów z dnia 19 maja 2005 r., sygn. akt XVII Ama 11/2004
26. Wyrzykowska A (2006), *Cechy podatku i jego istota*, VAT i Akcyza 8

The impact of changes in VAT rates on contracts concluded in the course of trade - an example of 2011 amendment

Abstract

One of the most important taxes in Polish legal system is the Value Added Tax, called in Poland the "Tax on Goods and Services" (the name of which was the subject of dispute in the literature). This tax, because of the simplicity of construction, is a powerful source of state's income. Difficulties for taxpayers in the application of this tax makes a number of changes in the laws, for example, on the day of 1.01.2011 simultaneously entered into force amendments to the VAT Act introduced by six other laws. With so much revisions, entrepreneurs and consumers faced with the need to adapt to the current changes, and (what this entails) realignment of economic contracts to the newly created rules. Therefore, we need to realize that VAT "creates money", which implies that the impact of this tax on the market structure of supply and demand. Consumers (individuals enter into legal relations with business-professionals) are the weaker party in the market and because of this asymmetry requires special protection, especially by the Office of Competition and Consumer Protection. In the case of agreements with consumers, the risk of changes in VAT can't be

transferred on them. The records of this type are not authorized contractual clauses. At the same time the lack of such a provision (to alleviate the effects of increasing the rate of VAT) in the contracts concluded by entrepreneurs is an obvious example of the lack of due diligence on the care of their interests, so much required of the professional bodies involved in business activities.

Keywords

indirect tax, VAT, tax, taxes rate word

Author information

Maja Prudzienica

Wrocław University of Economics

Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław, Poland

e-mail: maja.prudzienica@ue.wroc.pl

Robert Bobkier

Legal Counsel Office Robert Bobkier

Wesoła 24, 58-500 Jelenia Góra, Poland

e-mail: robert.bobkier@me.com