Table of Contents

Table of Contents 1
Podatek VAT - konstrukcja i rola podatku 2
Zaczynamy! 2
- VAT i fiskus 2
- Czym tak naprawdę jest VAT? 2
- Skoro tak prosto, to dlaczego tak trudno? 3
- Międzynarodowy charakter podatku VAT 5

Podatnicy VAT 5
Podatnicy VAT czynni i zwolnieni 7
Kiedy będziemy podatnikiem VAT zwolnionym 7
Wyłączenie prawa do zwolnienia podmiotowego 8
Obowiązki rejestracyjne w razie utraty prawa do zwolnienia 9
- Jak dokonać rejestracji? 9

Rezygnacja ze zwolnienia podmiotowego 9
Powrót do zwolnienia podmiotowego 10
Wyłączenia z kręgu podatników 10
Podstawowe prawa i obowiązki podatników VAT 12

Podatek VAT - konstrukcja i rola podatku

Zaczynamy!

Dlaczego podatek VAT nazywa się VAT? To skrót od angielskiego określenia tego podatku –**V**alue **A**dded **T**ax, czyli podatek od wartości dodanej. W polskiej literaturze i języku potocznym nazywany jest również podatkiem od towarów i usług, w skrócie PTU.

Wbrew temu, co się czasami sądzi, podatek o tym charakterze występuje nie tylko w krajach Wspólnoty Europejskiej – ma dość powszechny charakter (np. w Kanadzie, Australii czy Nowej Zelandii nazywa się podatkiem GST – **G**oods and **S**ervices **T**ax). Rozpiętość stawek podstawowych w poszczególnych krajach jest bardzo duża, a to właśnie wysokość stawki podstawowej decyduje o rozmiarze roli fiskalnej i cenotwórczej tego podatku.

VAT i fiskus

Podatek VAT znajduje się pod szczególną pieczą fiskusa. Nic dziwnego, VAT i akcyza to główne źródła zasilania budżetu. Dodatkowo podatek VAT jest potwornie wrażliwy na nadużycia (za chwilę wytłumaczymy dlaczego). Stąd biorą się dziesiątki przepisów zabezpieczających, uszczegóławiających, stąd problemy ze zwrotem VAT i jego odliczeniem. Stąd też szczególna uwaga urzędników podatkowych podczas kontroli rozliczania podatku oraz specjalne wymagania stawiane dokumentom używanym w obrocie VAT, obowiązkom dokumentacyjnym itp.

Te wszystkie uwarunkowania sprawiają, że VAT wydaje się niezwykle trudny w rozliczaniu (po ukończeniu tego kursu przekonacie się jednak, że tak jest tylko pozornie). Budząc swego rodzaju uprzedzenia, staje się coraz mniej chętnie analizowanym podatkiem, co powoduje, że postrzegany jest jako jeszcze bardziej skomplikowany – i koło się zamyka.

Czym tak naprawdę jest VAT?

VAT jest podatkiem pośrednim, dodawanym do ceny przez **czynnych podatników VAT** (czyli takich podatników, którzy są zobowiązani doliczać do ceny swoich towarów i usług ten podatek) za każdym razem, kiedy występuje dostawa towaru lub usługi – z wyjątkiem przypadków, gdy dostawa ta jest od podatku zwolniona lub opodatkowana stawką preferencyjną 0%. Każdy czynny podatnik dokonujący opodatkowanej sprzedaży ma jednak **prawo do odliczenia** od podatku dodanego do ceny przy sprzedaży (w terminologii rozliczeń z urzędem skarbowym i w przepisach ten podatek nazywany jest **podatkiem należnym**) podatku, który został **naliczony** przez innego czynnego podatnika VAT przy dostawie towarów i usług niezbędnych do dokonania sprzedaży opodatkowanej.

Przedstawmy tę zasadę na **przykładzie**.

Przyjrzyjmy się przedsiębiorcy, który jest czynnym podatnikiem VAT i zajmuje się w swojej działalności gospodarczej sprzedażą artykułów przemysłowych. Sprzedaż ta opodatkowana jest stawką podatkową VAT 23%.

Co oczywiste, aby towar sprzedać, należy go uprzednio zakupić.

Podatnicy VAT, kupując towary i usługi, operują pojęciami ceny netto i brutto. Netto to cena bez VAT, brutto – cena zawierająca już ten podatek. Ponieważ najczęściej podatek uwzględniony w cenie kupowanego towaru lub usługi przedsiębiorcy będą mogli odliczyć w dalszej fazie obrotu, zwracają głównie uwagę na cenę netto – tym się między innymi różnią od zwykłych konsumentów, którzy podatku VAT zapłaconego w cenie nie odliczą – dla tych ostatnich ważna jest cena brutto.

Przedsiębiorca kupuje więc towary handlowe od hurtowników. Wydaje na te towary miesięcznie 100 000 zł netto. Oznacza to, że musi zapłacić dostawcom 123 000 zł brutto (100 000 zł + 23% VAT).

Następnie sprzedaje te towary konsumentom lub innym przedsiębiorcom, ale już za cenę 140 000 zł netto. Oznacza to, że do cen musi doliczyć VAT w wysokości 23% od 140 000 zł – czyli 32 200 zł.

Gdyby przedsiębiorcy nie mieli prawa do odliczania VAT, który został naliczony na poprzednich etapach obrotu, nasz przykładowy przedsiębiorca musiałby odprowadzić do budżetu pełną kwotę podatku VAT, którą pobrał od nabywców swoich towarów (tak, tak, inkasując cenę za towar, przedsiębiorca będący czynnym podatnikiem VAT staje się w istocie poborcą podatkowym – z czym wiążą się oczywiście obowiązki i odpowiedzialność).

Ale na szczęście tak nie jest – podatek pobierany jest bowiem od wartości dodanej. W naszym przykładzie ta wartość dodana wynosi 40 000 zł (kupił za 100 000 zł, sprzedał za 140 000 zł).

Zobaczmy, jak działa ten system w swojej najprostszej postaci.

Kupując towary, przedsiębiorca zapłacił 23 000 zł VAT (tyle doliczono do ceny netto kupowanych przez niego towarów).

Sprzedając, pobrał od klientów już 32 200 zł VAT.

Ponieważ podatek **naliczony** (czyli 23 000 zł) może odjąć od **podatku należnego** (32 200 zł), będzie miał do zapłaty podatek w kwocie 9200 zł (różnica między podatkiem należnym a naliczonym: 32 200 zł – 23 000 zł).

Zauważcie: ta kwota to po prostu 23% od kwoty 40 000 zł, czyli kwoty, która stanowi wartość dodaną do towaru. I stąd nazwa: podatek od wartości dodanej.

W tym momencie dobrze jest zastanowić się nad jedną kwestią: kto w istocie zapłacił podatek?

Nasz przedsiębiorca co prawda występuje w roli poborcy podatku (przyjmuje go od klienta) oraz płatnika (odprowadza go do urzędu skarbowego w należnej wysokości). Ale w istocie podatek ten zapłacił konsument.

Oczywiście to tylko model idealny, przykładowy. W rzeczywistości gospodarczej podatnicy niestety spotykają się z ograniczeniami w odliczeniach VAT naliczonego przy zakupach, z koniecznością ograniczania kwot odliczanych z różnych przyczyn, z niemożnością odzyskania VAT naliczonego przez długi czas itp.

Jednak co do zasady osobą, która płaci VAT do budżetu, jest konsument – rozumiany jako osoba, która zakupiła towar w celach konsumpcyjnych niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Pamiętajcie!

Wasz dostawca również jest czynnym podatnikiem VAT i analogiczną operację obliczenia podatku przeprowadzi na kwocie swojej wartości dodanej. W ten sposób w całym łańcuchu obrotu towarem każdy dodaje podatek do ceny sprzedaży, a – obliczając podatek, który trzeba odprowadzić do urzędu skarbowego – odejmuje podatek, który sam zapłacił w cenie kupowanego towaru (usługi).

Skoro tak prosto, to dlaczego tak trudno?

Powyższy przykład mógłby wskazywać, że nie ma nic prostszego niż VAT i jego stosowanie. Przecież zasady jego naliczania są banalne. Co więc powoduje, że podatek ten w stosowaniu jest bardzo uciążliwy, obciążony wieloma obowiązkami dokumentacyjnymi, i co sprawia, że w praktyce każdy podatnik prędzej czy później ma z tym podatkiem problemy?

Mogłoby być prosto. Wystarczyłoby, żeby obowiązywała jedna stawka podatku na wszystkie towary i usługi, bez zwolnień, wyłączeń, ulg, wyjątków i podmiotów zwolnionych. To jednak niemożliwe – ze względów zarówno społecznych, jak i gospodarczych. Obowiązują nas również postanowienia prawa międzynarodowego – w istocie polskie regulacje prawne dotyczące VAT są jedynie realizacją przepisów UE (choć z harmonizacją prawa w zakresie VAT Polska ma jeszcze pewne problemy). To wszystko powoduje, że sprawy się komplikują.

Obowiązujące zwolnienia i różnice w stawkach oraz liczne ograniczenia związane z odliczaniem podatku, a także konieczność rozliczania transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami, które mają siedziby na terenie różnych krajów, powodują, że proste zasady z opisanego wyżej przykładu w praktyce stosuje się bardzo rzadko.

A oto kolejny **przykład**, który pokazuje, jak sprawy potrafią się skomplikować w stosunkowo prostej sytuacji.

Tym razem nasz przedsiębiorca to producent elementów wyposażenia medycznego, opodatkowanego różnymi stawkami. W zależności od ich przeznaczenia elementy te mogą być opodatkowane stawką 0%, 8% lub 23% (niestety, kiedy ustawodawca postanawia wprowadzić stawki obniżone, sytuacja się komplikuje, ponieważ zawsze jest ktoś, kto musi zapłacić stawkę podstawową, i trzeba uważać, by ten ktoś nie korzystał ze stawki obniżonej; poza tym należy dopilnować wielu innych rzeczy – o czym za chwilę).

Aby móc produkować, przedsiębiorca kupuje różnego rodzaju materiały, materiały pomocnicze, maszyny, usługi itp. Załóżmy dla uproszczenia, że kupując te wszystkie dobra, płaci dostawcom cenę netto powiększoną o 23% VAT.

Mogą teraz wystąpić trzy sytuacje (to przykład – w rzeczywistości tych sytuacji będzie trochę więcej, ze względu na ich wzajemne kombinacje):

I. Przedsiębiorca kupuje towary i usługi za 100 000 zł netto, płacąc przy zakupie 23 000 zł VAT (23%). Wytwarza wyposażenie, które sprzedaje za 140 000 zł netto, ze stawką 0%;
II. Jak wyżej, ale wyposażenie sprzedaje za 140 000 zł netto, ze stawką 8%;
III. Jak wyżej, ale wyposażenie sprzedaje za 140 000 zł netto, ze stawką 23%.

W pierwszym przypadku podatek należny wynosi 0% od 140 000 zł, czyli 0 zł. W drugim przypadku podatek należny wyniesie 8% od 140 000 zł, czyli 11 200 zł. A w trzecim – 23% od 140 000 zł, czyli 32 200 zł.

W każdym z tych przypadków przedsiębiorca ma prawo pomniejszyć podatek należny o podatek naliczony przy zakupach. I tu zaczyna się cały problem. Spójrzcie na poniższą tabelę:

Zakup netto	VAT naliczony	Sprzedaż netto	Stawka podatku	VAT należny	Podatek do zapłaty (5 – 2)
1	2	3	4	5	6
100 000,00 zł	23 000,00 zł	140 000,00 zł	0%	0,00 zł	-23 000,00 zł
100 000,00 zł	23 000,00 zł	140 000,00 zł	8%	11 200,00 zł	-11 800,00 zł
100 000,00 zł	23 000,00 zł	140 000,00 zł	23%	32 200,00 zł	9200,00 zł

Widzicie, co się dzieje w poszczególnych przypadkach?

W przykładach I i II producent ma prawo otrzymać od urzędu skarbowego ZWROT podatku, ale w przypadku III musi już podatek zapłacić. Czy dziwicie się, że naturalną rzeczą jest, że producenci często chcieliby sprzedawać ze stawką 0%, otrzymując zwrot z urzędu skarbowego? Chyba nie.

Ale nie dziwcie się również, że fiskus robi wszystko, aby ta stawka była stosowana tylko i wyłącznie w tym zakresie, dla jakiego została przewidziana. A że przedstawiciel fiskusa nie może być w każdej firmie, stąd mnogość przepisów, ewidencji, deklaracji i niestety kontroli.

W innym miejscu będzie mowa o warunkach stosowania stawek obniżonych i zwolnień. To jedne z tych przepisów, które mają pełnić funkcję dyscyplinującą i kontrolną, zapewniając stosowanie stawek obniżonych zgodnie z ich przeznaczeniem. Byłoby zdecydowanie prościej, gdyby sprzedaż wyposażenia medycznego w przykładzie była opodatkowana wyłącznie jedną stawką – ale wtedy nie byłyby realizowane cele społeczne (i polityczne), a podatki są również elementem polityki społecznej.

Nadużycia

W powyższym przykładzie mieliśmy do czynienia z przedsiębiorcą, który stosując różne interpretacje przepisów, mógł uzyskiwać ewidentną korzyść podatkową. Jeżeli robiłby to w zgodzie z obowiązującym prawem, byłoby to działanie racjonalne, uczciwe i dozwolone. Jednak mechanizm stosowania VAT powoduje, że podatek ten jest bardzo wrażliwy na wyłudzenia – można bowiem sztucznie wytworzyć sytuację, w której podatek naliczony będzie wyższy niż podatek należny, co spowoduje, że urząd skarbowy będzie miał obowiązek zwrócić różnicę. Niestety, powszechna jest praktyka zakładania grup, których jedynym celem jest wyłudzenie VAT.

Spójrzmy na poniższy **przykład**:

Firma A, tzw. słup, czyli firma zarejestrowana wyłącznie do przeprowadzenia wyłudzenia, sprzedaje towar ze stawką 23% firmie B – drugiej firmie słup. Sprzedaż najczęściej jest fikcyjna, ale oszuści stosują również metodę znacznego zawyżania ceny (do transakcji między firmami w rzeczywistości dochodzi, ale wartość transakcji jest niewspółmiernie wysoka w stosunku do rzeczywistej wartości rynkowej operacji).

Firma B sprzedaje towar za granicę (znowu fikcyjnie, kolejnej podstawionej firmie – C), stosując stawkę VAT 0%. Ponieważ sprzedaż jest opodatkowana stawką 0%, firmie B przysługuje obniżenie podatku o kwotę VAT, która została wykazana na fakturze otrzymanej od firmy A. Występuje więc podatek naliczony, ale nie występuje podatek należny (0%).

Firma B zwraca się więc do urzędu skarbowego o zwrot podatku, a po jego otrzymaniu znika. Znika też firma A, nie płacąc podatku należnego, który wykazała na fakturze. Trudno także dotrzeć do firmy C.

Ten przykład zawiera oczywiście uproszczenia – przepisy przewidują liczne zabezpieczenia przed takimi oszustwami (wydłużenie okresu zwrotu pozwalające przeprowadzić postępowanie kontrolne, wymóg posiadania dokumentów potwierdzających wywóz i dostawę itp.). Jednak tak skomplikowany system niełatwo jest uszczelnić. Jeżeli urzędnicy trafią na dobrze zorganizowanych i zdeterminowanych oszustów, wyłudzenie stanie się faktem.

Problem polega na tym, że fiskus, generalizując, często traktuje uczciwych podatników jak oszustów. Co gorsza, robi tak ustawodawca, wprowadzając do przepisów kolejne zabezpieczenia, zastrzeżenia, uprawnienia organów kontrolnych – w ten

sposób skutecznie gmatwając już i tak zagmatwany system poboru i naliczania VAT.

Definicje do zapamiętania

Podatek należny – podatek, który doliczyliście do ceny netto sprzedawanego towaru lub usługi.

Podatek naliczony – podatek, który doliczył do ceny netto Wasz dostawca.

Podatek do zapłaty – dodatnia różnica między podatkiem należnym a naliczonym.

Podatek do zwrotu – ujemna różnica między podatkiem należnym a naliczonym.

Międzynarodowy charakter podatku VAT

Polska jako członek Unii Europejskiej zobowiązana jest stosować europejskie przepisy dotyczące VAT. Jest tak, ponieważ podatek ten na terenie UE podlega harmonizacji – wszystkie państwa uczestniczące w obrocie zobowiązane są stosować te same zasady dotyczące naliczania, zwrotów, ograniczeń w odliczeniach, stawek itp. Nie oznacza to, że stawki i przepisy są wszędzie identyczne – harmonizacja dotyczy generaliów.

Typowym przykładem zasady naczelnej obowiązującej w UE jest zasada stanowiąca, że czynny podatnik VAT ma prawo do odliczenia podatku, który zapłacił w związku z zakupem towarów i usług związanych ze sprzedażą opodatkowaną. Ta generalna zasada przyniosła państwu polskiemu kilka spektakularnych porażek w Europejskim Trybunale Sprawiedliwości (wyroki ETS będą przywoływane od czasu do czasu w trakcie e-kursu). Polski ustawodawca ma bowiem często zapędy, aby zwrot podatku i prawo do odliczenia ograniczać – prawo unijne przychodzi wówczas podatnikom z pomocą.

Naczelnym aktem, którego treść powinna być znana polskim podatnikom VAT, jest dyrektywa 2006/112/WE (po wpisaniu w wyszukiwarkę Google tego hasła otrzymacie listę stron, na których dyrektywa jest dostępna w języku polskim). Jak każda dyrektywa i ta opatrzona jest wieloma aktami wykonawczymi uszczegóławiającymi jej stosowanie. Na obecnym etapie naszego e-kursu jest jeszcze za wcześnie, aby odwoływać się do poszczególnych jej postanowień, ale przed końcem kursu z pewnością zetkniecie się nieraz z przepisami dyrektywy i jej aktów wykonawczych.

Krajowym aktem prawnym, który normuje kwestie związane z VAT, jest ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Na mocy delegacji zawartych w tej ustawie minister właściwy do spraw finansów publicznych – dalej będziemy go określać ministrem finansów – (czasem w porozumieniu z innym ministrem) wydaje liczne rozporządzenia, które szczegółowo określają warunki stosowania przepisów ustawy. Zanim e-kurs się skończy, większość z tych rozporządzeń będzie Wam znana.

Podatnicy VAT

To, że firma lub osoba jest podatnikiem VAT, nie oznacza automatycznie, że do ceny sprzedawanych towarów lub usług będzie doliczać podatek albo korzystać z odliczenia podatku naliczonego przy zakupach. W podatku od towarów i usług występują bowiem liczne zwolnienia, wyjątki i wyłączenia.

W naszych rozważaniach skoncentrujemy się na podatnikach wykonujących działalność gospodarczą i działalność zbliżoną do działalności gospodarczej. Należy jednak pamiętać, że podatnikiem VAT w szczególnych sytuacjach może stać się osoba fizyczna niewykonująca działalności gospodarczej (będziemy o tym pisać w dalszej części e-kursu, omawiając między innymi transakcje międzynarodowe). Osoby fizyczne mogą być podatnikami VAT – nawet o tym nie wiedząc – również wtedy, kiedy ich działania sprawią, że zostaną one potraktowane jako wykonujące działalność gospodarczą.

O tym, czy jesteś podatnikiem VAT, decyduje ustawa. Mówi ona, że podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

A działalność gospodarcza w ustawie rozumiana jest dość szeroko. Obejmuje ona bowiem wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Typowymi podatnikami VAT są np. wykonujące działalność spółki kapitałowe i osobowe prawa handlowego i cywilnego, spółdzielnie, osoby fizyczne prowadzące jednoosobową działalność gospodarczą, ale również osoby nieprowadzące zarejestrowanej działalności gospodarczej, a dokonujące np. częstotliwej sprzedaży gruntów czy lokali lub uzyskujące przychody z wynajmu.

Są jednak pewne kategorie czynności wyłączone z ustawowej definicji działalności. Nie uznaje się za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą:

1. czynności, z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 12 ust. 1–6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – to czynności wykonywane w ramach stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy,
2. czynności, z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2–9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli z tytułu wykonania tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności oraz wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich.

Ten dość skomplikowany przepis należy rozumieć w uproszczeniu w ten sposób, że jeżeli za skutki aktywności zarobkowej danej osoby odpowiada podmiot zatrudniający (wynajmujący, zlecający) tę osobę, to działalność taka nie jest działalnością gospodarczą.

Oto **przykład**:

Artysta wynajmuje się do wykonania przedstawienia kabaretowego. Organizator sprzedaje bilety, jednak artysta z jakiejś przyczyny nie może wystąpić. To organizator w takim wypadku zwraca pieniądze za bilety i płaci za zarezerwowaną salę. Organizator wykonuje swoje czynności w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Można sobie również wyobrazić, że to artysta organizuje swój występ: wynajmuje sale, organizuje promocję, wynajmuje osobę, która sprzedaje bilety itp. W razie odwołania takiego występu to artysta ponosi konsekwencje finansowe. Jeżeli wspomniany artysta wykazuje taką aktywność częstotliwie, stanie się wykonującym działalność gospodarczą, mimo że nie dokona rejestracji takiej działalności.

Pozostaje tylko wymienić wskazane wyżej przychody określone w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych w art. 13 pkt 2–9. Są to:

(…)

2. przychody z osobiście wykonywanej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, trenerskiej, oświatowej i publicystycznej, w tym z tytułu udziału w konkursach z dziedziny nauki, kultury i sztuki oraz dziennikarstwa, jak również przychody z uprawiania sportu, stypendia sportowe przyznawane na podstawie odrębnych przepisów oraz przychody sędziów z tytułu prowadzenia zawodów sportowych;

3. przychody z działalności duchownych, osiągane z innego tytułu niż umowa o pracę;

4. przychody z działalności polskich arbitrów uczestniczących w procesach arbitrażowych z partnerami zagranicznymi;

5. przychody otrzymywane przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych lub obywatelskich, bez względu na sposób powoływania tych osób, nie wyłączając odszkodowania za utracony zarobek, z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 7;

6. przychody osób, którym organ władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, sąd lub prokurator, na podstawie właściwych przepisów, zlecił wykonanie określonych czynności, a zwłaszcza przychody biegłych w postępowaniu sądowym, dochodzeniowym i administracyjnym oraz płatników, z zastrzeżeniem art. 14 ust. 2 pkt 10, i inkasentów należności publicznoprawnych, a także przychody z tytułu udziału w komisjach powoływanych przez organy władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 9;

7. przychody otrzymywane przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych;

8. przychody z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwane wyłącznie od:

a. osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej,

b. właściciela (posiadacza) nieruchomości, w której lokale są wynajmowane, lub działającego w jego imieniu zarządcy albo administratora – jeżeli podatnik wykonuje te usługi wyłącznie dla potrzeb związanych z tą nieruchomością

c. przedsiębiorstwa w spadku

– z wyjątkiem przychodów uzyskanych na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej oraz przychodów, o których mowa w pkt 9;

9. przychody uzyskane na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze, w tym przychody z tego rodzaju umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej – z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 7.

Wątpliwości

Interpretacja przepisów dotyczących zakresu czynności niestanowiących wykonywanej samodzielnie działalności gospodarczej w praktyce przyniosła wiele problemów. Oto dwa typowe przypadki, w których podatnicy mieli wątpliwości, czy są podatnikami VAT, czy też nie:

> A. Podatnik VAT wykonuje działalność gospodarczą i równocześnie osiąga przychody z tytułu wykonywania umów o dzieło (zlecenie) z zakresu wykraczającego poza przedmiot jego działalności gospodarczej.

Jest to przypadek określony w cytowanym powyżej art. 13 pkt 8 ustawy. Jeżeli z umowy będzie wynikało, że to zamawiający ponosi odpowiedzialność wobec osób trzecich za skutki wynikające z ewentualnych nieprawidłowości w wykonaniu umowy, nie ma podstaw, aby czynności te traktować jako wykonywane przez podatnika VAT. Typowym przykładem będzie np. prowadzenie sklepu i jednoczesne wykonywanie na zlecenie prac malarskich, wykonywanie tłumaczeń, występy na imprezach artystycznych itp.

> B. Podatnik VAT wykonuje działalność gospodarczą i równocześnie osiąga przychody z tytułu umów o dzieło obejmujące wykonywanie czynności z zakresu prowadzonej działalności gospodarczej.

Wspomniany przed chwilą przepis art. 13 pkt 8 ustawy nie uznaje za przychody z tytułu świadczenia usług na podstawie umowy o dzieło lub umowy zlecenia przychodów uzyskanych na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Dlatego w tym przypadku przychody z umów o dzieło będą opodatkowane VAT.

Podatnicy VAT czynni i zwolnieni

Sam fakt, że ktoś stał się podatnikiem VAT, nie oznacza jeszcze, że będzie zobowiązany do doliczania VAT do ceny swoich towarów lub usług. Można być bowiem podatnikiem VAT czynnym (wtedy taki podatnik realizuje pełnię praw i obowiązków wynikających z przepisów o VAT) lub zwolnionym.

Podatnik zwolniony nie ma obowiązków podatnika VAT czynnego, ale też nie może korzystać z jego praw (np. odliczać podatku naliczonego przy zakupie).

Kiedy będziemy podatnikiem VAT zwolnionym

Podatek od towarów i usług zawiera w swojej regulacji szereg postanowień, które wskazują, kto i kiedy, rozpoczynając działalność gospodarczą, nie będzie zobligowany do rejestracji dla celów VAT. Mowa tutaj o zwolnieniach. Ustawa o VAT co do zasady wprowadza możliwość zastosowania zwolnienia z uwagi na wysokość osiągniętego obrotu. Istnieją również tzw. zwolnienia przedmiotowe, to znaczy takie, które zwalniają sprzedaż wybranych towarów bądź usług.

Ustawa o VAT określa także, kto i kiedy bezwzględnie musi stać się podatnikiem VAT. Z taką sytuacją będziemy mieli do czynienia wtedy, gdy rozpoczniemy sprzedaż wskazanego przez ustawę rodzaju towarów bądź usług.

Przenieśmy to na płaszczyznę praktyki. Załóżmy, że rozpoczynacie działalność gospodarczą. Oczywiście pojawia się wątpliwość, czy musicie być podatnikiem VAT. W tym momencie trzeba odpowiedzieć sobie na kilka pytań:

- Jaki będzie przedmiot wykonywanej działalności gospodarczej? Inaczej rzecz ujmując: co będziecie sprzedawać?
- Jakiej wysokości wartość sprzedaży planujecie osiągnąć z tytułu dokonywanej sprzedaży?

Ważne!

Prawie każdy podatnik rozpoczynający działalność gospodarczą jest objęty zwolnieniem. Zwolnieniu temu podlegają podatnicy, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200 000 zł. Do wartości tej sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku.

Natomiast podatnik rozpoczynający w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu VAT jest zwolniony od podatku, jeżeli przewidywana przez niego wartość sprzedaży nie przekroczy w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym kwoty 200 000 zł.

Jak należy rozumieć ten przepis?

Przykład:

Czynny podatnik VAT w 20xx r. prowadził wyłącznie sprzedaż opodatkowaną stawką podstawową 23%. Wartość brutto tej sprzedaży wyniosła 210 000 zł.

Mimo to podatnik ten może skorzystać w roku następnym (przy zachowaniu reguł wynikających z art. 113 ust. 11 ustawy o

VAT) ze zwolnienia podmiotowego. Po wyłączeniu podatku wartość sprzedaży opodatkowanej w 20xx r. wyniosła bowiem 170 731,71 zł (210 000 zł x 100 / 123).

Przykład:

Podatnik rozpoczął działalność gospodarczą 1 czerwca 20xx r. Zakładamy, że rok 20xx ma 365 dni. To oznacza, że do końca roku pozostało 214 dni. Zwolnienie podmiotowe będzie więc wynosiło:

200 000 zł / 365 dni = 547,95 zł – limit zwolnienia dziennego;

547,95 zł x 214 = 117 261,30 zł – limit zwolnienia dla podatnika rozpoczynającego wykonywanie działalności gospodarczej 1 czerwca 20xx r.

Zgodnie z ustawą o VAT, jeżeli faktyczna wartość sprzedaży zwolnionej od podatku w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej przekroczy w trakcie roku podatkowego kwotę 200 000 zł, zwolnienie traci moc począwszy od czynności, którą przekroczono tę kwotę (art. 113 ust. 10).

Wyłączenie prawa do zwolnienia podmiotowego

Omawiane zwolnienie nie będzie miało zastosowania przy sprzedaży wybranych, określonych w ustawie o VAT towarów bądź usług. Chodzi tutaj o sprzedaż u podatników:

1) dokonujących dostaw:

a) towarów wymienionych w załączniku nr 12 do ustawy,

b) towarów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym, z wyjątkiem:

- energii elektrycznej (CN 2716 00 00),

- wyrobów tytoniowych,

- samochodów osobowych, innych niż wymienione w lit. e, zaliczanych przez podatnika, na podstawie przepisów o podatku dochodowym, do środków trwałych podlegających amortyzacji,

c) budynków, budowli lub ich części, w przypadkach, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 lit. a i b,

d) terenów budowlanych,

e) nowych środków transportu,

f) następujących towarów, w związku z zawarciem umowy w ramach zorganizowanego systemu zawierania umów na odległość, bez jednoczesnej fizycznej obecności stron, z wyłącznym wykorzystaniem jednego lub większej liczby środków porozumiewania się na odległość do chwili zawarcia umowy włącznie:

- preparatów kosmetycznych i toaletowych (PKWiU 20.42.1),

- komputerów, wyrobów elektronicznych i optycznych (PKWiU 26),

- urządzeń elektrycznych (PKWiU 27),

- maszyn i urządzeń, gdzie indziej niesklasyfikowanych (PKWiU 28),

g) hurtowych i detalicznych części i akcesoriów do:

- pojazdów samochodowych, z wyłączeniem motocykli (PKWiU 45.3),

- motocykli (PKWiU ex 45.4);

2) świadczących usługi:

a) prawnicze,

b) w zakresie doradztwa, z wyjątkiem doradztwa rolniczego związanego z uprawą i hodowlą roślin oraz chowem i hodowlą zwierząt, a także związanego ze sporządzaniem planu zagospodarowania i modernizacji gospodarstwa rolnego,

c) jubilerskie,

d) ściągania długów, w tym factoringu;

3) nieposiadających siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju.

Ćwiczenie

Zapoznajcie się z zawartością załącznika nr 12 do ustawy o VAT.

Ustawa o VAT - Załącznik numer 12

Dokonanie sprzedaży któregokolwiek z wyżej wymienionych towarów bądź wykonanie którejkolwiek z wymienionych usług oznaczać będzie obowiązek ich opodatkowania bez względu na wysokość osiągniętego przychodu ze sprzedaży.

Wówczas podatnik będzie również zobowiązany do dokonania zgłoszenia rejestracyjnego na formularzu VAT-R. Zgłoszenie VAT-R należy złożyć przed dniem, w którym podatnik utraci prawo do zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy, czyli dniem poprzedzającym datę dokonania sprzedaży.

Odesłania do aktów prawnych

Ustawa o VAT - Artykuły 113 - 114

Ustawa o VAT - Załącznik numer 12

Obowiązki rejestracyjne w razie utraty prawa do zwolnienia

Przyjmijmy, że podatnik utracił prawo do zwolnienia podmiotowego z VAT, tzn. przekroczył kwotę zwolnienia, która pozwalała mu, po spełnieniu innych warunków, z niego korzystać.

Załóżmy również, że nie prowadzi on działalności zwolnionej przedmiotowo z VAT.

W takim przypadku podatnik zobowiązany jest do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego przed dniem, w którym utracił prawo do zwolnienia podmiotowego.

Jak dokonać rejestracji?

Ustawa zobowiązuje podatników do dokonania odpowiedniej rejestracji przed dniem utraty prawa do zwolnienia. Oznacza to, że rozpoczynając działalność gospodarczą, koniecznie należy zarówno określić kwotę zwolnienia przysługującą podatnikowi na dany rok podatkowy, jak i wykazać się odpowiednią czujnością i ostrożnością przy zachowaniu terminu do dokonania rejestracji.

Rejestracji, o której mowa, dokonamy na formularzu VAT-R. Formularz ten stanowi zgłoszenie rejestracyjne dla podatku od towarów i usług.

Rezygnacja ze zwolnienia podmiotowego

Wskazane w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT zwolnienie ze względu na wysokość sprzedaży nie jest obowiązkowe. Każdy podmiot wykonujący działalność gospodarczą ma do wyboru, czy od razu zostać podatnikiem VAT, czy też korzystać ze zwolnienia.

Oczywiście zwolnienie jest wykluczone, gdy podatnik będzie dokonywał dostawy towarów bądź świadczenia usług, co do których bezwzględnie istnieje obowiązek rejestracji dla celów VAT (np. sprzedaż nowych środków transportu).

Różne czynniki mogą wpływać na to, czy podatnik zdecyduje się na rejestrację dla celów VAT, czy też nie. Zależeć to może od rodzaju kontrahentów (osoby fizyczne, podmioty gospodarcze będące podatnikami VAT) lub od specyfiki dokonywanej sprzedaży.

Zwolnieniem z VAT objęta jest np. działalność rolnicza. Jednak rolnicy dokonujący znacznych inwestycji w swoje gospodarstwa decydują się na rejestrację do VAT głównie z uwagi na możliwość skorzystania ze zwrotu VAT. Konstrukcja VAT pozwala na pomniejszenie podatku ze sprzedaży o podatek widniejący na fakturach zakupu (podatek naliczony). Nadwyżka podatku naliczonego nad należnym w danym okresie rozliczeniowym (najczęściej jest to miesiąc) oznacza możliwość starania się o zwrot tej nadwyżki. W przypadku rolników zdecydowana część ich sprzedaży opodatkowana jest stawką preferencyjną w wysokości 5%, natomiast towary będące przedmiotem zakupów do działalności rolniczej opodatkowane są stawką 23% (maszyny, paliwa). Zatem jest duże prawdopodobieństwo istnienia w każdym okresie rozliczeniowym nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, a to oznacza możliwość występowania przez podatnika o zwrot tej różnicy na rachunek bankowy.

Rezygnacja ze zwolnienia wiąże się dla podatnika z obowiązkiem złożenia zgłoszenia VAT-R.

W razie rezygnacji ze zwolnienia podatnik jest zobowiązany do złożenia zgłoszenia VAT-R przed początkiem miesiąca, w którym rezygnuje ze zwolnienia (podatnicy, którzy w poprzednim roku prowadzili działalność gospodarczą), bądź przed dniem wykonania pierwszej czynności opodatkowanej VAT w razie rezygnacji ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 9 ustawy (podatnicy rozpoczynający wykonywanie czynności opodatkowanych w trakcie roku podatkowego).

Powrót do zwolnienia podmiotowego

Utrata prawa do zwolnienia bądź rezygnacja ze zwolnienia podmiotowego nie oznaczają, że będziecie nieodwołanie podatnikami VAT aż do czasu zakończenia wykonywania działalności gospodarczej.

Podatnik ma prawo do powrotu do zwolnienia z VAT. Podatnik, który utracił prawo do zwolnienia z podatku lub zrezygnował z tego zwolnienia, może – nie wcześniej niż po upływie roku, licząc od końca roku, w którym utracił prawo do zwolnienia lub zrezygnował z tego zwolnienia – ponownie skorzystać ze zwolnienia podmiotowego.

Zatem podatnik, który utracił prawo do zwolnienia 2 lipca 20xx r., będzie mógł skorzystać ze zwolnienia z VAT nie wcześniej niż 1 stycznia roku 20xx + 2 (o ile w roku następującym po roku 20xx nie przekroczy kwoty zwolnienia podmiotowego).

Powrót do zwolnienia musi zostać zgłoszony naczelnikowi urzędu skarbowego, który jest właściwy dla podatnika w zakresie VAT. Zgłoszenia dokonujecie na formularzu VAT-R, zaznaczając, że będziecie korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT.

Wyłączenia z kręgu podatników

Obok regulacji, które wskazują, kto i kiedy będzie podatnikiem VAT, istnieją też takie, które stwierdzają, kto i kiedy takim podatnikiem nie będzie.

I tak, za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą nie uznaje się czynności (a tym samym podmioty je wykonujące nie będą podatnikami VAT), z tytułu których przychody zostały wymienione:

a. w art. 12 ust. 1–6 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (mowa tutaj o stosunku pracy i umowach pokrewnych),
b. w art. 13 pkt 2–9 ww. ustawy, jeżeli z tytułu wykonania tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny między zlecającym wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych – artykuł 13

1) uchylony;

2) przychody z osobiście wykonywanej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, trenerskiej, oświatowej i publicystycznej, w tym z tytułu udziału w konkursach z dziedziny nauki, kultury i sztuki oraz dziennikarstwa, jak również przychody z uprawiania sportu, stypendia sportowe przyznawane na podstawie odrębnych przepisów oraz przychody sędziów z tytułu prowadzenia zawodów sportowych;

3) przychody z działalności duchownych, osiągane z innego tytułu niż umowa o pracę;

4) przychody z działalności polskich arbitrów uczestniczących w procesach arbitrażowych z partnerami zagranicznymi;

5) przychody otrzymywane przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych lub obywatelskich, bez względu na sposób powoływania tych osób, nie wyłączając odszkodowania za utracony zarobek, z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 7;

6) przychody osób, którym organ władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, sąd lub prokurator, na podstawie właściwych przepisów, zlecił wykonanie określonych czynności, a zwłaszcza przychody biegłych w postępowaniu sądowym, dochodzeniowym i administracyjnym oraz płatników, z zastrzeżeniem art. 14 ust. 2 pkt 10, i inkasentów należności publicznoprawnych, a także przychody z tytułu udziału w komisjach powoływanych przez organy władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 9;

7) przychody otrzymywane przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania,należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych;

7a) przychody otrzymywane przez członków Rady Mediów Narodowych;

8) przychody z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwane wyłącznie od:

a) osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej,

b) właściciela (posiadacza) nieruchomości, w której lokale są wynajmowane, lub działającego w jego imieniu zarządcy albo administratora – jeżeli podatnik wykonuje te usługi wyłącznie dla potrzeb związanych z tą nieruchomością,

c) przedsiębiorstwa w spadku

– z wyjątkiem przychodów uzyskanych na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej oraz przychodów, o których mowa w pkt 9;

9) przychody uzyskane na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze, w tym przychody z tego rodzaju umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej – z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 7.

Jak widzicie, możliwość nieuznania za działalność gospodarczą wykonywanych czynności opisanych w punkcie b wymaga od podatnika spełnienia warunków tam wymienionych. To z kolei oznacza, że zawarta umowa, np. na świadczenie usług w ramach kontraktu menedżerskiego, musi zawierać odpowiednie postanowienia, aby można było stwierdzić, czy będziemy mieli do czynienia z podatnikiem VAT w ramach wykonywanych przez niego czynności, czy też nie.

Przykład:

Podatnik w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej zawarł umowę o świadczenie usług w zakresie zarządzania. Podatnik jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT prowadzącym działalność gospodarczą m.in. w obszarze doradztwa w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania, sklasyfikowanego pod symbolem PKD 70.22.Z.

Na podstawie umowy zobowiązał się do osobistego świadczenia na rzecz spółki, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, usług polegających na:

- kierowaniu spółką,
- zarządzaniu majątkiem spółki,
- reprezentacji spółki wobec organów państwowych, organów samorządu terytorialnego i innych podmiotów oraz osób trzecich w zakresie przedmiotowym określonym w przepisach prawa, statucie spółki i regulaminie organizacyjnym spółki dla wiceprezesa zarządu.

Umowa reguluje warunki wykonywania zleconych czynności, kwestie wynagrodzenia oraz zakres odpowiedzialności podatnika wobec osób trzecich z tytułu wykonania czynności objętych umową. Zgodnie z postanowieniami umowy zarządzający ponosi odpowiedzialność wobec spółki i osób trzecich za szkodę wyrządzoną przez niego w związku z wykonywaniem umowy, będącą następstwem niewykonania lub nienależytego wykonania usług zarządczych. Podatnik zawarł umowę odpowiedzialności cywilnej z tytułu roszczeń powstałych w związku z niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem umowy.

Jednocześnie na podstawie umowy podatnik kształtuje sposób wykonywania usług zarządczych samodzielnie, tak aby mogły one być wykonywane należycie w czasie i zakresie ilościowym odpowiednim dla potrzeb spółki. Dysponuje niezależnością i samodzielnością w działaniu i nie podlega kierownictwu innych podmiotów. Zarządzający ma współdziałać z pozostałymi członkami zarządu oraz organami spółki.

Zobowiązany jest także świadczyć usługi zgodnie z umową, obowiązującym prawem, statutem spółki oraz uchwałami podjętymi przez organy spółki, jak również innymi wewnętrznymi regulacjami spółki i jej organów. Przychody podatnika z tytułu wykonywanej umowy kwalifikowane są do przychodów, o których mowa w art. 13 pkt 2–9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zawarta umowa zawiera regulacje dotyczące warunków wykonywania czynności i wynagrodzenia. Równocześnie umowa wprost stanowi o odpowiedzialności zarządzającego. W konsekwencji nie został spełniony warunek, o którym mowa w ustawie o VAT. To oznacza, że działalność podatnika będzie działalnością gospodarczą, a co za tym idzie będzie on podatnikiem VAT (w zależności od okoliczności: czynnym bądź zwolnionym).

Uwaga!

W przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie za podatnika uważa się osobę, która złoży zgłoszenie rejestracyjne VAT na zasadach określonych w ustawie. Przepis ten stosuje się również do osób fizycznych prowadzących wyłącznie działalność rolniczą.

Ustawa o VAT zawiera jeszcze jedno wyłączenie z katalogu podmiotów uznawanych przez tę ustawę za podatników. W myśl art. 15 ust. 6 nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Zatem kryterium decydującym o uznaniu organu władzy publicznej za podatnika VAT jest zachowywanie się nie jak organ władzy publicznej, lecz jak podmiot gospodarczy (przedsiębiorca) w stosunku do określonych transakcji lub czynności. Gmina wykonująca zadania nałożone na nią ustawą o samorządzie gminnym (bądź inną ustawą) nigdy nie będzie traktowana jako podatnik VAT.

Przykładowo: gmina, która pobiera opłatę za wydanie zezwolenia na sprzedaż alkoholu, nie działa jako podatnik, a czynności te nie podlegają opodatkowaniu VAT. Jest to czynność mieszcząca się w sferze publicznoprawnej, w wykonywaniu której gmina występuje w roli organu władzy publicznej.

Podstawowe prawa i obowiązki podatników VAT

Jak to zwykle z podatkami bywa, praw jest znacznie mniej niż obowiązków. Podstawowym prawem czynnego podatnika VAT jest możliwość odliczenia podatku zapłaconego przy zakupach związanych ze sprzedażą opodatkowaną (niestety, przy prowadzeniu sprzedaży zwolnionej z VAT podatku naliczonego przy zakupach nie będzie można odliczyć – z kilkoma wyjątkami).

Podatnik czynny ma prawo wystawiać faktury VAT (ale to też oczywiście obowiązek). Podatnik jest także uprawniony do zwrotu VAT, którego nie odliczył od podatku należnego. Niestety, ten zwrot ograniczony jest wieloma warunkami – będziemy o nich pisać w dalszej części e-kursu.

A jakie są podstawowe obowiązki czynnego podatnika VAT?

Musi wystawiać faktury VAT, musi prowadzić ewidencje sprzedaży i zakupu VAT służące do poprawnego sporządzenia deklaracji. Podatnik jest też obowiązany przekazywać do urzędu skarbowego okresowo sporządzane deklaracje VAT i – oczywiście – musi wpłacać do budżetu kwoty podatku VAT do zapłaty w terminach określonych w przepisach.

W zależności od rodzaju transakcji przeprowadzanych przez podatników ich obowiązki są dużo szersze – będziemy je omawiać już w następnych lekcjach.