Table of Contents

Table of Contents 1
Zakres oddziaływania - czyli co jest opodatkowane podatkiem VAT 2
Powszechność opodatkowania 2
Zakres przedmiotowy opodatkowania 2
Świadczenie usług 4
Pośrednictwo w świadczeniu usług 4
Zakres opodatkowania – zawodowy charakter podmiotu wykonującego czynności opodatkowane VAT 4
Krajowe przepisy dotyczące zakresu przedmiotowego opodatkowania 5
Dostawa towarów i świadczenie usług w ustawie o VAT 5
Usługi 6
Podatnicy VAT 6
Podatnicy VAT czynni i zwolnieni 8
Wyłączenia z kręgu podatników 8
Podsumowanie 10

Zakres oddziaływania - czyli co jest opodatkowane podatkiem VAT

W poprzedniej lekcji poznaliście mechanikę działania VAT i przyczyny, dla których podatek ten został nazwany podatkiem od wartości dodanej. W dalszych materiałach znajdziecie uzasadnienie polskiej nazwy: podatek od towarów i usług (w skrócie: PTU). Przedstawimy zakres oddziaływania tego podatku, omawiając jednocześnie czynności, które nie są nim objęte.

Jak już wiecie, podatek od towarów i usług podlega harmonizacji w obrębie krajów Unii Europejskiej. Aktem prawnym, który wprowadza ogólne normy harmonizujące, jest między innymi dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (w przyszłości będziemy ją nazywać dyrektywą VAT). Jej zapisy realizują podstawowe zasady wspólnego systemu VAT. Jedną z nich jest powszechność opodatkowania.

W trakcie omawiania zagadnień związanych z podatkiem VAT często trzeba odwoływać się do postanowień dyrektywy VAT – krajowa ustawa o podatku od towarów i usług stanowi próbę jej implementacji. Będziecie mieli zapewne okazję nieraz się przekonać, że nie jest to próba do końca udana, chociaż kolejne nowelizacje ustawy zdają się stopniowo tę sytuację poprawiać. Wybrane postanowienia dyrektywy VAT pozwolą zrozumieć, dlaczego ustawa o podatku od towarów i usług ma taki, a nie inny kształt.

Powszechność opodatkowania

Dyrektywa VAT – artykuł 1

1. Niniejsza dyrektywa ustanawia ***wspólny system podatku od wartości dodanej*** *(VAT).*

2. Zasada wspólnego systemu VAT polega na ***zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego*** *dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług,* ***niezależnie od liczby transakcji****, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem. VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi,* ***jest wymagalny od każdej transakcji****, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów. Wspólny system VAT stosuje się* ***aż do etapu sprzedaży detalicznej włącznie****.*

Pierwszy artykuł dyrektywy VAT realizuje postulat powszechności opodatkowania – nakłada generalnie na wszystkie towary i usługi podatek od towarów i usług, mający charakter konsumpcyjny (w poprzedniej lekcji poznaliście mechanizm, który „przenosi" ostatecznie podatek na konsumenta, czyli ostatnią osobę w łańcuchu, uczestniczącą w ostatnim opodatkowanym etapie obrotu, to jest sprzedaży detalicznej).

Harmonizacja podatku i stosowania zasad określonych w dyrektywie VAT zapobiega sytuacji, w której jedno lub więcej państw stosowałoby zwolnienia z opodatkowania inne niż pozostałe państwa. W efekcie mogłoby to zakłócić naliczanie podatku w sposób realizujący zasadę generalną – opodatkowanie ostatecznej konsumpcji towarów i usług, a podatek od towarów i usług rozliczany jest w transakcjach dokonywanych na całym zjednoczonym rynku.

To jest właśnie przyczyna, dla której często słyszymy od naszych ustawodawców, że mają związane ręce w kwestii stosowania zwolnień lub preferencyjnych stawek opodatkowania. W większości przypadków istotnie jesteśmy związani postanowieniami dyrektywy VAT, która dokładnie określa zasady stosowania podatku oraz obszary zwolnień i wyłączeń spod opodatkowania VAT.

Po tym wstępie czas poznać zakres przedmiotowy opodatkowania VAT. W pierwszej kolejności przedstawiamy uregulowania dyrektywy, abyście mogli porównać je z zapisami umieszczonymi w polskiej ustawie o podatku od towarów i usług.

Zakres przedmiotowy opodatkowania

Przedmiot opodatkowania VAT został określony w dyrektywie w bardzo szeroki sposób (realizując zasadę powszechności opodatkowania). Opodatkowaniu VAT podlega bowiem:

1. dostawa towarów wykonywana za wynagrodzeniem (odpłatna dostawa) na terytorium kraju przez podatnika występującego w takim charakterze,
2. odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego,
3. odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze,
4. import towarów na terytorium kraju.

Pojęcia występujące w punktach 1–4 również zostały zdefiniowane w dyrektywie VAT. Nie będziemy się jeszcze w tym momencie zajmować definicjami dotyczącymi obrotu międzynarodowego. Koncentrując się na obrocie krajowym, należy wiedzieć, że zgodnie z dyrektywą (i ustawą krajową – jak się za chwilę przekonacie) **dostawa towarów** to przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel. **Świadczenie usług** to każda transakcja niestanowiąca dostawy towarów.

Już w tej definicji widać, że chodzi o maksymalne uszczelnienie systemu opodatkowania. Powyższa para definicji wyczerpuje praktycznie cały zakres obrotu.

Dodatkowo za dostawę towarów zgodnie z dyrektywą uznaje się również inne czynności:

a. przeniesienie prawa własności do towaru w zamian za odszkodowanie, z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa,
b. faktyczne przekazanie towaru zgodnie z umową najmu towarów na czas określony lub sprzedaży towaru na warunkach odroczonej płatności, która zawiera klauzulę o przeniesieniu własności w następstwie normalnych zdarzeń nie później niż z chwilą zapłaty ostatniej raty,
c. przekazanie towaru na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja płacona jest od zakupu lub sprzedaży.

Dyrektywa pozwala również państwom członkowskim UE uznać za dostawę towarów przekazanie niektórych robót budowlanych.

Wskazówka

Czytając przepisy, nigdy nie polegajcie na dosłownym (literalnym) rozumieniu przedstawionych tam sformułowań. Zawsze konieczne jest sprawdzenie, czy ogólnie znane pojęcie nie zostało w jakiś sposób zdefiniowane dla celów czytanego przepisu i czy zakres pojęciowy nie został znacznie rozszerzony lub zawężony. Stosowanie się do tej zasady pomoże uniknąć wielu nieporozumień i błędnych wniosków.

Poniżej przekonacie się, że dostawa za wynagrodzeniem może być równie dobrze bezpłatna – to dobry przykład.

Za dostawę za wynagrodzeniem uznano też pewne kategorie czynności realizowanych bez wynagrodzenia. Są to:

- wykorzystanie przez podatnika dóbr (towarów) stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa – do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, albo
- nieodpłatne przekazanie lub też wykorzystanie dóbr (towarów) stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do innych celów niż działalność gospodarcza podatnika

– jeżeli podatnikowi w stosunku do tych towarów lub ich części przysługiwało prawo do odliczenia podatku w całości lub w części.

Jednak zasady tej nie stosuje się w przypadkach, gdy przedmiotem przekazania – dla celów działalności przedsiębiorstwa – są prezenty o małej wartości lub próbki (pojęcia prezentu o małej wartości i próbki zdefiniowane są w przepisach).

Państwa członkowskie mogą uznać za dostawę za wynagrodzeniem inne rodzaje czynności, takie jak:

a. wykorzystanie przez podatnika dla celów jego działalności towarów wyprodukowanych, zbudowanych, wydobytych, przetworzonych, nabytych lub importowanych w ramach takiej działalności, jeżeli podatek od wartości dodanej od takich towarów – w przypadku ich nabycia od innego podatnika – nie podlegałby w całości odliczeniu,
b. wykorzystanie przez podatnika towarów dla celów transakcji niepodlegającej opodatkowaniu, w przypadku gdy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu w momencie ich nabycia albo w sytuacji gdy w razie nabycia tych towarów od innego podatnika naliczony przy tym podatek nie podlegałby w całości odliczeniu,
c. zatrzymanie towarów przez podatnika lub jego następców prawnych po zaprzestaniu wykonywania przez niego działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, jeśli podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu w momencie ich nabycia albo w sytuacji gdy w przypadku nabycia tych towarów od innego podatnika naliczony przy tym podatek nie podlegałby w całości odliczeniu.

Państwa członkowskie mogą uznać – w razie przekazania przez podatnika, bez względu na formę, tj. zarówno odpłatnie, jak i nieodpłatnie, lub jako aportu do spółki, całości bądź części majątku przedsiębiorstwa – że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku osoba, której przekazano towary, będzie traktowana jako następca prawny przekazującego ten majątek.

Być może wydaje się Wam to skomplikowane. Ale takie nie jest. Przyjrzyjcie się jeszcze raz powyższym przepisom pod innym kątem. Wszystkie te przepisy (również dalsze, dotyczące usług, które za chwilę poznacie) realizują zasadę ostatecznego opodatkowania ostatniego etapu obrotu (konsumpcji).

Przepisy te zaczynają działać w momencie, w którym okaże się, że towar, którego nabywca miał prawo do odliczenia VAT

(nabywał ten towar do dalszego obrotu), zmienia charakter tego towaru na konsumpcyjny – w tym momencie pojawia się konieczność opodatkowania tej konsumpcji podatkiem VAT. Zilustrujemy to prostym przykładem.

Przykład:

Pan Adam, prowadzący działalność gospodarczą, kupił chłodziarkę. Służy ona pracownikom i klientom firmy jako element wyposażenia. Pan Adam jest czynnym podatnikiem VAT, wobec tego VAT naliczony przy zakupie chłodziarki odliczył od swojego VAT-u należnego (pamiętacie definicję VAT-u naliczonego i należnego?). W pewnym momencie doszedł jednak do wniosku, że chłodziarka bardziej przyda mu się w domu – do celów prywatnych. Po roku zmienił więc przeznaczenie chłodziarki.

W tym momencie – z powodu zmiany przeznaczenia nabytego towaru mimo braku odpłatności (przekazanie na potrzeby prywatne nastąpiło przecież bez żadnej płatności) – powstaje konieczność opodatkowania takiej transakcji VAT (w wyniku decyzji pana Adama okazało się, że chłodziarka była przedmiotem ostatniej w łańcuchu transakcji, a pan Adam ostatecznie zamienił się w konsumenta).

Sposób realizacji obowiązku opodatkowania takiej transakcji to już zupełnie inna historia – będziemy o tym mówić między innymi w części poświęconej korektom podatku VAT.

Świadczenie usług

Dyrektywa precyzuje oczywiście również zakres pojęciowy „świadczenia usług". To po prostu każda transakcja, która nie stanowi dostawy towarów. Jeżeli jakaś odpłatna operacja (transakcja) nie zostanie wyraźnie w ustawie wyłączona z opodatkowania, a będzie wykonywana przez podatnika VAT, z pewnością wypełni jedną z definicji – dostawy lub usługi.

Świadczenie usług może obejmować między innymi jedną z następujących czynności:

a. przeniesienie praw do wartości niematerialnych bez względu na to, czy są one przedmiotem dokumentu ustanawiającego tytuł prawny, czy też nie,
b. zobowiązanie do zaniechania działania lub do tolerowania czynności albo sytuacji,
c. świadczenie usług na podstawie nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa.

Ponadto przez świadczenie usług za wynagrodzeniem rozumie się:

1. wykorzystanie dóbr (towarów) stanowiących składniki majątku przedsiębiorstwa dla potrzeb podatnika lub jego pracowników,
2. wykorzystanie tych towarów dla celów innych niż potrzeby przedsiębiorstwa – jeśli podatek od wartości dodanej od powyższych dóbr (towarów) podlegałby w całości lub w części odliczeniu,
3. nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na jego własny użytek lub użytek jego pracowników albo dla celów innych niż związane z jego działalnością.

Państwa członkowskie mają możliwość odstąpienia od tych postanowień – takie odstąpienie nie może jednak prowadzić do naruszania zasad konkurencji.

Pośrednictwo w świadczeniu usług

Dyrektywa wskazuje, że w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten sam podatnik otrzymał i wyświadczył te usługi.

Zakres opodatkowania – zawodowy charakter podmiotu wykonującego czynności opodatkowane VAT

Gdyby czytać przepisy dyrektywy nie dość starannie, można by odnieść wrażenie, że praktycznie każda transakcja dokonywana przez każdego obywatela na terytorium Unii Europejskiej byłaby opodatkowana VAT. Oczywiście tak nie jest. Warunkiem opodatkowania podatkiem od towarów i usług określonych czynności jest wykonywanie tych czynności przez podatnika **występującego „w takim charakterze"**.

Jako podatnika dyrektywa określa każdą osobę wykonującą **samodzielnie** w dowolnym miejscu działalność gospodarczą **bez względu na cel czy rezultaty takiej działalności**. Wobec tego wyłącznie czynności podatnika (dostawa towarów i świadczenie usług) realizowane przez niego w ramach zdefiniowanej w dyrektywie „działalności gospodarczej" podlegają opodatkowaniu VAT, a takie, które nie są związane z tą działalnością, podatkowi nie podlegają.

Na tle tej ostatniej zasady pojawiają się w Polsce nieustannie spory. Fiskus w poszukiwaniu nowych źródeł dochodów uznaje od czasu do czasu za podatników VAT coraz to nowe grupy obywateli, którzy co prawda zajmują się sprzedażą, ma

to jednak – po pierwsze – charakter incydentalny, niezwiązany ze zorganizowanym prowadzeniem działalności, a po drugie – dotyczy najczęściej składników majątku, które nie są związane w jakikolwiek sposób z działalnością.

Na szczęście, w wyniku jednolitej linii orzeczniczej przyznającej w sporach rację podatnikom to stanowisko uległo zmianie.

Wyrazem tego może być prezentowany w interpretacjach pogląd, że podatnik, który w chwili nabycia nieruchomości nie działa jako osoba wykonująca działalność gospodarczą, sprzedając te działki pod budowę, nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów usług. Jeszcze parę lat temu takie stanowisko było rzadkością.

Krajowe przepisy dotyczące zakresu przedmiotowego opodatkowania

Ustawa o podatku od towarów i usług implementuje przepisy dyrektywy dość dosłownie. Opodatkowaniu VAT podlegają:

1. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,
2. eksport towarów,
3. import towarów na terytorium kraju,
4. wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju,
5. wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Dodatkowo opodatkowaniu podlegają na zasadach szczegółowo określonych w ustawie towary przy likwidacji działalności spółki i zaprzestaniu działalności przez osobę fizyczną.

Wymienione wyżej czynności podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.

Wyłączenia spod opodatkowania nie są zbyt liczne. Przepisów ustawy nie stosuje się jedynie do:

a. transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa,
b. czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.

Dostawa towarów i świadczenie usług w ustawie o VAT

Przez dostawę towarów należy rozumieć **przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel**, w tym również:

1. przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie,
2. wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony albo umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową bądź z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione,
3. wydanie towarów na podstawie umowy komisu: między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej,
4. wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisu, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta,
5. ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu albo własności domu jednorodzinnego,
6. oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste,
7. zbycie praw, o których mowa wyżej w pkt 5 i 6.

Odpłatną dostawą towarów będzie także **przekazanie nieodpłatnie** przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, **w szczególności**:

- przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia,
- wszelkie inne darowizny

– jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów bądź ich części składowych.

Wskazówka

Zwróćcie uwagę na użycie przy określeniu zakresu opodatkowania w przypadku nieodpłatnego przekazania wyrażenia „w szczególności". Użycie w przepisach takiego wyrażenia zawsze oznacza otwarcie katalogu wymienionych w nim czynności – podane czynności mają jedynie charakter przykładowy, najczęściej występujący. W razie zastosowania sformułowania „w szczególności" nie można powołać skutecznie argumentu, że dana czynność nie została w przepisie wymieniona. Istnieje jednak również druga strona medalu – brak takiego sformułowania przy wyliczeniu oznacza, że katalog ma charakter zamknięty. Gdyby ustawodawca chciał bowiem pozostawić katalog otwartym, użyłby sformułowania rozszerzającego. Tę zasadę często z powodzeniem stosują prawnicy, broniąc praw podatników.

Nie jest opodatkowane nieodpłatne przekazanie drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych, prezentów o małej wartości oraz próbek.

Prezenty o małej wartości to przekazywane przez podatnika jednej osobie towary:

a. o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 zł, jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób,
b. których przekazania nie ujęto w ewidencji, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia – jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 20 zł.

Próbka to identyfikowalny jako próbka egzemplarz towaru lub jego niewielka ilość, które pozwalają na ocenę cech i właściwości towaru w jego końcowej postaci, przy czym ich przekazanie (wręczenie) przez podatnika:

- ma na celu promocję tego towaru oraz
- nie służy zasadniczo zaspokojeniu potrzeb odbiorcy końcowego w zakresie danego towaru, chyba że zaspokojenie potrzeb tego odbiorcy jest nieodłącznym elementem promocji tego towaru i ma skłaniać odbiorcę do zakupu promowanego towaru.

Usługi

Odpłatne świadczenie usług to każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów – w świetle definicji przytoczonych wyżej – w tym również:

a. przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej,
b. zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności albo sytuacji,
c. świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu albo nakazem wynikającym z mocy prawa.

Dodatkowo za odpłatne świadczenie usług uznaje się także:

1. użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów bądź ich części składowych;
2. nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

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 jesteście **podatnikami 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).

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.

Podsumowanie

Jak widzicie, zakres przedmiotowy opodatkowania jest bardzo szeroki. Przepisy krajowe implementują regulacje unijne, zabezpieczając w ten sposób realizację zasady powszechności podatku od towarów i usług. Głównym celem jest zapewnienie opodatkowania VAT konsumpcji – stąd liczne przepisy rozszerzające katalog czynności uważanych za odpłatną dostawę i odpłatne świadczenie usług.