

PODATEK VAT

Zakres opodatkowania VAT

Czynności podlegające opodatkowaniu

Zgodnie z art. 5 ustawy o VAT, opodatkowaniu tym podatkiem podlegają:

- **odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,**
- **eksport towarów** - rozumiany jako potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej w wykonaniu czynności określonych jako dostawa towarów,
- **import towarów** - rozumiany jako przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju,
- **towary objęte remanentem likwidacyjnym**, o którym mowa w art. 14 ustawy o VAT w przypadku likwidacji działalności przez osoby fizyczne lub spółki nieposiadające osobowości prawnej,
- **wewnątrzspółnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju,**
- **wewnątrzspółnotowa dostawa towarów.**

Czynności podlegające opodatkowaniu

Nie jest to pełna lista czynności podlegających opodatkowaniu, bowiem z treści przepisów wyprowadzić można wniosek, iż opodatkowaniu podlega również **import usług** (art. 2 pkt 9 ustawy) rozumiany jako zakup usług od podatników mających siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej poza terytorium kraju, z tytułu wykonania których podatnikiem jest polski podatnik VAT.

Czynności podlegające opodatkowaniu

Przez:

- **wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów** - należy rozumieć nabycie towarów od podmiotu będącego podatnikiem na terytorium jednego z krajów Wspólnoty przez podatnika polskiego, który będzie zobowiązany do rozliczenia podatku należnego od tego nabycia, według stawki krajowej;
- **wewnątrzwspólnotową dostawę towarów** - należy rozumieć dostawę towaru na rzecz podmiotu mającego siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności na terytorium UE, który będzie zobowiązany do rozliczenia podatku należnego według stawki obowiązującej w kraju docelowym; polski podatnik z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy rozliczy podatek należny według stawki 0%;
- **eksport towarów** - należy rozumieć wywóz towarów poza terytorium UE w wykonaniu czynności określonych w ustawie, przy czym wywóz dokonywany może być zarówno przez dostawcę lub w jego imieniu, jak i przez nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub w jego imieniu;
- **import towarów** - należy rozumieć przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego (spoza UE) na terytorium Polski;
- **import usług** - należy rozumieć nabycie usług, świadczonych przez podatników niemających siedziby bądź miejsca zamieszkania albo pobytu na terytorium kraju, z tytułu wykonania których podatnikiem jest polski podatnik VAT.

Definicja towarów

Przez **towary** rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii. Wynika to z art. 2 pkt 6 ustawy o VAT.

Oznacza to, że dostawa wystąpi zarówno w przypadku przeniesienia prawa do rozporządzania ruchomością, jak i nieruchomością.

Towarem nie są natomiast prawa i wartości niematerialne i prawne.

Definicja dostawy towarów

- **Dostawa towarów** to pojęcie zaczerpnięte z prawa Unii Europejskiej.
Oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel (art. 7, ust. 1 ustawy o VAT).

Definicja dostawy towarów

Należy poczynić dwa zastrzeżenia.

- Po pierwsze pojęcia dostawy w rozumieniu przepisów ustawy nie należy utożsamiać z umową dostawy w rozumieniu przepisów prawa cywilnego (art. 605-612 Kodeksu cywilnego). Jest to odrębna kategoria nawiązująca do przepisów dyrektyw unijnych.
- Po drugie, przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, a nie jako właściciel.

Definicja dostawy towarów

Tym samym dostawy w rozumieniu prawa podatkowego nie można utożsamiać z koniecznością przeniesienia prawa własności.

- Wystarczające, jest przeniesienie własności, w sensie ekonomicznym, czyli przeniesienie na inny podmiot faktycznej kontroli nad towarem i możliwości dysponowania tym towarem podobnie jak właściciel.
- Dostawa towarów na gruncie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej została wręcz oderwana od prawa cywilnego, przede wszystkim po to, by uniezależnić opodatkowanie tym zharmonizowanym na poziomie Unii Europejskiej podatkiem od niejednokrotnie różniących się regulacji prawa cywilnego obowiązujących w poszczególnych państwach członkowskich.

Definicja dostawy towarów

Jest to więc taka **dostawa, której jedną z cech jest odpłatność**, przy czym ustawodawca nie posługuje się pojęciem sprzedaży, ale pojęciem odpłatnej dostawy towarów, która *na gruncie ustawy o VAT ma rozumienie szersze niż pojęcie sprzedaży w ujęciu kodeksu cywilnego (wyrok WSA w Warszawie z 17.05.2013 r., III SA/Wa 3407/12)*.

- **Dostawę towarów odróżnia się od sprzedaży, która na gruncie VAT jest pojęciem szerszym i obejmuje dostawę towarów, świadczenie usług, WDT oraz eksport.**

Dostawa towarów

Postępując się pojęciem: "**dostawa towarów**" (art. 7 ustawy) ustawodawca ma na myśli przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (a zatem dla opodatkowania nie musi nastąpić przeniesienie własności towaru w rozumieniu przepisów prawa cywilnego), w tym:

- 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;
- wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione;
- wydanie towarów na podstawie umowy komisu między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej;
- wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisu, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta;

Dostawa towarów

- 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 lub własności domu jednorodzinnego;
- oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste;
- zbycie praw do lokali spółdzielczych i prawa wieczystego użytkowania gruntów;

Dostawa towarów

- przekazanie nieodpłatne 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 prawo w całości lub w części, prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych towarów.

Dostawa towarów

- **Wszelkie przekazania przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa bez wynagrodzenia podlegają opodatkowaniu, jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia VAT od tych czynności, w całości lub w części. Bez znaczenia pozostaje fakt czy przekazanie nastąpi na cele związane czy niezwiązane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem.**
- Reasumując, w sytuacji gdy podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów - ich późniejsze przekazanie w formie nieodpłatnej będzie podlegało opodatkowaniu, z wyjątkiem sytuacji gdy przedmiotem nieodpłatnego przekazania będą:
- próbka, drukowany materiał reklamowy lub informacyjny,
- towar o jednostkowej cenie nabycia (lub koszcie wytworzenia) nieprzekraczającej 10 zł,
- towary przekazywane jednej osobie o jednostkowej cenie nabycia przekraczającej 10 zł, lecz o łącznej wartości nieprzekraczającej 100 zł w ciągu roku, jeżeli podatnik będzie prowadził ewidencję osób obdarowanych (z tym że przekroczenie ww. limitu powoduje, iż przekazanie to podlegać będzie opodatkowaniu).
-

Definicja sprzedaży

Przez **sprzedaż** rozumie się odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Wynika to z art. 2 pkt. 22 ustawy o VAT

Sprzedaż towarów

Najbardziej powszechną – z punktu widzenia podatku VAT – formą odpłatnej dostawy, jest **sprzedaż towarów**, tj. czynność określona (w ujęciu cywilistycznym) w art. 535 Kc, tj. umowa sprzedaży, na podstawie której sprzedawca zobowiązuje się do przeniesienia własności rzeczy i jej wydania kupującemu, a kupujący do odebrania tej rzeczy i zapłacenia sprzedawcy określonej ceny; przy czym opodatkowaniu nie podlegają umowy sprzedaży, lecz czynności podejmowane dla wykonywania tych umów.

W zakres sprzedaży objętej VAT wchodzi zatem sprzedaż we wszystkich jej formach określonych w Kc, a więc np. sprzedaż na raty, sprzedaż z zastrzeżeniem własności rzeczy sprzedanej, sprzedaż na próbę, sprzedaż wysyłkowa, kompensacyjna.

Świadczenie usług

Przez **świadczenie usług**, zdefiniowane w art. 8 ustawy, należy rozumieć każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów, w tym w szczególności:

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

Również i w tym przypadku ustawodawca w art. 5 ust. 1 pkt 1 określa, iż opodatkowaniu podlega odpłatne świadczenie usług.

Jeśli zatem będziemy mieli do czynienia z usługami świadczonymi nieodpłatnie, zasadniczo pozostaną one poza działaniem ustawy o VAT.

Nieodpłatne świadczenie usług

Zgodnie z [art. 8 ust. 2](#) ustawy o VAT, za odpłatne świadczenie usług uznaje się również:

- 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 przy nabyciu importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych;

Nieodpłatne świadczenie usług

- 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.

WYŁĄCZENIA Z ZAKRESU OPODATKOWANIA VAT

Ustawa o VAT w [art. 6](#) wymienia czynności, do których nie stosuje się jej przepisów.

Dotyczy to:

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

WYŁĄCZENIA Z ZAKRESU OPODATKOWANIA VAT

Oprócz wymienionych czynności, które wyłączone są spod działania ustawy, w praktyce występuje również szereg innych czynności niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, które z pewnymi wyjątkami można podzielić na następujące grupy:

- czynności nieodpłatne,
- czynności wykonywane poza terytorium Polski,
- czynności wykonywane przez podmiot niebędący podatnikiem lub niewystępujący jako podatnik w odniesieniu do danej czynności.

Zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części

Przepisy ustawy o VAT nie definiują pojęcia "przedsiębiorstwo", dlatego też konieczne jest odniesienie się do prawa cywilnego.

W myśl [art. 55¹](#) ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014 r. poz. 121 ze zm.), przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej.

Zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części

Obejmuje ono w szczególności:

- oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwę przedsiębiorstwa),
- własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości,
- prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nich wynikające z innych stosunków prawnych,
- wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne,
- koncesje, licencje i zezwolenia,
- patenty i inne prawa własności przemysłowej,
- majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne,
- tajemnice przedsiębiorstwa,
- księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części

Definicja zorganizowanej części przedsiębiorstwa zawarta została w [art. 2 pkt 27e](#) ustawy o VAT, zgodnie z którą jest to organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

Zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części

W przypadku , gdy przedmiotem zbycia jest przedsiębiorstwo jako całość lub jego zorganizowana część, wówczas czynność ta pozostaje całkowicie poza zakresem działania ustawy o VAT.

Czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy

- W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE, jak również sądów administracyjnych przyjmuje się, że przesłanką wyłączenia z opodatkowania VAT jest m.in. działalność prowadzona poza ramami prawa, ale przy braku wpływu na konkurencyjność, jak również czynność nielegalna ze względu na jej charakter.
- Zatem przepis [art. 6 pkt 2](#) ustawy o VAT wyłącza z opodatkowania czynności, które są uznawane za nielegalne w obrocie prawnym, ale tylko wówczas, gdy czynności te nie mają wpływu na konkurencyjność.

Zwolnienia z podatku VAT

Zwolnieniu z **VAT** podlegają czynności wymienione w [art. 43 ust. 1 pkt 2-41](#) wraz z warunkami i zastrzeżeniami określonymi w ust. 3-20 tego artykułu.

Ponadto zwolnieniu z **VAT** podlegają m.in. towary oraz usługi wymienione w [art. 44-82](#), [art. 122](#), [załączniku nr 7](#) do ustawy oraz w rozporządzeniu w sprawie zwolnień z **VAT**.

Zwolnienia wynikające z ustawy o VAT

Warunki korzystania ze zwolnień wymienionych w art. 43 ust. 1 określone są szczegółowo przez ustawodawcę i dotyczą m.in.:

- dostawy: własnych produktów rolnych, znaczków pocztowych, ludzkich organów, krwi, złota dla NBP, budynków w ramach pierwszego zasiedlenia, produktów spożywczych dla organizacji pożytku publicznego,
- usług świadczonych przez spółdzielnie mieszkaniowe, techników dentystycznych,

Zwolnienia wynikające z ustawy o VAT

- usług w zakresie ochrony zdrowia, usług edukacji, zakwaterowania w bursach i internatach, usług związanych ze sportem, usług kulturalnych, oraz dostawy towarów ściśle z tymi usługami związane,
- usług w zakresie wynajmu nieruchomości mieszkalnych, usług ubezpieczeniowych, udzielania kredytów, usług w zakresie depozytów środków pieniężnych, prowadzenia rachunków pieniężnych.

Zwolnienia w przypadku WNT

Na mocy [art. 44](#) ustawy zwolnieniu z podatku VAT podlega także wewnątrzwspólnotowe nabycie:

- 1) towarów, do których miałyby zastosowanie przepisy [art. 43 ust. 1 pkt 5-8](#);
- 2) towarów, których import na warunkach określonych w przepisach dotyczących importu towarów byłby zwolniony od podatku.

Zwolnienia w przypadku WNT

Ze zwolnienia z VAT na mocy art. 44 korzysta zatem wewnątrzwspólnotowe nabycie:

- ludzkich organów i mleka kobiecego,
- krwi, osocza w pełnym składzie, komórek krwi lub preparatów krwiopochodnych pochodzenia ludzkiego, niebędących lekami,
- walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy, z wyłączeniem przedmiotów kolekcjonerskich, za które uważa się monety ze złota, srebra lub innego metalu oraz banknoty, które nie są zwykle używane jako prawny środek płatniczy lub które mają wartość numizmatyczną,
- złota dla Narodowego Banku Polskiego.

Zwolnienia z tytułu importu towarów

W [art. 45-82](#) ustawy o VAT określone są szczegółowo zwolnienia z tytułu importu towarów.

Zwolnienia te określone są również w [załączniku nr 7](#) do ustawy, który jest wykazem towarów produkowanych przez ONZ takich jak filmy edukacyjne, kroniki filmowe, zapisane nośniki dźwięku, wzory, modele, makiety itd.

Na mocy art. 45 ust. 1 pkt 10 zwolnieniu podlega import gazu w systemie gazowym lub gazu wprowadzanego do systemu gazowego lub sieci gazociągów kopalnianych ze statków przewożących gaz, a także energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, energii cieplnej lub chłodniczej przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej.

Zwolnienie dotyczące obrotu złotem inwestycyjnym

Zgodnie z [art. 122](#) ustawy o VAT zwolnieniu z VAT podlega dostawa, wewnątrzwspólnotowe nabycie i import złota inwestycyjnego, w tym również złota inwestycyjnego reprezentowanego przez certyfikaty na złoto asygnowane lub nieasygnowane, lub złota, którym prowadzony jest obrót na rachunkach złota, oraz w szczególności pożyczki w złocie i operacje typu swap w złocie, z którym wiąże się prawo własności lub roszczenie w odniesieniu do złota inwestycyjnego, a także transakcje dotyczące złota inwestycyjnego związane z kontraktami typu futures i forward, powodujące przeniesienie prawa własności lub roszczenia w odniesieniu do złota inwestycyjnego. Zwolnienie to dotyczy również usług świadczonych przez agentów działających w imieniu i na rzecz innych osób, pośredniczących w dostawie złota dla swojego zleceniodawcy.

Zwolnienia określone w rozporządzeniu wykonawczym

W 2018 r. zwolnienia z VAT przysługują na mocy [§ 3 ust. 1 pkt 1-19](#) rozporządzenia w sprawie zwolnień z VAT i dotyczą m.in.:

- dzierżawy gruntów rolniczych,
- usług zarządzania nieruchomościami mieszkalnymi, świadczonych na zlecenie, z wyłączeniem wyceny nieruchomości mieszkalnych (PKWiU ex 68.32.11.0 i PKWiU ex 68.32.12.0),
- usług obozów, kolonii lub usługi o podobnym charakterze, organizowanych przez szkoły i inne jednostki objęte ustawą z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. z 2016 r. poz. 1943 ze zm.), świadczonych wyłącznie na rzecz dzieci i młodzieży z tych szkół i jednostek,
- czynności związanych z utrzymaniem lokali mieszkalnych, wykorzystywanych wyłącznie na cele mieszkaniowe, za które pobierane są opłaty, wykonywanych przez wspólnotę mieszkaniową na rzecz właścicieli tych lokali, tworzących w określonej nieruchomości tę wspólnotę,
- usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, finansowanych w co najmniej 70% ze środków publicznych oraz świadczenia usług i dostawy towarów ściśle z tymi usługami związane.