



Warszawa, 14 lipca 2021 roku

Sprawa:

Znak sprawy: PT3.056.1.2021

Kontakt: Kancelaria MF
tel. +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Zawiadomienie o sposobie załatwienia petycji

Petycja z 16 kwietnia 2021 r. dotyczy podjęcia działań legislacyjnych na gruncie przepisów prawa podatkowego lub prawa gospodarczego w zakresie zniesienia obowiązku rejestracji jako podatnik VAT podmiotów prowadzących działalność nierejestrową w rozumieniu Prawa przedsiębiorców¹, którzy w ramach tej działalności świadczą usługi wymienione w art. 113 ust. 13 pkt 2 ustawy o VAT² i w związku z tym nie mogą korzystać ze zwolnienia tzw. podmiotowego w podatku VAT.

Odnosząc się do petycji oraz wyrażonej tam argumentacji, Ministerstwo Finansów wyjaśnia, że nie jest możliwe wprowadzenie postulowanych rozwiązań legislacyjnych.

Polskie przepisy dotyczące podatku VAT muszą być zgodne z unijnymi, przestrzegając postanowień dyrektywy 2006/112/WE³. Obowiązek harmonizacji przepisów w zakresie podatku VAT ogranicza swobodę kreowania krajowych rozwiązań w zakresie podatku VAT.

Mając na uwadze wykładnię przepisów ustawy o VAT, a także zasady wynikające

¹ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162.), dalej: „Prawo przedsiębiorców”.

² Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2021 r. poz. 106, z późn. zm.), dalej: „ustawa o VAT”.

³ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE. L z 2006 r., nr 347/1), dalej: „dyrektywa 2006/112/WE”.

z dyrektywy 2006/112/WE, działalność nierejestrowa może stanowić działalność gospodarczą, w rozumieniu ustawy o VAT, jeżeli spełnia definicję działalności gospodarczej wynikającą z ustawy o VAT. Rozwiązania Prawa przedsiębiorców regulujące czym jest ogólnie działalność gospodarcza i jakie są w jej zakresie wyłączenia (jak przedmiotowa działalność nierejestrowa) nie mają automatycznego przełożenia na przepisy o podatku od towarów i usług.

W świetle art. 5 ust. 1 Prawa przedsiębiorców działalności gospodarczej nie stanowi działalność wykonywana przez osobę fizyczną, której przychód należny z tej działalności nie przekracza w żadnym miesiącu 50% kwoty minimalnego wynagrodzenia za pracę, i która w okresie ostatnich 60 miesięcy nie wykonywała działalności gospodarczej.

Natomiast w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o VAT i zgodnie z dyrektywą 2006/112/WE podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą bez względu na jej cel lub rezultat. Na gruncie podatku od towarów i usług za działalność gospodarczą uznaje się natomiast 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 (art. 15 ust. 2 ustawy o VAT).

W konsekwencji fakt, że osoby prowadzące tzw. działalność nierejestrową nie są uznawane za osoby prowadzące działalność gospodarczą w rozumieniu Prawa przedsiębiorców nie skutkuje podobnym rozstrzygnięciem na gruncie ustawy o VAT. Byłoby to sprzeczne z obowiązkiem harmonizacji prawa krajowego z prawem unijnym.

Do podmiotów wykonujących działalność nierejestrową w świetle Prawa przedsiębiorców i uznanych za podatników w rozumieniu ustawy o VAT znajdują zatem zastosowanie ogólne zasady dotyczące podatku VAT. Oznacza to m.in., że podmioty te mogą korzystać ze zwolnienia od podatku z uwagi na poziom obrotów⁴ (tzw. zwolnienie podmiotowe). Podatnicy zwolnieni podmiotowo z VAT nie mają obowiązku rejestracji dla celów VAT, ale mają prawo tego dokonać.

Oznacza to również, że podmioty dokonujące, w ramach działalności nierejestrowej, dostaw towarów lub świadczenia usług wymienionych, we wskazanym przez autora petycji, art. 113 ust. 13 ustawy o VAT⁵, nie mogą korzystać ze zwolnienia podmiotowego. W efekcie, od daty pierwszej sprzedaży towarów lub usług podatnicy wykonujący czynności określone w tym przepisie muszą być zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni.

Konstrukcja zwolnienia podmiotowego stanowi implementację szczególnej procedury dla małych przedsiębiorców, w zakresie zwolnienia lub stopniowego obniżania podatku, przewidzianej w dyrektywie 2006/112/WE, możliwej do wprowadzenia do krajowych przepisów o VAT jako opcja. Oznacza to, że Państwa Członkowskie nie są zobligowane

⁴ Na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT.

⁵ Art. 113 ust. 13 ustawy o VAT zawiera katalog dostaw towarów i świadczenia usług, których wykonywanie przez podatnika wyłącza go z prawa do możliwości korzystania ze zwolnienia podmiotowego.

do wprowadzenia tych rozwiązań w krajowych systemach prawnych, ale mają taką możliwość. Polska skorzystała z tego rozwiązania.

Zawarty w art. 113 ust. 13 ustawy o VAT katalog dostaw towarów i świadczenia usług, których wykonywanie przez podatnika wyłącza go z prawa do możliwości korzystania ze zwolnienia podmiotowego, stanowi implementację art. 283 dyrektywy 2006/112/WE, który (w ust. 1) przewiduje pewne wyłączenia z możliwości stosowania przez podatników zwolnienia podmiotowego w podatku VAT oraz (w ust. 2) daje uprawnienie dla państw członkowskich do formułowania dodatkowych ograniczeń odnoszących się do stosowania tego zwolnienia.

W efekcie wyłączenia z możliwości korzystania ze zwolnienia podmiotowego stanowiące implementację art. 283 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE nie mogą być przedmiotem modyfikacji w warunkach krajowych – zawierają wyłączenia określone w dyrektywie. W ustawie o VAT są to wyłączenia dotyczące podatników:

- nieposiadających siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju⁶,
- dokonujących dostaw: budynków, budowli lub ich części, terenów budowlanych oraz nowych środków transportu⁷.

Wprowadzenie zmian w zakresie tych wyłączeń jest niedopuszczalne – byłoby niezgodne z dyrektywą 2006/112/WE.

Pozostałe wyłączenia z możliwości korzystania ze zwolnienia podmiotowego⁸ stanowią wykonanie opcji przewidzianej w art. 283 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE i dotyczą generalnie dostaw towarów lub świadczenia usług, którymi obrót w Polsce oznacza ryzyko nieprawidłowości lub nadużyć w rozliczaniu podatku VAT.

W zakresie tych wyłączeń znajdują się m.in. wskazane przez autora petycji wyłączenia zawarte w art. 113 ust. 13 pkt 2, dotyczące podatników świadczących usługi prawnicze, w zakresie doradztwa, usługi jubilerskie i usługi ściągania długów, w tym factoringu.

Wyłączenie ze zwolnienia podmiotowego w przypadku podatników wykonujących usługi w zakresie ściągania długów, w tym factoringu oraz w zakresie usług jubilerskich stanowi rozwiązanie mające na celu przeciwdziałanie identyfikowanym w tych branżach nadużyciom w VAT.

W odniesieniu do usług jubilerskich można dodatkowo wskazać, że ich świadczenie wiąże się z użyciem do działalności gospodarczej towarów, którymi obrót związany jest ze zwiększonym ryzykiem nadużyć w podatku VAT.

Wyłączenia ze zwolnienia podmiotowego w odniesieniu do podatników świadczących usługi prawnicze, w zakresie doradztwa i usługi jubilerskie, poza tym, że mają na celu przeciwdziałać nieprawidłowościom w rozliczaniu VAT, mają również walor historyczny – funkcjonowały już

⁶ Zob. art. 113 ust. 13 pkt 3 ustawy o VAT.

⁷ Zob. art. 113 ust. 12 pkt 1 lit. c-e ustawy o VAT.

⁸ Zob. wykaz towarów, których dostawy wyłączają podatnika z możliwości korzystania ze zwolnienia podmiotowego w VAT, zawarty w art. 113 ust. 13 pkt 1 lit. a, b, f i g ustawy o VAT oraz wykaz usług zawarty w pkt 2 tego przepisu.

w poprzednim systemie prawnym i znajdują umocowanie w implementowanych dyrektywach⁹.

Wycofanie wskazanych wyłączeń ze zwolnienia podmiotowego, wprowadzonych na podstawie opcji zawartej w art. 283 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE, również nie jest możliwe.

Po pierwsze musiałyby to dotyczyć, generalnie, wskazanych w tym przepisie rodzajów towarów i usług, którymi obrót wyłącza ze zwolnienia podmiotowego – bez względu na to, czy ich świadczenie wykonywane jest w ramach działalności nierejestrowej. Inne rozwiązanie oznaczałoby ryzyko naruszenia unijnej zasady konkurencyjności świadczeń, z której wynika, że nie jest możliwe różnicowanie na gruncie VAT uprawnień i obowiązków względem podatników dokonujących tych samych rodzajów transakcji.

Po drugie wycofanie wskazanych wyłączeń ze zwolnienia podmiotowego oznaczałoby ryzyko nadużyć w VAT, co bezpośrednio mogłoby wpłynąć na ryzyko nieprawidłowości we wpływach do budżetu Państwa.

Końcowo warto podkreślić, że opodatkowaniu podlega ostateczna konsumpcja dostarczanych lub wytwarzanych towarów lub usług. To, czy podatnik będzie obowiązany do zapłaty podatku VAT należnego, zależy jest od tego, czy w danym okresie uwzględni w rozliczeniu podatek naliczony z tytułu wydatków ponoszonych na wykonywanie działalności opodatkowanej VAT, jeśli takie wydatki ponosi.

Zatem podatnicy wykonujący działalność nierejestrową w zakresie dostaw towarów lub świadczenia usług, których wykonywanie wyłącza ze zwolnienia podmiotowego w VAT, z jednej strony nie mają prawa do korzystania ze zwolnienia podmiotowego. Z drugiej strony, w przypadku kosztów wykonywanej działalności nierejestrowej – uzyskują prawo do pomniejszenia VAT naliczonego z tytułu wydatków ponoszonych na wykonywanie działalności opodatkowanej VAT. Takiej możliwości nie posiadają podatnicy korzystający ze zwolnienia podmiotowego.

Z upoważnienia Ministra Finansów,
Funduszy i Polityki Regionalnej
Dyrektor
Departamentu Podatku od Towarów i Usług
dr Paweł Selera
/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

⁹ W dyrektywie 2006/112/WE oraz poprzedzającej ją Szóstej dyrektywie Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz. U. UE L Nr 145, str. 1).