

Obligatoryjne zwolnienia podmiotowe od podatku VAT

W lipcu 2000 roku upłynęło siedem lat od wprowadzenia w Polsce podatku od towarów i usług. Jak się okazało VAT stał się jednym z najtrudniejszych podatków. Jego niejasna konstrukcja przysparzała i nadal przysparza podatnikom wielu problemów. Wiele z nich dotyczy wyłączeń od opodatkowania a w szczególności zwolnień podatkowych. Ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym zawiera w swej treści dość liczne zwolnienia od podatku VAT. Wśród nich wyróżnić można zwolnienia o charakterze przedmiotowym, które mają na celu uniknięcie opodatkowania niektórych czynności, oraz zwolnienia podmiotowe, odnoszące się do określonych kategorii podatników. Te ostatnie podzielić można na zwolnienia obligatoryjne i zwolnienia fakultatywne. Niniejszy artykuł poświęcony będzie jednej z wymienionych grup zwolnień, tj. obligatoryjnym zwolnieniom podmiotowym.

1. Istota obligatoryjnych zwolnień podmiotowych

Analizując istotę zwolnień podmiotowych należy przede wszystkim wskazać, iż są to zwolnienia, które odnoszą się do określonych kategorii podatników. W przeciwieństwie do zwolnień przedmiotowych, które mają na celu uniknięcie opodatkowania sprzedaży określonych towarów i usług, niezależnie od tego, kto takiej sprzedaży dokonuje, zwolnienia podmiotowe związane są ściśle ze statusem samego podatnika. Wprawdzie w sytuacji, gdy podatnik wykonuje jedynie czynności zwolnione przedmiotowo od VAT jest on praktycznie wyłączony z opodatkowania, nie powstaje tu jednak w żadnym wypadku zwolnienie podmiotowe. W momencie gdy podatnik taki rozpocząłby sprzedaż towarów lub usług nie objętych zwolnieniem, natychmiast zostałby obciążony obowiązkami typowymi dla podatnika VAT¹.

¹ Por. A. M. Deseń, *Mała encyklopedia VAT*, z. 92, Bydgoszcz 1998, s. 184 n. Zob. także: wyrok NSA z dnia 1 października 1996 r., SA/Lu 2303/95, niepublikowany, Lex, aktualizacja styczeń 2000.

Jak to już zostało wspomniane zwolnienia podmiotowe odnoszą się do określonych kategorii podatników. W obecnym stanie prawnym dotyczą drobnych przedsiębiorców, którzy osiągają stosunkowo niewielkie obroty, oraz zakładów pracy zatrudniających osoby niepełnosprawne. Taka konstrukcja zwolnień uwzględniać ma elementy polityki socjalnej państwa. Istota zwolnienia podmiotowego wyraża się w nieopodatkowaniu niemal wszystkich czynności wykonywanych przez zwolnionego podatnika. Zasadą jest tu więc brak opodatkowania czynności wykonywanych przez podatnika zwolnionego z wyjątkiem opodatkowania niektórych, ściśle określonych czynności².

Podsumowując wątek rozważań o istocie zwolnienia podmiotowego należy zauważyć, iż konstrukcja prawna zwolnienia podmiotowego nie oznacza utraty przez korzystających z niej podmiot statusu podatnika. Podmiot zwolniony jest w sensie formalnym nadal podatnikiem podatku od towarów i usług, choć oczywiście obowiązki takiego podatnika są zróżnicowane w stosunku do podatników nie korzystających z takiego zwolnienia.

W literaturze przedmiotu prawie powszechnie przyjął się podział zwolnień podmiotowych na zwolnienia obligatoryjne i zwolnienia fakultatywne. Przyjęcie terminu zwolnienie obligatoryjne wydaje się wskazywać na zwolnienie obowiązkowe dla podatnika, czyli zwolnienie, z którego w świetle prawa jest on zmuszony skorzystać. Takie rozumienie pojęcia zwolnienia obligatoryjnego nie oddaje w pełni charakteru tego zwolnienia. Jak się wydaje zasadniczą przyczyną tych nieścisłości terminologicznych i problemów stąd wynikających jest specyficzny charakter zwolnień w przypadku podatku od towarów i usług. W przeciwieństwie do rozwiązań zawartych w innych podatkach, zwolnienie podatkowe w systemie podatku VAT wcale nie musi być korzystniejsze od opodatkowania. Wynika to głównie z utraty możliwości odzyskania w drodze zwrotu lub odliczenia kwot podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług³. Z tego względu ustawodawca nie wprowadza przepisów, które nakładałyby na podatnika obowiązek skorzystania ze zwolnienia podmiotowego. W każdym przypadku podatnik ma możliwość dokona-

² Por. M. Faldwa, *Wpływ wykonywania czynności zwolnionych przedmiotowo na prawo podatnika do zwolnienia podmiotowego od podatku od towarów i usług*, „Doradztwo Podatkowe” 1999, nr 2. Zob. także: D. Hys, *Powszechność opodatkowania VAT po zmianach*, „Poradnik Prawny” 1997, nr 17.

nia wyboru i jeśli jest to dla niego ze względów ekonomicznych korzystniejsze, może zawsze płacić podatek VAT. Możliwość taka istnieje także w przypadku tzw. zwolnień obligatoryjnych.

Na czym więc polega różnica pomiędzy zwolnieniami obligatoryjnymi a zwolnieniami fakultatywnymi? Próbując odpowiedzieć na to pytanie należy rozpatrzyć, w aspekcie omawianych zwolnień, sytuację podatnika, który nie złożył żadnego oświadczenia woli w przedmiocie wyboru zwolnienia. W przypadku zwolnień obligatoryjnych podatnik taki i tak jest zwolniony od podatku VAT, gdyż zwolnienie takie jest zagwarantowane z mocy samego prawa, a więc występuje niezależnie od ewentualnego zadeklarowania podatnika, że chce z niego skorzystać i wynika wprost z faktu wyczerpania określonych przesłanek ustawowych⁴. Natomiast w przypadku zwolnień fakultatywnych sytuacja podatnika jest odwrotna. Podatnik, który nie złożył odpowiedniego oświadczenia woli jest *ex lege* podatnikiem obciążonym obowiązkiem płacenia podatku VAT. Przepisy ustawy nie zwalniają go automatycznie a jedynie przyznają uprawnienie do złożenia urzędowi skarbowemu, w określonym terminie i określonej formie oświadczenia o wyborze zwolnienia od podatku od towarów i usług. Mając na uwadze powyższe argumenty można zauważyć, że przyjęcie terminów zwolnienia obligatoryjne i zwolnienia fakultatywne dla zwolnień podmiotowych od podatku VAT, nie oddaje do końca charakteru i istoty tych zwolnień. Zwolnienia powyższe należałoby raczej nazwać zwolnieniami wynikającymi z mocy samego prawa i zwolnieniami wynikającymi z oświadczenia woli podatnika.

Konkludując należy podkreślić, iż istota zwolnień obligatoryjnych wyraża się w tym, że podatnik jest nimi objęty z mocy samego prawa, bez potrzeby podejmowania jakichkolwiek działań, a w szczególności bez potrzeby składania oświadczenia woli w przedmiocie wyboru zwolnienia⁵. Zwolnienia tego rodzaju wynikają wprost z faktu wyczerpania określonych przesłanek ustawowych. Podstawą jest tutaj wystąpienie określonego kryterium związanego z wartością osiąganą sprzedaży lub specyfiką prowadzonej działal-

³ Por. T. Famulska, *Zjawisko podwójnego opodatkowania i podatku od podatku*, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 2.

⁴ *Zwolnienia podmiotowe w podatku VAT*, „Fiskus” 1998, nr 24.

⁵ Zob. wyrok NSA z dnia 29 września 1994 r., SA./Po 1328/94, ONSA 1995, nr 4.

ności. Zasadą zwolnień podmiotowych od VAT jest brak opodatkowania prawie wszystkich czynności wykonywanych przez zwolnionego podatnika. Podatnicy, którzy korzystają z obligatoryjnego zwolnienia z podatku od towarów i usług nie mają więc obowiązku obliczania i wpłacania podatku od swojej sprzedaży. Mają natomiast do nich zastosowanie inne przepisy ustawy o VAT, np. w zakresie ewidencjonowania czy dokumentowania sprzedaży⁶.

W myśl przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym zwolnieniami obligatoryjnymi od podatku VAT objęto dwie grupy podmiotów. Pierwszą stanowią podatnicy, u których wartość sprzedaży, a także wartość eksportu towarów i usług, nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym 80 000 zł. Drugą - podatnicy opłacający podatek dochodowy w formie karty podatkowej, w zakresie działalności objętej tą formą opodatkowania⁷. Obydwie grupy zaliczamy do podatników zwolnionych od podatku VAT ze względów ekonomicznych⁸.

2. Podatnicy, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła ustawowego limitu

Pierwszą grupę podatników zwolnionych obligatoryjnie od podatku od towarów i usług stanowią podatnicy, u których wartość sprzedaży towarów a także wartość eksportu towarów lub usług nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym 80 000 zł.

Limit 80 000 zł dotyczy łącznej wielkości całego obrotu uzyskanego w wyniku sprzedaży towarów lub świadczenia usług przez podatnika, bez wyodrębniania niektórych usług czy sprzedaży poszczególnych towarów. Wartość sprzedaży ustala się biorąc pod uwagę łączną wartość uzyskaną ze sprzedaży podlegającej opodatkowaniu jak i zwolnionej z opodatkowania⁹. Ze względu na ceno-

⁶ Por. J. Grzybowski, *Zwolnienia podmiotowe obligatoryjne od VAT*, "Fiskus" 1998, nr 11.

⁷ Zob. art. 14 ust. 1 ustawy z dn. 08.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U.93.11.50 z późn. zm.)

⁸ Zob. szerzej: W. Wójtowicz, *Podatki – część szczegółowa*, Warszawa 1999, s. 16.

⁹ Zob. wyrok NSA z dnia 28 listopada 1994r., SA/Wr 1504/94, cyt. za: J. Kamiński, W. Maruchin, *Zbiory orzecznictwa Becka. VAT w orzecznictwie NSA*, Warszawa 1998, s. 74 i n. Zob. także: wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 1999r., I SA/Wr 1939/96, niepublikowany, Lex, aktualizacja styczeń 2000.

twórczy charakter podatku VAT, określając poziom obrotów należy uwzględnić wartość sprzedaży brutto (łącznie z podatkiem od towarów i usług)¹⁰. W przypadku, gdy działalność gospodarcza prowadzona jest w formie spółki cywilnej, wielkość sprzedaży uprawniająca do skorzystania ze zwolnienia należy odnosić do spółki jako całości, a nie do każdego wspólnika z osobna. Podatnikiem podatku VAT jest bowiem spółka a nie poszczególni wspólnicy¹¹.

W przypadku niektórych podatników przepisy ustawy przewidują odrębne zasady ustalania wartości sprzedaży warunkującej zwolnienie od VAT. Chodzi tu o podatników świadczących tzw. usługi pośrednictwa w obrocie, a mianowicie prowadzących przedsiębiorstwa maklerskie, zarządzających funduszami powierniczymi, agentów, zleceniobiorców, komisantów oraz inne osoby świadczące usługi o podobnym charakterze.

W przypadku tych podmiotów przez wartość sprzedaży rozumie się:

- 1) wartość sprzedanych towarów – u podatników dokonujących sprzedaży towarów będących przedmiotem umowy komisji,
- 2) 30-krotność kwoty prowizji lub innych postaci wynagrodzeń za wykonanie usług w pozostałych przypadkach¹².

Należy podkreślić, iż wyżej wymienionych podatników – osób prowadzących działalność gospodarczą na własny rachunek, objętych przepisami kodeksu cywilnego w zakresie określonych umów, nie można utożsamiać z osobą pobierającą wynagrodzenie jako pracownik zakładu pracy w systemie prowizyjnym, agencyjnym lub o podobnym zakresie¹³.

Podatnikom zwolnionym obligatoryjnie od podatku VAT przysługuje prawo do rezygnacji z tego zwolnienia. Mogą oni uznać, iż dla efektywności prowadzonej przez nich działalności gospodarczej

¹⁰ Por. H. Mojszczyk, M. Stolarek, *Ustawa o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym. Komentarz*, Warszawa 1997, s. 83. Zob. także A. M. Świutowska, *Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym*, Warszawa 1998, s. 94.

¹¹ Zob. wyrok NSA z dnia 23 maja 1997 r., SA/Lu 2249/95, za: A. Suska, *Podatek od towarów i usług*, Warszawa 1999, s. 115 i n.

¹² Zob. art. 14 ust. 4 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym. Zob. także: wyrok NSA z dnia 13 czerwca 1995 r., SA/Lu 1832/94, za: W. Maruchin, *VAT-harmonizacja polskiego prawa podatkowego z prawem Unii Europejskiej*, Warszawa 1998, s. 96.

¹³ *Zeszyty VAT*, "Gazeta Prawna" 1998, nr 2.

korzystniejsze jest płacenie podatku i rezygnują ze zwolnienia w każdym okresie roku podatkowego, pod warunkiem, że zawiadomią o tym zamiarze właściwy urząd skarbowy przed początkiem miesiąca, w którym rezygnują ze zwolnienia¹⁴. Zawiadomienie urzędu skarbowego jest warunkiem koniecznym, od którego spełnienia zależy to, czy podatnikowi będą przysługiwały prawa i obowiązki podmiotu zwolnionego, czy też opodatkowanego. Brak takiego zawiadomienia sprawi, że podatnik zwolniony z mocy przepisu prawnego od obowiązku płacenia podatku od towarów i usług nie może zachowywać się jak podatnik płacący VAT¹⁵.

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie wprowadzają specjalnej formy ani trybu takiego zawiadomienia. W początkowych latach funkcjonowania podatku VAT wątpliwości budziła kwestia, czy można uznać za tożsame ze złożeniem oświadczenia woli o rezygnacji ze zwolnienia złożenie samej deklaracji VAT, czy też podatnik, niezależnie od deklaracji, musi oświadczyć swoją wolę odrębnie, w formie pisemnej lub ustnej. Obecnie podatnik, który chce zrezygnować ze zwolnienia od podatku od towarów i usług zobowiązany jest złożyć stosowne oświadczenie woli na formularzu VAT-6 (oświadczenie o wybrze zwolnienia/rezygnacji ze zwolnienia od podatku od towarów i usług). Urząd skarbowy nie musi zatwierdzać rezygnacji a nawet potwierdzać faktu złożenia oświadczenia woli.

Podatnik nie ma możliwości wstecznej rezygnacji ze zwolnienia, nie może również rezygnacji odwołać, chyba że czynność rezygnacji była nieskuteczna¹⁶. Podatnik, który raz zrezygnował ze zwolnienia od podatku od towarów i usług, nie może z niego skorzystać w latach następnych¹⁷.

Podatnicy zwolnieni od podatku w bieżącym roku podatkowym na tej podstawie, że ich obroty w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyły 80 000 zł, tracą swój przywilej w momencie, gdy ewi-

¹⁴ Por. A. M. Świstowska, dz. cyt., s. 94.

¹⁵ Zob. wyrok NSA z dnia 27 maja 1997 r., SA/Rz 235/96, za: A. Suska, T. Daczyńska, *VAT z komentarzem na 1998 r.*, Warszawa 1998, s. 121.

¹⁶ Por. W. Modzelewski, Z. Modzelewski, G. Mularczyk, J. Sekita, K. Woźniak pod red. W. Modzelewskiego, *Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym*, Warszawa 1999, s. 217 n.

¹⁷ Art. 14 ust. 7a ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym.

dencjonowana przez nich sprzedaż przekroczy ten limit. W takim wypadku obowiązek podatkowy powstaje z chwilą przekroczenia tej kwoty, a opodatkowaniu podlega nadwyżka ponad tę kwotę¹⁸.

W celu uniknięcia sumowania się opodatkowania podatkiem VAT towarów, które podatnik nabył przed utratą prawa do zwolnienia podmiotowego, może on zmniejszyć swoje zobowiązania podatkowe od czynności dokonywanych po utracie tego prawa o podatek naliczony, zawarty w rachunkach uproszczonych dokumentujących owe zakupy towarów. Warunkiem obniżenia podatku należnego jest:

- 1) uzyskanie zgody właściwego urzędu skarbowego na to obniżenie,
- 2) sporządzenie spisu z natury zapasów towarów posiadanych w dniu przekroczenia kwoty 80 000 zł.¹⁹

W sytuacji, gdy niewątpliwie na podstawie spisu z natury oraz istniejących i prawidłowych rachunków uproszczonych dokumentujących zakupy dokonane przed dniem utraty zwolnienia można ustalić podatek naliczony, organ podatkowy nie jest upoważniony do odmowy (niewyrażenia zgody) na zmniejszenie podatku należnego o podatek naliczony²⁰.

Dniem sporządzenia spisu z natury zapasów winien być dzień przekroczenia wartości sprzedaży towarów ponad kwotę 80 000 zł, a więc dzień wykazania pierwszej czynności opodatkowanej podatkiem od towarów i usług. Sporządzenie spisu z natury zapasów z datą późniejszą nie daje podstawy dla organów podatkowych do udzielenia zgody na zmniejszenie podatku należnego o podatek naliczony, wynikający z rachunków uproszczonych dokumentujących zakupy dokonane przed utratą zwolnienia. Spis z natury dotyczący zapasów towarów zakupionych do dalszej odsprzedaży²¹.

¹⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 1 grudnia 1995 r., SA/Lu 2412/94, za: A. M. Świ-stowska, dz. cyt., s. 95.

¹⁹ Por. J. Grzybowski, *Zwolnienia podmiotowe...*

²⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 12 listopada 1997 r., I SA/Ld 755/96, za: A. Suska, dz. cyt., s. 115.

²¹ Zob. wyrok NSA z dnia 21 maja 1998 r., SA/Rz 234/97 oraz wyrok NSA z dnia 27 listopada 1996 r., SA/Bk 429/95, niepublikowane, Lex, aktualizacja stycznia 2000.

Upoważnienie do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony obejmuje również podatek naliczony, wynikający z posiadanych dokumentów celnych, otrzymanych przed dniem utraty zwolnienia²².

Kwotę podatku naliczonego stanowi iloczyn wartości towarów objętych spisem z natury i kwoty podatku naliczonego przypadającej na jednostkę towaru, z podziałem na poszczególne stawki podatkowe²³. Omawiane obniżenie następuje w rozliczeniu za miesiąc, w którym podatnik w wyżej wymienionym przypadku przekroczenia progu 80 000 zł obrotu otrzymał fakturę, albo w miesiącu następnym²⁴.

Podobne uprawnienie do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony przysługuje podatnikom, którzy dobrowolnie zrezygnują z przysługującego im zwolnienia podmiotowego, pod warunkiem pisemnego zawiadomienia urzędu skarbowego o rezygnacji ze zwolnienia przed początkiem miesiąca, w którym z niego zrezygnują²⁵. Dopuszczenie do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów – przed rezygnacją ze zwolnienia podmiotowego – jest wynikiem postulatów podatników, którzy sygnalizowali, że brak takiego uprawnienia powodował zaistnienie podwójnego opodatkowania wspomnianych towarów.

Podatnicy świadczący usługi w zakresie pośrednictwa w obrocie dla obliczenia momentu utraty zwolnienia od podatku obowiązani są do przeliczenia osiągniętej w czasie roku podatkowego kwoty prowizji (wynagrodzenia) mnożnikiem 30-krotności²⁶.

Zagadnieniem, które wywołało wiele niejasności była kwestia definitywności utraty prawa do korzystania ze zwolnienia podmiotowego od podatku od towarów i usług. Należy podkreślić, iż podat-

²² Por. Grzybowski, *Zwolnienia podmiotowe...*, s. 8. Zob. także: przepis § 75 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U.97.156.1024 z późn. zm.)

²³ Art. 14 ust. 3a ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

²⁴ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT 1998*, Wrocław 1998, s. 144.

²⁵ Zob. art. 14 ust. 3b ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

²⁶ *Zeszyty VAT*, "Gazeta Prawna" 1998, nr 2.

nicy, którzy utracili prawo do zwolnienia od podatku lub zrezygnowali z tego zwolnienia, nie mogą z niego korzystać w następnych latach. Oznacza to, że podatnik, mimo że osiągnie wartość sprzedaży nie przekraczającą 80 000 zł nie nabywa prawa do omawianego zwolnienia²⁷.

Podatnikom zwolnionym od podatku VAT ze względu na wartość sprzedaży osiągniętą w poprzednim roku podatkowym, może być cofnięte prawo do zwolnienia. W myśl przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym jeżeli podatnicy zwolnieni podmiotowo, wykorzystując związki z kontrahentami, tak układają swoje interesy, że uzyskują wartość sprzedanych towarów znacznie odbiegającą od tej, którą uzyskaliby w przypadku, gdyby związek ten nie istniał, a w wyniku tych związków nastąpiło zmniejszenie wpływów podatkowych, zwolnienie od podatku traci moc od początku roku podatkowego²⁸.

Ustawa nie wyjaśnia, co należy rozumieć przez wartość sprzedaży znacznie odbiegającą od tej wartości, jaką podatnik uzyskałby bez istnienia związku z kontrahentami. Biorąc pod uwagę cel omawianego przepisu, jakim wydaje się być zapobieganie nadużywaniu prawa do zwolnienia, za wspomnianą wartość należy uznać każdą cenę, która jest niższa od przeciętnej ceny stosowanej w danej miejscowości lub na danym rynku w dniu wykonania świadczenia²⁹. W literaturze przedmiotu można spotkać również stanowisko, w myśl którego chodzi tu nie tylko o zniżenie, ale również o zawyżenie uzyskanej ceny³⁰.

Przez związki z kontrahentami należy rozumieć powiązania łączące zwolnionego z tymi, z którymi zawiera różnego rodzaju umowy w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, a w szczególności powiązania o charakterze rodzinnym, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy³¹.

²⁷ Zasada ta została wprowadzona w drodze nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym z dnia 21 listopada 1996 r. (Dz.U. 96.137.640), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1997 r.

²⁸ Art. 14 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

²⁹ Por. A. M. Świstowska, dz. cyt., s. 95.

³⁰ Por. H. Mojszczyk, M. Stolarek, dz. cyt., s. 88.

³¹ Zob. szerzej A. M. Świstowska, dz. cyt., s. 95.

Warunkiem zastosowania sankcji w postaci cofnięcia zwolnienia podmiotowego jest udowodnienie przez organ podatkowy (organ kontroli podatkowej) dwóch okoliczności. Po pierwsze, istnienia takiego związku, który wykorzystany zostałby do zaniżenia wartości sprzedaży, i po drugie faktu, iż wartość ta znacznie odbiega od tej, jaką podatnik mógłby osiągnąć, gdyby nie wykorzystał związków z kontrahentami³².

Stwierdzenie zdarzeń tu wymienionych musi nastąpić poprzez wydanie decyzji przez organ podatkowy lub organ kontroli podatkowej. Wydanie decyzji powoduje, że zwolnienie od podatku VAT traci moc od początku roku podatkowego. W takiej sytuacji podatnik zobowiązany jest do uiszczenia pozostałych zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę³³.

3. Podatnicy opłacający podatek dochodowy w formie karty podatkowej

Podatnicy opłacający podatek dochodowy w formie karty podatkowej korzystają z obligatoryjnego zwolnienia od podatku od towarów i usług w zakresie działalności, która może być objęta podatkiem zryczałtowanym. Ustawodawca uznał, że w ramach wyłączeń z systemu VAT drobnych podmiotów gospodarczych, należy zwolnić z podatku właśnie osoby korzystające z karty podatkowej, gdyż ograniczenia z niej wynikające - dotyczące liczby zatrudnionych pracowników, a co za tym idzie także rozmiarów prowadzonej działalności – uzasadniają przypuszczenie, że roczne obroty tych podatników nie osiągną takiego rozmiaru, aby podlegały opodatkowaniu³⁴.

Opłacanie karty podatkowej nie jest jednak tożsame ze zwolnieniem od podatku od towarów i usług. W myśl Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie karty podatkowej, ta zryczałtowana forma opodatkowania dotyczy jedynie podatku dochodowego, a więc opłacanie karty podatkowej nie powoduje automatycznego zwolnienia od podatku VAT³⁵.

³² Por. H. Mojszczyk, M. Stolarek, dz. cyt., s. 88.

³³ Por. A. Suska, dz. cyt., s. 117.

³⁴ W. Maruchin, dz. cyt., s. 97.

³⁵ Zob. wyrok NSA z dnia 21 maja 1996 r., SA/Po 3058/95, niepublikowany, Lex, aktualizacja styczeń 2000.

Zwolnieni podatnicy mogą zrezygnować z omawianego zwolnienia, pod warunkiem, że zawiadomią o tym zamiarze właściwy urząd skarbowy przed początkiem miesiąca, w którym rezygnują ze zwolnienia³⁶. Uwagi poczynione przy okazji omawiania formy rezygnacji ze zwolnienia podmiotów zwolnionych ze względu na wartość sprzedaży osiągniętą w poprzednim roku podatkowym odnoszą się w pełni do podatników opłacających podatek dochodowy w formie karty podatkowej. Tutaj także zastosowanie znajduje formularz VAT-6.

Podatnicy, którzy zrezygnowali ze zwolnienia powinni, w swoim własnym interesie, najpóźniej przed wykonaniem pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu, dokonać zgłoszenia rejestracyjnego. Brak rejestracji powoduje, że podatnicy nie mają prawa do pomniejszania podatku należnego o podatek naliczony, a nabywcy ich towarów lub usług również nie mają prawa do odliczeń, gdyż faktura wystawiona przez niezarejestrowanego podatnika jest dokumentem wadliwym w sensie prawopodatkowym³⁷. Rezygnacja ze zwolnienia ma charakter definitywny, tzn. że podatnicy, którzy zrezygnowali ze zwolnienia podmiotowego, nie mogą już z niego skorzystać w latach następnych³⁸. Rezygnacja taka nie powoduje natomiast utraty prawa do opłacania podatku dochodowego w formie karty podatkowej.

Podatnik, który jest zwolniony podmiotowo od podatku od towarów i usług, ze względu na to, iż opłaca podatek dochodowy w formie ryczałtu (karty podatkowej), może to zwolnienie utracić. Utrata omawianego zwolnienia ma miejsce, gdy podatnik traci prawo do karty podatkowej. Następuje to w przypadku wydania przez organ podatkowy decyzji pozbawiającej podatnika prawa do opłacania podatku w tej formie i objęcia opodatkowaniem podatkiem docho-

³⁶ Zob. pismo urzędowe Ministerstwa Finansów z dnia 6 lipca 1995 r. - PP3-8221- 3152/94/95/ERO, cyt. za *Wyjaśnienia Ministerstwa Finansów. Podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy*, opracowane przez M. Zawadzką, Warszawa 1998, s. 75.

³⁷ Zob. pismo urzędowe z dnia 17 maja 1994 r. – MWM – 2373/94, cyt. za: W. Modzelewski, Z. Modzelewski, G. Mularczyk, J. Sekita, K. Woźniak, red. W. Modzelewski, *Komentarz do...*, s. 221.

³⁸ Zob. art. 14 ust. 7a ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

dowym na zasadach ogólnych³⁹. Podatnik może również dobrowolnie zrezygnować z karty podatkowej powiadamiając o tym właściwy urząd skarbowy⁴⁰.

Podmiot, który traci prawo do korzystania z tej formy opodatkowania za okres wsteczny, traci również prawo do zwolnienia podmiotowego od podatku od towarów i usług za taki sam okres.⁴¹ Również w tym przypadku utrata prawa do zwolnienia skutkuje niemożnością skorzystania z obligatoryjnych zwolnień w latach następnych⁴².

4. Wyłączenia od zwolnień podmiotowych od podatku VAT

W ustawie o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym zawarte są wyłączenia ze zwolnień podmiotowych. Wiązą się one z konkretnym rodzajem czynności lub statusem podatnika.

Po pierwsze, zwolnienia nie mają zastosowania, gdy podatnikiem jest zakład (oddział) osoby prawnej wykonujący czynności podlegające opodatkowaniu, który samodzielnie sporządza bilans⁴³.

Po drugie, zwolnienia nie dotyczą podatników wykonujących pewne określone w ustawie czynności. Do czynności tych zalicza się: import towarów i usług, świadczenie usług prawniczych, usług w zakresie doradztwa i rzeczoznawstwa, usług jubilerskich a także sprzedaż wyrobów z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali, oraz większości wyrobów akcyzowych⁴⁴.

Podatnik zwolniony podmiotowo, który dokonuje importu towarów lub usług jest zobowiązany za każdym razem zapłacić należny

³⁹ Por. A. M. Deseñ, dz. cyt., s. 178.

⁴⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 1997 r., I SA/Po 1540/96, POP 1998, nr 3.

⁴¹ Pismo urzędowe Ministerstwa Finansów z dnia 7 czerwca 1996 r. – PP3 – 8218/838/96 MR, za; *Wyjaśnienia Ministerstwa Finansów...*, s. 77. Zob. także: J. Szary, *Skutki utraty prawa do opodatkowania w formie karty podatkowej w podatku od towarów i usług*, „Doradztwo Podatkowe” 1997, nr 6.

⁴² Zob. pismo urzędowe Ministerstwa Finansów - PP3 – 8214 – 25/97/IM, „Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów” 1997, nr 1.

⁴³ Art. 14 ust. 10 w związku z art.5 ust.2 ustawy o VAT. Zob. także: M. Renflejš, *Oddział sp. z o.o. i spółki akcyjnej w prawie podatkowym*, „Przegląd podatkowy” 1999, nr 4.

⁴⁴ Zob. art. 14 ust. 10 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

podatek VAT z tego tytułu. W takiej sytuacji nie następuje utrata zwolnienia podmiotowego, a podatek od importu zostaje przez podatnika zwolnionego zaliczony do kosztów uzyskania przychodu – za wyjątkiem podatku od importu usług transportowych. Przy wykonywaniu innych czynności podlegających opodatkowaniu podatnik nadal może korzystać z przysługującego mu zwolnienia podmiotowego, aż do momentu utraty tego prawa w związku z przekroczeniem określonej kwoty wartości sprzedaży⁴⁵.

Inna jest sytuacja podatnika świadczącego usługi prawnicze, usługi w zakresie doradztwa i rzeczoznawstwa oraz usługi jubilerskie. Taki podatnik jest zawsze obowiązany do rozliczenia podatku, niezależnie od osiągniętego obrotu. Oznacza to, że podatnik wykonujący chociażby jedną ze wskazanych czynności, nawet wówczas gdy stanowi ona margines jego działalności, nie może w ogóle skorzystać ze zwolnienia podmiotowego. Bez znaczenia pozostaje w tym przypadku fakt, że spełnia on inne, ustawowe warunki pozwalające na skorzystanie ze zwolnienia⁴⁶.

Podobnie rozszerzenie dotychczas prowadzonej działalności gospodarczej o świadczenie chociażby jednej z wymienionych wyżej usług nakłada na podatnika obowiązek uiszczenia podatku VAT⁴⁷.

Podatnicy, którzy prowadzą sprzedaż wyrobów z metali szlachetnych lub wyrobów akcyzowych są obowiązani płacić podatek od towarów i usług od całej sprzedaży a nie tylko od sprzedaży np. alkoholu, również w przypadku, gdy sprzedaż tych towarów stanowi niewielką część prowadzonej działalności⁴⁸. Obowiązek podatkowy powstaje tu niezależnie od wysokości obrotu uzyskanego przez podatnika⁴⁹.

⁴⁵ Por. A. Suska, T. Duczyńska, dz. cyt., s. 72.

⁴⁶ H. Mojszczyk, M. Stolarek, dz. cyt., s. 88. Zob. także: pismo urzędowe Ministerstwa Finansów z dnia 14 stycznia 1994 r. PP3 – 3214 – 510/94/IM, za: W. Modzelewski, Z. Modzelewski, G. Mularczyk, J. Sekita, K. Woźniak, red. W. Modzelewski, dz. cyt., s. 221.

⁴⁷ Por. J. Majewska, *Rozszerzenie działalności gospodarczej o usługi jubilerskie a prawo do zwolnienia z podatku*, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 1 (93).

⁴⁸ Por. pismo urzędowe Ministerstwa Finansów z dnia 14 stycznia 1994 r. – PP3 – 3214 – 510/94/IM, za: W. Modzelewski, Z. Modzelewski, J. Sekita, K. Woźniak, red. W. Modzelewski, dz. cyt., s. 222. Zob. także: P. Dzido, *Pytania o VAT*, „Rzeczpospolita” 1996, nr 11.

⁴⁹ Zob. wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 1996 r., SA/Ka 1500/95, niepublikowany, Lex, aktualizacja styczeń 2000.

W przypadkach, gdy prowadzenie sprzedaży towarów lub świadczenie usług niepodlegających zwolnieniu podmiotowemu zostanie zaniechane w ciągu roku, podatnik może zaprzestać płacenia podatku VAT od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaprzestano tej sprzedaży lub świadczenia usług.

Podsumowując można zauważyć, iż ustawodawca pozbawił możliwości korzystania ze zwolnień podmiotowych od podatku od towarów i usług podatników sprzedających towary lub świadczących usługi o tzw. wysokiej dochodowości⁵⁰. Niewątpliwie jest to jedno z bardziej dyskusyjnych rozwiązań zawartych w ustawie o VAT.

* * *

Korzystanie ze zwolnienia podmiotowego z podatku od towarów i usług oznacza z jednej strony zwolnienie podatnika z podatku w odniesieniu do dokonywanej przez niego sprzedaży, z drugiej natomiast utratę prawa do zwrotu podatku zapłaconego przy zakupach nakładów. Podatnik zwolniony traktowany jest jak nabywca finalny, czyli ponosi rzeczywisty ciężar podatku. Taka konstrukcja zwolnienia powoduje, iż niejednokrotnie, z punktu widzenia efektywności prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, bardziej korzystne jest opłacanie podatku. Podejmując decyzję w przedmiocie skorzystania lub rezygnacji ze zwolnienia podmiotowego podatnik powinien przede wszystkim rozważyć, kto w przeważającej mierze będzie odbiorcą jego towarów lub usług. W praktyce można zauważyć, iż coraz mniej drobnych przedsiębiorców korzysta z omawianych zwolnień.

⁵⁰ W. Maruchin, dz. cyt., s. 95.