



Warszawa, dn. 14 marca 2005 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

RPO-498998-VI/05/MC

00-090 Warszawa Tel. centr. 551 77 00
Al. Solidarności 77 Fax 827 64 53

Minister Finansów
dr Mirosław Gronicki

Rzecznik otrzymuje skargi wskazujące na trudności w dokonaniu przez podatników właściwej interpretacji przepisów ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 ze zm.), a dotyczące art. 15 ust. 3 pkt 3.

W treści art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT) ustawodawca powiązał posiadanie statusu podatnika VAT z prowadzeniem „samodzielnej działalności gospodarczej”. Ustawodawca określając w ustawie o VAT pojęcie „działalność gospodarcza” posługuje się odmienną definicją od zawartej w art. 2 ustawy z dnia 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. 2004 r. Nr 173, poz. 1807). Dla potrzeb podatkowych obowiązuje definicja zawarta w ust. 2 art. 15 ustawy o VAT, zgodnie z którą działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Pomijając, że jest to definicja niejasna (np. „w okolicznościach wskazujących na zamiar” czy „wykonywanych częstotliwie”), warunkiem posiadania statusu podatnika VAT jest prowadzenie niezależnej działalności gospodarczej.

Także sformułowanie zawarte w art. 15 ust. 3 pkt 3 wyżej powoływanej ustawy o podatku od towarów i usług, które zwalnia z VAT niektóre kategorie umów, jest co najmniej niejasne dla podatników, którzy osiągają nieregularne przychody z naukowej działalności wykonywanej osobiście (np. publikacji). Wydaje się, że

ustawodawca tworząc przepis art. 15 ust. 3 pkt 3 pragnął ograniczyć możliwości zawierania umów wymienionych w art. 13 pkt 2-8 ustawy o podatku od osób fizycznych nieopodatkowanych VAT.

Ustawodawca dla opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów uzyskanych z działalności wykonywanej osobiście wymaga istnienia stosunku prawnego pomiędzy zlecającym wykonanie czynności a wykonującym zlecenie. Sam stosunek prawny powstaje z chwilą zawarcia jakiegś umowy i wówczas przybiera postać stosunku faktycznego, uświadomionego sobie przez strony. Trzeba również wskazać, że (zgodnie z treścią art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT) nie każdy stosunek prawny powstały między zlecającym wykonanie czynności a wykonującym zlecenie będzie skutkował tym, że czynności wykonywane w ramach tego stosunku nie będą stanowić samodzielnej działalności gospodarczej, a więc nie będą podlegały VAT, tj. zostaną w nim określone warunki wykonywania tych czynności, wynagrodzenia oraz odpowiedzialności zlecającego wykonanie.

Omawiany przepis jest o tyle niezrozumiały, że warunki wykonania zleconych czynności wynikają z każdej umowy, a co się z tym wiąże cechują każdy stosunek prawny w wyniku jej zawarcia. To stosunek prawny (umowa) tworzą między stronami swoistą więź prawną, która polega na tym, że jedna ze stron może czegoś żądać, a druga jest do czegoś zobowiązana. Odnosząc się do elementu wynagrodzenia należy podkreślić, że brak wynagrodzenia powoduje, że nie mamy do czynienia z odpłatnym świadczeniem usług, a co za tym idzie brak jest czynności podlegających opodatkowaniu. W związku z tym przesłanka „wynagrodzenie” nie wyraża żadnej wartości normatywnej. Trzecia przesłanka, odnosząca się do odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności, jest również niezrozumiała, gdyż zawarcie umowy cywilnej powoduje, że obie strony są wobec siebie odpowiedzialne za prawidłowe wykonanie umowy, a tym samym stosunek prawny istniejący między stronami jest określony co do odpowiedzialności zlecającego wykonanie czynności.

Z powołanego art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT nie można jednoznacznie wyinterpretować, kiedy i czy osoba fizyczna otrzymująca np. wynagrodzenie za pracę w szkole wyższej w części, która dla celów opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych jest traktowana jako wynagrodzenie z praw autorskich, wynagrodzenie uzyskiwane z tytułu wykonywania czynności zleconych przez organy władzy lub administracji publicznej, sądy i prokuraturę, wynagrodzenie uzyskiwane z tytułu prac autorskich oraz wynagrodzenie uzyskiwane z tytułu wykonania ekspertyz na zlecenie (podmiotów innych niż sądy, prokuratura) jest podatnikiem podatku VAT.

Treść art. 15 ust. 3 pkt 3 budzi również wątpliwość w zakresie równego traktowania osób fizycznych osiągających dochody z działalności wykonywanej osobiście. Podkreślić bowiem należy, że osoby fizyczne wykonujące np. dodatkowe prace w oparciu o umowę zlecenia u pracodawcy, z którym mają zawartą stałą umowę o pracę, nie będą podatnikami VAT, zaś pozostałe osoby fizyczne wykonujące takie same prace zlecone dla pracodawcy, z którym nie będą miały zawartej umowy o pracę, będą zobowiązane do zapłaty VAT (lub też nie, gdyż nie jest to jednoznaczne) -jak wyżej zostało to wskazane.

Ponadto powiązanie posiadania statusu podatnika VAT z osiągnięciem przychodów wymienionych w art. 13 pkt 2-8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w wyniku nawiązania stosunku prawnego z podmiotem innym niż własny pracodawca, budzi moje wątpliwości co do zgodności tej konstrukcji z istotą podatku VAT, którego celem, jako podatku obciążającego konsumpcję, jest opodatkowanie wydatków dokonanych przez osoby fizyczne i inne podmioty nie będące podmiotami gospodarczymi. Osoba fizyczna, która nie prowadzi działalności gospodarczej oraz nie jest zarejestrowana jako podatnik VAT, zostaje pozbawiona możliwości obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, gdyż takowy podatek u niej nie występuje.

Do fundamentalnych zasad podatku VAT należy zaliczyć zasadę neutralności tego podatku dla podatników. Postulat ten zrealizowany jest poprzez umożliwienie podatnikowi VAT pomniejszenia podatku należnego o kwoty podatku zapłaconego przy nabyciu towarów i usług związanych z jego działalnością gospodarczą, bez względu na cel i rezultat tej działalności. Neutralność podatku VAT dla jego podatnika powinna się więc wyrażać m.in. w dążeniu do poszukiwania, wdrażania i ochrony rozwiązań legislacyjnych zapewniających stan prawny, w którym wartość podatku zapłaconego przez podatnika nie będzie stanowić dla niego ostatecznego kosztu. Tymczasem wykonawca zlecenia (np. osoba fizyczna), przekazując zleceniodawcy rezultat wykonanej przez siebie pracy, która jest „produktem” realizacji np. jednej z umów, które zostały wymienione w art. 13 pkt 2-8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - traktowany jest tak samo jak „konsument”, gdyż wskazana stawka podatku w wystawionej fakturze VAT stanowi dla niego ostatecznie poniesiony koszt, tzn. jest zobowiązany do zapłaty na rzecz budżetu państwa kwoty tego podatku określonej w fakturze VAT. Mając na uwadze przedstawiony przykład trzeba podkreślić, że na zleceniobiorców przerzucony został ekonomiczny ciężar podatku w pierwszym zaczynającym się ciągu transakcji.

Zleceniodawca, który często sprzedaje po przeróbce rezultat usługi naliczając odpowiednią stawkę VAT posiada prawo do odliczenia VAT naliczonego od

należnego, zaś zleceniobiorca, występując na samym początku łańcucha transakcji, takiej możliwości nie posiada.

Kontrowersje budzi również problem rozbieżności w wydanych - dotąd - interpretacjach przepisów prawa podatkowego (w tej materii), dokonana przez naczelników urzędów skarbowych. Przykładowo: zdaniem Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa Praga przychody adwokatów osiąmane z tytułu świadczenia pomocy prawnej z urzędu na zlecenie sądów nie wykazują cech właściwych stosunkowi pracy, a więc zaliczają się do przychodów podlegających opodatkowaniu 22% stawką VAT (pismo Nr US34/PV/443-248/04). Zupełnie odmiennego zdania jest Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa Ursynów, który twierdzi, iż stosunek prawny powstały między usługodawcą (sądem) a usługobiorcą (adwokatem) „wskazuje cechy właściwe stosunkowi pracy, niezależnie od tego, jak zostanie nazwany wyłączony jest z zakresu wykonywanej samodzielnie działalności gospodarczej”, a więc tym samym nie jest opodatkowany VAT (pismo Nr US38/443/128/2004/JWN).

Dochodzę do wniosku, że wyjaśnienie tych zagadnień w drodze wydania przez Pana Ministra, na podstawie art. 14 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60), interpretacji do treści art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT jest bardzo istotne dla adresatów ww. przepisów. Komentarze i pouczenia zamieszczone w gazetach i czasopismach są niewystarczające.

Jest to szczególnie ważne m.in. dla pracowników nauki, którzy otrzymują również indywidualne zlecenia oraz publikują prace naukowe, które później są sprzedawane przez zleceniodawców z odpowiednią naliczoną stawką podatku VAT.

W moim przekonaniu sprawa ta jest bardzo pilna.

Z upoważnienia
Rzecznika Praw Obywatelskich

/-/Stanisław Trociuk
Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich