

## JAK OKREŚLAĆ WYSOKOŚĆ OPODATKOWANIA W PODATKU VAT

### 1. Przedmiot opodatkowania

**W pierwszej kolejności ustalamy, czy mamy do czynienia z:**

- dostawą towarów
- świadczeniem usług
- eksportem towarów
- importem towarów
- wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów (WNT)
- wewnątrzwspólnotową dostawą towarów (WDT)

W tym celu analizujemy:

- przede wszystkim art. 7-8b, art. 2 pkt 7 i 8, art. 9-13, ale też art. 5 i art. 6 ustawy o VAT<sup>1</sup> oraz
- art. 2 oraz art. 6-9 rozporządzenia nr 282/2011<sup>2</sup>.

Na tym etapie rozstrzygamy też, czy mamy do czynienia ze świadczeniem jednolitym w rozumieniu orzecznictwa TSUE<sup>3</sup>.

**Pamiętajmy!**

**W sprawach wątpliwych posiłkujemy się orzecznictwem TSUE.**

### 2. Kraj opodatkowania

Następnie ustalamy, w którym kraju transakcja podlega opodatkowaniu VAT, czyli ustalamy jej miejsce świadczenia. Przepisy o VAT określają dla potrzeb opodatkowania tym podatkiem, gdzie – czyli w jakim kraju – dane świadczenie jest opodatkowane.

Ustalamy miejsce świadczenia przede wszystkim zgodnie z ustawą o VAT:

- dostawa towarów (w tym WDT i eksport towarów) – art. 22-24 ustawy o VAT<sup>4</sup>,
- WNT – art. 25-26 ustawy o VAT,
- import towarów – art. 26a ustawy o VAT,
- świadczenie usług – art. 28a–28n ustawy o VAT,

oraz szczegółowymi regulacjami zawartymi w:

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r., poz. 106, z późn. zm.).

<sup>2</sup> Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) Nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej 282/2011 (Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011 r., str. 1, z późn. zm.).

<sup>3</sup> [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/pl/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/pl/)

<sup>4</sup> Szerzej zob. wyrok TSUE z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie C-276/18\_KrakVet Marek Batko; [CURIA - Wyniki wyszukiwania \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/curia.do?docType=TEXT&docId=62020CJ0276&docLanguage=pl)

- rozporządzeniu nr 282/2011 – art. 10-41,
- rozporządzeniu w sprawie miejsca świadczenia<sup>5</sup>.

### **Pamiętajmy!**

**Dla pewności transakcji warto wystąpić o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie ustalenia miejsca świadczenia danej transakcji, a tym samym kraju jej opodatkowania.**

O transakcjach „zagranicznych” mówimy wówczas, gdy miejsce dostawy towarów (w tym WDT lub eksportu towarów), WNT, importu towarów lub świadczenie usług – zgodnie z przepisami dotyczącymi VAT (w tym przepisami rozporządzenia nr 282/2011) – jest poza Polską (w innym państwie członkowskim UE lub państwie trzecim<sup>6</sup>).

O transakcjach „krajowych” mówimy wówczas, gdy miejsce dostawy towarów (w tym WDT lub eksportu towarów), WNT, importu towarów lub świadczenia usług – zgodnie z przepisami dotyczącymi VAT (w tym przepisami rozporządzenia nr 282/2011) występuje w Polsce<sup>7</sup>.

W przypadku dostawy towarów, której miejsce opodatkowania jest w Polsce, należy dodatkowo ustalić, czy spełnia ona przesłanki WDT lub eksportu towarów.

## **3. Transakcje „zagraniczne”**

### **3.1. Zwolnienie przedmiotowe**

W pierwszej kolejności sprawdzamy, czy dana transakcja korzysta ze zwolnienia przedmiotowego z VAT lub podatku o podobnym charakterze, czyli czy dana transakcja jest zwolniona w danym państwie, niezależnie od statusu podatnika, który dokonuje tej transakcji (tj. czy osiąga małe, czy duże obroty).

Zakres zwolnień sprawdzamy w przepisach danego kraju, dla Unii Europejskiej istnieje katalog określony w dyrektywie VAT<sup>8</sup> (np. usługi w interesie publicznym, takie jak ochrona zdrowia, edukacja czy opieka społeczna, ale też usługi finansowe i ubezpieczeniowe, dostawa używanych budynków etc.), który powinien być co do zasady odzwierciedlony w przepisach krajowych. [Listę działań \(link \[https://ec.europa.eu/taxation\\\_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/exemptions/exemptions-without-right-deduct\\\_en\]\(https://ec.europa.eu/taxation\_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/exemptions/exemptions-without-right-deduct\_en\)\) objętych zwolnieniem publikuje także TAXUD<sup>9</sup>.](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/exemptions/exemptions-without-right-deduct_en)

<sup>5</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2013 r. w sprawie miejsca świadczenia usług oraz zwrotu kwoty podatku naliczonego jednostce dokonującej nabycia (importu) towarów lub usług (Dz. U. z 2021 r., poz. 80).

<sup>6</sup> Państwie niewchodzącym w skład Unii Europejskiej – art. 2 pkt 2-5 ustawy o VAT.

<sup>7</sup> Art. 2 pkt 1 ustawy o VAT.

<sup>8</sup> Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., str. 1, z późn. zm.).

<sup>9</sup> [Exemptions without the right to deduct | Taxation and Customs Union \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/exemptions/exemptions-without-right-deduct_en).

Jeżeli jesteśmy pewni, że dana transakcja nie jest objęta zwolnieniem, przechodzimy do pkt 3.2 lub 3.3.

### 3.2. Stawki VAT w kraju członkowskim UE

Sprawdzamy, jakie stawki obowiązują w państwie członkowskim Unii Europejskiej, w którym transakcja podlega opodatkowaniu, jaki jest zakres opodatkowania stawkami niższymi niż podstawowa – sprawdzamy to w przepisach danego kraju UE, ewentualnie posiłkujemy się informacjami TAXUDu<sup>10</sup>.

Informacje o stawkach w poszczególnych państwach członkowskich UE można znaleźć również w bazie pod linkiem: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tedb/taxSearch.html](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html)

### 3.3. Stawki VAT lub podatku o podobnym charakterze w kraju trzecim

Sprawdzamy, jakie stawki obowiązują w państwie trzecim (nieunijnym), w którym transakcja podlega opodatkowaniu – sprawdzamy to w przepisach danego kraju, ewentualnie posiłkujemy się publikacjami [OECD<sup>11</sup>](#) lub serwisów komercyjnych.

## 4. Transakcje „krajowe”

### 4.1. Zwolnienie przedmiotowe

Jeśli miejsce dostawy towarów, WNT, importu towarów lub świadczenia usług – zgodnie z przepisami dotyczącymi VAT (w tym przepisami rozporządzenia nr 282/2011) – występuje w Polsce oraz podmiot dokonujący danej transakcji nie korzysta ze zwolnienia podmiotowego (czyli ze względu na osiąganą wartość sprzedaży)<sup>12</sup>, w pierwszej kolejności sprawdzamy, czy dana transakcja korzysta ze zwolnienia z VAT ze względu na przedmiot transakcji.

Zakres zwolnień sprawdzamy w:

- art. 43 ustawy o VAT – dostawa towarów i świadczenie usług w Polsce,
- art. 44 ustawy o VAT – WNT,
- art. 45-81 ustawy o VAT – import towarów,
- art. 44-45 rozporządzenia nr 282/2011 oraz
- rozporządzeniu w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień<sup>13</sup>.

<sup>10</sup> VAT rates applied in the Member States of the European ... [https://ec.europa.eu/taxation/vat/how\\_vat\\_works/v...](https://ec.europa.eu/taxation/vat/how_vat_works/v...) ([google.pl](#)).

<sup>11</sup> [infographic-standard-vat-rates.png \(700x905\) \(oecd.org\)](#).

<sup>12</sup> Na podstawie art. 113 ustawy o VAT.

<sup>13</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz. U. z 2020 r., poz. 1983).

**Uwaga!**

Jeśli dany towar lub usługa są objęte zwolnieniem ze względu na przedmiot transakcji, zwolnienie to stosujemy w pierwszej kolejności (nawet jak przepisy przewidują również stosowanie obniżonej stawki do tego towaru lub tej usługi).

**Pamiętajmy!**

Dla pewności transakcji warto wystąpić o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie zastosowania zwolnienia przedmiotowego w odniesieniu do danej transakcji.

#### **4.2. Zastosowanie stawki VAT do dostawy towarów, WDT, eksportu towarów, WNT lub importu towarów**

Towary dla celów zastosowania stawki VAT identyfikowane są – zgodnie z art. 5a ustawy o VAT – wg CN (Nomenklatury scalonej), PKWiU 2015 (Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług), PKOB (Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych) lub opisowo.

Celem przyporządkowania danemu towarowi właściwego kodu CN możemy skorzystać z:

- rozporządzenia unijnego <https://stat.gov.pl/Klasyfikacje/doc/cn/index.html>
- systemu ISZTAR [https://ext-iszta4.mf.gov.pl/taryfa\\_celna/tariff-browser?lang=PL&date=20210324](https://ext-iszta4.mf.gov.pl/taryfa_celna/tariff-browser?lang=PL&date=20210324)

PKWiU - [Informacje o PKWiU 2015 można znaleźć na stronie Głównego Urzędu Statystycznego](#)<sup>14</sup>.

PKOB - [Informacje o PKOB można znaleźć na Stronie Głównego Urzędu Statystycznego](#)<sup>15</sup>

1. W pierwszej kolejności sprawdzamy, czy występują przesłanki do zastosowania stawki 0% wynikające z art. 83 ust. 1 pkt 1, 3, 6, 10 i 18 ustawy o VAT (m.in. pojazdy i części do pojazdów wykorzystywanych w transporcie międzynarodowym).

Jeśli nie, to następnie ustalamy, czy znajdzie zastosowanie stawka 0% wynikająca z innych przepisów, tj. sprawdzamy, czy mamy do czynienia z:

- WDT (art. 41 ust. 3 i 42 ustawy o VAT i art. 45a rozporządzenia nr 282/2011) albo
- eksportem towarów (art. 41 ust. 4-11 ustawy o VAT, ale też funkcjonalnie – art. 129 ustawy o VAT i art. 47 i 48 rozporządzenia nr 282/2011).

Jeśli nie mamy do czynienia z WDT albo eksportem towarów, sprawdzamy, czy nie występują przesłanki do zastosowania stawki 0% wynikające z:

<sup>14</sup> [https://stat.gov.pl/Klasyfikacje/doc/pkwiu\\_15/index.html](https://stat.gov.pl/Klasyfikacje/doc/pkwiu_15/index.html)

<sup>15</sup> <https://stat.gov.pl/Klasyfikacje/doc/pkob/pkob.htm>

- art. 83 ust. 1 pkt 1, 4 i 5, pkt 22 i 26 ustawy o VAT (m.in. importu pojazdów i części do pojazdów wykorzystywanych w transporcie międzynarodowym oraz „komputery dla szkół” z załącznika nr 8 do ustawy o VAT) lub
- rozporządzenia w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych<sup>16</sup>.

Jeśli spełnione są warunki wynikające z ww. przepisów, **wówczas stosujemy stawkę 0%**.

2. Jeśli do dostawy (WNT albo importu) towaru nie znajduje zastosowania stawka 0%, sprawdzamy, czy w odniesieniu do niej ma zastosowanie stawka 5%, a zatem sprawdzamy, czy towar jest wymieniony w:
  - załączniku nr 10 do ustawy o VAT lub
  - rozporządzeniu w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych – jako towar do którego dostawy (WNT albo importu) ma zastosowanie stawka 5%<sup>17</sup>.

Jeśli towar jest wymieniony w załączniku nr 10 do ustawy o VAT lub ww. rozporządzeniu, **wówczas do jego dostawy (WNT albo importu) stosujemy stawkę 5%**.

3. Jeśli do dostawy (WNT albo importu) towaru nie znajduje zastosowania ani stawka 0% ani 5%, sprawdzamy, czy dostawa ta jest objęta stawką 8%. W tym celu sprawdzamy, czy towar jest wymieniony w:
  - załączniku nr 3 do ustawy o VAT lub
  - rozporządzeniu w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych – jako towar do którego dostawy (WNT albo importu) ma zastosowanie stawka 8%<sup>18</sup> lub
  - spełnione są przesłanki wynikające z art. 41 ust. 12 (obiekty budownictwa społecznego), art. 41 ust. 12f (tzw. gastronomia) lub art. 120 ust. 2 i 3 ustawy o VAT (dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie oraz antyki).

Jeśli towar jest wymieniony w załączniku nr 3 do ustawy o VAT lub ww. rozporządzeniu albo spełnione są warunki wynikające z art. 41 ust. 12, ust. 12f lub art. 120 ust. 2 i 3 ustawy o VAT, **wówczas do jego dostawy (WNT albo importu) stosujemy stawkę 8%**.

4. Jeżeli do dostawy (WNT albo importu) towaru nie ma zastosowania zwolnienie od podatku, stawka 0%, 5%, 8%, **to stosujemy stawkę 23%**.

---

<sup>16</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 marca 2020 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz. U. poz. 527, z późn. zm.).

<sup>17</sup> W chwili obecnej ww. rozporządzenie nie wymienia towarów objętych stawką obniżoną 5%.

<sup>18</sup> Obecnie rozporządzenie obejmuje 8% stawką VAT 5 grup towarowych, wymienionych w załączniku do rozporządzenia.

### 4.3. Zastosowanie stawki VAT do świadczenia usług

Usługi, zgodnie z art. 5a ustawy o VAT, są identyfikowane wg aktualnej PKWiU (obecnie PKWiU 2015) lub opisowo. Jeżeli nie znamy np. kodu PKWiU, można podjąć próbę odnalezienia kodu w tej [klasyfikacji](#), ewentualnie skorzystać z [objaśnień GUS](#) (wyszukując np. po nazwie usługi).

1. W pierwszej kolejności sprawdzamy, czy świadczenie usługi jest opodatkowane stawką 0%, czyli czy występują przesłanki do zastosowania stawki 0% na podstawie:
  - art. 83 ust. 1 pkt 7-9a, pkt 11-17, pkt 19-21, pkt 23-25 ustawy o VAT (m.in. usługi transportu międzynarodowego, usługi związane bezpośrednio z eksportem towarów, usługi obsługi startu i lądowania statków powietrznych w transporcie międzynarodowym) lub
  - rozporządzenia w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych, oraz
  - art. 47-49 rozporządzenia nr 282/2011.

Jeśli świadczenie usługi spełnia warunki wynikające z ww. przepisów, **wówczas stosujemy stawkę 0%**.

2. Jeśli do świadczenia usługi nie znajduje zastosowania stawka 0%, sprawdzamy, czy w odniesieniu do tego świadczenia ma zastosowanie stawka 5%, a zatem sprawdzamy, czy usługa nie jest wymieniona:
  - w załączniku nr 10 do ustawy o VAT<sup>19</sup> lub
  - rozporządzeniu w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych – jako usługa, do której świadczenia ma zastosowanie stawka 5%<sup>20</sup>.

Jeśli usługa jest wymieniona w załączniku nr 10 do ustawy o VAT lub ww. rozporządzeniu, **wówczas do jej świadczenia stosujemy stawkę 5%**.

3. Jeśli do świadczenia usługi nie znajduje zastosowania ani stawka 0%, ani 5% sprawdzamy, czy świadczenie to jest objęte stawką 8%. W tym celu sprawdzamy, czy usługa jest wymieniona w:
  - załączniku nr 3 do ustawy o VAT lub

---

<sup>19</sup> Obecnie załącznik nr 10 – w odniesieniu do usług – dotyczy tylko e-wydawnictw, tj. e-booków, e-czasopism i e-gazet tam wymienionych.

<sup>20</sup> W chwili obecnej rozporządzenie nie wymienia usług objętych stawką obniżoną 5%.

- rozporządzeniu w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych – jako usługa, do której świadczenia ma zastosowanie stawka 8%<sup>21</sup> lub
- spełnione są przesłanki wynikające z art. 41 ust. 12 ustawy (usługi dotyczące obiektów budownictwa mieszkaniowego) i art. 41 ust. 12f ustawy o VAT (usługi związane z wyżywieniem).

Jeśli usługa jest wymieniona w załączniku nr 3 do ustawy o VAT lub ww. rozporządzeniu albo spełnione są warunki wynikające z art. 41 ust. 12 lub art. 41 ust. 12f ustawy o VAT, **wówczas do jej świadczenia stosujemy stawkę 8%.**

4. Jeżeli do świadczenia usługi nie ma zastosowania zwolnienie od podatku, stawka 0%, 5%, 8%, **to stosujemy stawkę 23%.**

**Pamiętajmy!**

**W sytuacjach wątpliwych dotyczących zastosowania stawek VAT w odniesieniu do danej transakcji (z wyjątkiem WDT i eksportu) warto wystąpić o wiążącą informację stawkową<sup>22</sup>.**

<sup>21</sup> W chwili obecnej rozporządzenie nie wymienia usług objętych stawką obniżoną 8%.

<sup>22</sup> Szerzej na temat wiążących informacji stawkowych zobacz – BIP KIS <https://www.kis.gov.pl/zalatwianie-spraw/wiazaca-informacja-stawkowa-wis>

# JAK OKREŚLIĆ WYSOKOŚĆ OPODATKOWANIA W VAT

## USTAL CZYNNOŚĆ PODLEGAJĄCĄ OPODATKOWANIU VAT

DOSTAWA  
TOWARU

ŚWIADCZENIE  
USŁUGI

EKSPORT  
TOWARU

IMPORT  
TOWARU

WNT

WDT

## USTAL MIEJSCE ŚWIADCZENIA

**TRANSAKCJA KRAJOWA**  
miejsce świadczenia Polska

USTAL ZWOLNIENIE  
PRZEDMIOTOWE  
(patrz przepisy ustawy o VAT)

BRAK ZWOLNIENIA  
PRZEDMIOTOWEGO

TRANSAKCJA  
ZWOLNIONA  
PRZEDMIOTOWO

ZASTOSOWANIE  
WŁAŚCIWEJ STAWKI  
VAT

TOWAR

KLASYFIKOWANY WG  
CN, PKWU 2015,  
PKOB, OPISOWO

SPRAWDŹ MOŻLIWOŚĆ ZASTOSOWANIA STAWKI 0%

JEŚLI NIE 0%, SPRAWDŹ MOŻLIWOŚĆ ZASTOSOWANIA STAWKI 5%

JEŚLI NIE 5%, SPRAWDŹ MOŻLIWOŚĆ ZASTOSOWANIA STAWKI 8%

JEŚLI NIE 8%, STAWKA 23%

USŁUGA

KLASYFIKOWANA WG  
PKWU 2015,  
OPISOWO

**TRANSAKCJA ZAGRANICZNA**  
miejsce świadczenia inny kraj

USTAL ZWOLNIENIE  
PRZEDMIOTOWE  
(patrz przepisy danego kraju)

BRAK ZWOLNIENIA  
PRZEDMIOTOWEGO

TRANSAKCJA  
ZWOLNIONA  
PRZEDMIOTOWO

SPRAWDŹ STAWKĘ  
VAT W DANYM  
KRAJU