

## Rozdział II

# Nieodpłatne świadczenia

(art. 7 i 8 ustawy o VAT)

Według art. 7 ust. 2 ustawy o VAT przez dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu VAT rozumie się również przekazanie nieodpłatnie 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, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

Obowiązek opodatkowania nieodpłatnie przekazywanych towarów nie dotyczy prezentów o małej wartości i próbek, jeżeli przekazanie to następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika.

Na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy o VAT podlega opodatkowaniu 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 z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych;
- 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.

## 1. Świadczenia na rzecz klientów

### 1.1. Przekazanie materiałów reklamowych, kalendarzy

Obecnie z art. 7 ust. 3 ustawy o VAT nie wynika wprost, że nieodpłatne przekazanie drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych nie podlega VAT. Nie oznacza to jednak, że wszelkie nieodpłatnie przekazane materiały reklamowe lub informacyjne należy opodatkować VAT.

Z broszury informacyjnej poświęconej najważniejszym zmianom w podatku od towarów i usług od 1 kwietnia 2013 r., zamieszczonej na stronie internetowej Ministerstwa Finansów, wynika, że podatnik, określając zakres opodatkowania, w pierwszej kolejności powinien ustalić:

**MF** (...) czy drukowany materiał informacyjny i reklamowy ma wartość użytkową z punktu widzenia konsumenta. Jeśli nie – będzie to np. katalog czy ulotka – to nie podlega on opodatkowaniu podatkiem VAT. Jeśli tak – będzie to np. kalendarz z reklamami – to będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem VAT, chyba że będzie spełniał definicję prezentu o małej wartości. Wówczas przekazanie nieodpłatne takiego kalendarza na cele związane z działalnością gospodarczą będzie wyłączone z opodatkowania podatkiem VAT.

Co więcej, z broszury wynika, że tę samą zasadę należy stosować do wszystkich nieodpłatnie przekazywanych towarów. Oznacza to, że sposób opodatkowania nieodpłatnie przekazywanych towarów (w tym drukowanych materiałów informacyjnych i reklamowych) zależy od tego, czy przekazywane towary mają wartość użytkową. Jeżeli ustalimy, że towar ma wartość użytkową, np. kalendarz, to nie oznacza, że trzeba naliczyć VAT.

Jeśli podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu kalendarzy, to ich nieodpłatne przekazanie nie będzie podlegało opodatkowaniu, jeśli towary te będą spełniały warunki do uznania ich za prezenty o małej wartości w rozumieniu art. 7 ust. 4 ustawy o VAT. Za prezenty o małej wartości uznaje się przekazywane przez podatnika jednej osobie towary:

- o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 zł netto, jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób;
- których przekazania nie ujęto w ewidencji osób obdarowanych, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 20 zł.

### **Przykład 23**

Biuro rachunkowe zamówiło w drukarni 500 szt. jednokartkowych kalendarzy ściennych, które promują działalność firmy. Z faktury otrzymanej z drukarni wynika, że cena netto za 1 sztukę kalendarza wynosi 4,50 zł. Kalendarze ścienne wydane poszczególnym podmiotom spełniają definicję prezentów o małej wartości, wobec czego od ich przekazania biuro nie nalicza podatku.

## **1.2. Oznaczanie próbek**

Według definicji określonej przez art. 7 ust. 7 ustawy o VAT za próbkę, której nieodpłatne przekazanie na cele związane z prowadzoną działalnością gospodarczą podatnika nie podlega VAT, należy uznać identyfikowalny jako próbka egzemplarz towaru lub jego niewielką ilość, które pozwalają na ocenę cech i właściwości towaru w jego końcowej postaci, przy czym ich przekazanie (wręczenie) przez podatnika:

- ma na celu promocję tego towaru oraz
- nie służy zasadniczo zaspokojeniu potrzeb odbiorcy końcowego w zakresie danego towaru, chyba że zaspokojenie potrzeb tego odbiorcy jest nieodłącznym elementem promocji danego towaru i ma skłaniać tego odbiorcę do zakupu promowanego towaru.

Próbką, co do zasady, jest egzemplarz towaru, którym może być np. jedna sztuka towaru, ale również inna jego ilość pozwalająca reprezentować dany rodzaj czy typ towaru. Przykładowo w przypadku tkaniny przekazanej do zakładu produkującego odzież próbkę może stanowić zarówno jedna bela tkaniny, jak i jej 3 metry bieżące – w zależności od wielkości próby producenta.

Próbką nie musi być koniecznie niewielka ilość towaru (choć może nią być np. w przypadku soli, cukru itp.).

Definicja próbki wskazuje przede wszystkim na cel i okoliczności nieodpłatnego przekazania towaru. Celem przekazania towaru w postaci próbki ma być promocja towaru. Jego bezpłatne udostępnienie ma stworzyć potencjalnemu klientowi warunki do sprawdzenia próbki pod kątem cech i właściwości.

Ze względu na to, że przekazanie próbki nie podlega VAT, definicja dodatkowo nakłada na podatników rozprawdzających próbki dla potrzeb swego przedsiębiorstwa obowiązek zastosowania zabezpieczeń pozwalających zapobiegać ryzyku wykorzystywania próbek w sposób stanowiący nadużycie.

Za próbkę można uznać tylko taki egzemplarz towaru lub jego niewielką ilość, które są „identyfikowalne jako próbka”. Ustawodawca nie wskazał sposobu identyfikacji towaru przekazywanego jako próbka. W większości przypadków wystarczające może być odpowiednie oznaczenie przekazywanego towaru poprzez umieszczenie na nim nalepki informującej, że dany towar jest próbką. Ta możliwość dotyczy przykładowo próbek przekazywanych w opakowaniach, na których można umieścić stosowną in-

formację. Jest to najprostszy sposób określenia tożsamości towaru. Jednak nie jest to jedyne rozwiązanie możliwe do przyjęcia. Tak jak zostało to podkreślone, przepisy nie wskazują na sposób oznaczenia towaru jako próbki.

Dlatego dopuszczalną formą powinno być także umowne oznaczenie towaru przekazywanego jako próbka, gdy spełnia on pozostałe warunki określone w art. 7 ust. 7 ustawy o VAT. Przykładem może być samochód do jazd próbnych, który trudno uznać za klasyczną próbkę. Można go okleić informacją „samochód do jazd próbnych”, ale wystarczające powinno być również umowne postanowienie w tej sprawie potwierdzone np. podpisanym przez strony protokołem przekazania samochodu przeznaczanego do jazdy próbnej.

Należy sądzić, że wprowadzenie do umowy zapisów określających, że dany towar zostaje przekazany jako próbka i może być wykorzystywany przez nabywcę wyłącznie do promocji towaru, wobec czego zakazuje się wykorzystywania go w innych celach, np. handlowych, także jest dopuszczalnym sposobem na oznaczenie towaru jako próbki. Strony, podpisując umowę, w której określony został taki właśnie sposób przeznaczenia towaru, zapobiegają ryzyku wykorzystania oznaczonych w ten sposób próbek w innych celach niż promocja towaru.

Oczywiście świadome wykorzystanie próbek w celach innych niż promocyjne zawsze jest możliwe. Może dojść do niego przez zmianę nalepek informujących, że dany towar jest próbką, czy zignorowanie zapisów umownych, które stanowią o przekazaniu towarów jako próbek. Chodzi o to, by podatnik przekazujący towar jako próbki zastosował zabezpieczenia pozwalające zapobiegać ryzyku wykorzystywania próbek w sposób stanowiący nadużycie (np. w celach handlowych).

Exemplarz towaru lub niewielka jego ilość, identyfikowalne jako próbki, mają służyć odbiorcę do zakupu promowanego towaru. Wówczas nieodpłatne przekazanie takich próbek nie podlega VAT, nawet jeśli przy ich nabyciu, imporcie lub wytworzeniu podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego. Jeśli przekazywane towary zaspokajają u obdarowanego potrzebę zakupu tego towaru, to ich przekazanie podlega VAT (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 16 kwietnia 2014 r., sygn. IPPP3/443-39/14-2/LK).

### 1.3. Ustalanie limitów dla prezentów o małej wartości

Od 2021 r. z art. 7 ust. 4 ustawy o VAT wynika, że za prezent o małej wartości uznaje się przekazywane jednej osobie towary:

- o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 zł netto, jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób;
- których przekazania nie ujęto w ewidencji osób obdarowanych, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 20 zł.

Nie ma znaczenia, że towary o wartości jednostkowej nieprzekraczającej 20 zł są wydawane w opakowaniach zbiorczych, których łączna wartość przekracza limity