

*Małgorzata Sęk** <https://orcid.org/0000-0002-6251-2031>

SAMOZATRUDNIONY W UNIJNYM SYSTEMIE VAT: PRZEDSIĘBIORCA CZY PRACOWNIK?

Streszczenie. Celem opracowania jest wskazanie, na podstawie analizy unijnych przepisów dotyczących zakresu podmiotowego VAT oraz zapadłych na ich tle orzeczeń TSUE, jakie okoliczności należy uwzględniać, ustalając, czy osoba samozatrudniona jest niezależnym przedsiębiorcą, a zatem podatnikiem VAT świadczącym swojemu kontrahentowi usługi opodatkowane VAT, czy raczej pozostaje z tym kontrahentem w relacji odpowiadającej stosunkowi pracy, co stawia samozatrudnionego i świadczone przez niego usługi poza zakresem opodatkowania VAT. W tekście wyjaśniono również, że ze względu na stosowane we wspólnym unijnym systemie VAT kryterium rzeczywistości gospodarczej, oceniając status podatkowy samozatrudnionego, nie można poprzestać na treści umowy łączącej go z kontrahentem, lecz trzeba uwzględnić rzeczywiste zasady współpracy. Pominięto natomiast tematykę konsekwencji dla samozatrudnionego i jego kontrahenta związanych ze skutecznym zakwestionowaniem przez organy podatkowe statusu samozatrudnionego jako przedsiębiorcy i podatnika VAT, która wymaga odrębnego opracowania.

Słowa kluczowe: samozatrudniony, podatek VAT, samodzielna działalność gospodarcza, przedsiębiorca, pracownik

A SELF-EMPLOYED IN THE EU VAT SYSTEM: AN ENTREPRENEUR OR AN EMPLOYEE?

Abstract. The aim of the study is to indicate, based on the analysis of EU rules on the personal scope of VAT and relevant case law of the CJEU, what circumstances should be taken into account when determining whether a self-employed person is an independent entrepreneur, and therefore a VAT taxpayer providing to his client services subject to VAT, or rather remains with this client in a relationship corresponding to the employment relationship, which places the self-employed and the services provided by him outside the scope of VAT. The study also explains that due to the criterion of economic reality applicable in the EU VAT system, determining the VAT status of a self-employed cannot be based solely on the content of a contract between him and the client, but must take into account the actual course of cooperation.

* Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Podatkowego, msek@wpia.uni.lodz.pl

The extensive subject matter of consequences ensuing for the self-employed and his client if tax authorities deny the self-employed the status of an entrepreneur and VAT taxpayer, has been omitted, as it requires a separate study.

Keywords: self-employed, VAT taxable person, independent economic activity, entrepreneur, employee

1. WPROWADZENIE

Problematyka samozatrudnienia jest przedmiotem analiz przedstawicieli nauki i praktyki prawa podatkowego. Rozważania dotyczą najczęściej form opodatkowania dochodu osób samozatrudnionych. Niniejsze opracowanie dotyczy jednak sytuacji osób samozatrudnionych na gruncie (pośrednio) obciążającego konsumpcję podatku od wartości dodanej (VAT, ang. *Value Added Tax*), który w Unii Europejskiej (UE) został objęty daleko posuniętą harmonizacją.

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹ określa wszystkie istotne elementy konstrukcyjne VAT, w tym przede wszystkim transakcje i podmioty podlegające opodatkowaniu. W ramach wspólnego unijnego systemu VAT w każdym państwie członkowskim obowiązuje VAT jako podatek krajowy, wprowadzony na mocy przepisów wewnętrznych (które jednak muszą być zgodne ze wspólnymi, unijnymi normami z tego zakresu) i administrowany (wymierzany, pobierany i kontrolowany) przez organy podatkowe tego państwa (Sęk 2012, 51–52; 2013, 25–26). Wspólny system VAT to „zespół norm, w oparciu o które państwa członkowskie powinny kształtować własne prawodawstwa dotyczące podatków od wartości dodanej” (Namysłowski, Sachs 2008, 32). To nie wspólny unijny podatek, nakładany i pobierany przez instytucje Unii, lecz zbliżenie (ujednolicenie) konstrukcji VAT w państwach członkowskich (Rendahl 2009, 7).

Celem opracowania jest wskazanie, na podstawie analizy unijnych przepisów dotyczących zakresu podmiotowego VAT oraz zapadłych na ich tle orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), jakie okoliczności należy uwzględniać, ustalając, czy osoba samozatrudniona jest niezależnym przedsiębiorcą, a zatem podatnikiem VAT świadczącym swojemu kontrahentowi usługi opodatkowane VAT, czy raczej pozostaje z tym kontrahentem w relacji odpowiadającej stosunkowi pracy, co stawia samozatrudnionego i świadczone przez niego usługi poza zakresem opodatkowania VAT.

¹ Dz.Urz. UE L 347 z 11 grudnia 2006 r., 1–118 ze zm., dalej: Dyrektywa VAT.

2. PROWADZENIE DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ W SPOSÓB SAMODZIELNY JAKO WARUNEK UZYSKANIA STATUSU PODATNIKA VAT

Z art. 9 ust. 1 Dyrektywy VAT wynika, że podatnikami VAT są m.in. osoby fizyczne samodzielnie prowadzące działalność gospodarczą, a działalność gospodarcza obejmuje m.in. wszelką działalność usługodawców, w tym osób wykonujących wolne zawody.

Warunkiem uzyskania statusu podatnika VAT jest wykonywanie działalności gospodarczej w sposób „samodzielny” czy – jak stanowi angielska wersja Dyrektywy VAT – w sposób „niezależny” (*independently*). W art. 10 Dyrektywy VAT określono, że warunek ten:

wyklucza opodatkowanie VAT pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą umową o pracę lub jakimkolwiek innymi więzami prawnymi tworzącymi stosunek prawny między pracodawcą a pracownikiem w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy.

Dla uznania działalności za niesamodzielną nie jest więc konieczne wykonywanie usług na podstawie umowy o pracę. Wystarczy ich wykonywanie przez samozatrudnionego w ramach jakiegokolwiek stosunku prawnego, jeśli warunki pracy, wynagrodzenia oraz odpowiedzialności kontrahenta są takie, jak łączące pracownika z pracodawcą (zob. wyrok TSUE z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie C-202/90 *Ayuntamiento de Sevilla*, ECLI:EU:C:1991:332, pkt 10). Innymi słowy, opodatkowanie VAT nie wystąpi, ze względu na brak samodzielności, jeśli między samozatrudnionym wykonującym usługi a osobą je zlecającą istnieje stosunek prawny „zbliżony do stosunku pracy w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego” (Michalik 2021, 15.1).

Czynności wykonywane w sposób niesamodzielny, na warunkach odpowiadających stosunkowi pracy, nie podlegają odrębnemu opodatkowaniu VAT, lecz są traktowane jako część opodatkowanej VAT działalności kontrahenta-pracodawcy. Koszt pracy stanowi składową wartość dodaną wytwarzanej przez pracodawcę jako producenta, handlowca czy usługodawcę i wchodzi do podstawy opodatkowania dostarczanych przez pracodawcę osobom trzecim towarów i usług. Jak zauważają B. Terra i J. Kajus (2021, 3.5), wyłączenie spod zakresu VAT pracowników, którzy świadczą swoje usługi odpłatnie, ale w warunkach zależności, jest związane z pośrednim charakterem VAT motywowanym m.in. dążeniem do ograniczenia liczby podatników.

Zasadniczy warunek uzyskania statusu podatnika VAT, jakim jest samodzielne prowadzenie działalności gospodarczej, musi być jednolicie rozumiany we wszystkich państwach członkowskich, jako autonomiczne pojęcie wspólnego unijnego systemu VAT, a nie prawa unijnego w ogólności, czy nawet unijnego prawa podatkowego. Jak zauważył Trybunał Sprawiedliwości UE:

Dyrektywa VAT, której celem jest ustanowienie wspólnego systemu VAT, wyznacza bardzo szeroki zakres podatku VAT. W celu jednolitego stosowania owej dyrektywy konieczne jest, aby pojęcia określające ów zakres stosowania, takie jak pojęcia transakcji podlegających opodatkowaniu, podatników i działalności gospodarczej, były interpretowane w sposób autonomiczny i jednolity (wyrok TSUE z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 *Gmina Wrocław*, ECLI:EU:C:2015:635, pkt 26).

Trybunał już wcześniej, wielokrotnie, zwracał uwagę, że realizacja celu Dyrektywy VAT byłaby zagrożona, gdyby okoliczności warunkujące opodatkowanie były różnie określone czy interpretowane w państwach członkowskich (zob. m.in. wyrok TSUE z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 *Safe*, EU:C:1990:61, pkt 7–9). Dotyczy to zarówno aspektu przedmiotowego VAT (katalogu czynności opodatkowanych), jak i aspektu podmiotowego VAT (katalogu podatników).

Szersze rozważania nad unijnym rozumieniem pojęcia „pracownik” można odnaleźć m.in. w wyroku w sprawie *Lawrie-Blum* (zob. wyrok TSUE z dnia 3 lipca 1986 r. w sprawie 66/85 *Lawrie-Blum*, ECLI:EU:C:1986:284, pkt 16–18) oraz w odwołującym się do jego tez wyroku w sprawie *Asscher* (zob. wyrok TSUE z dnia 27 czerwca 1996 r. w sprawie C-107/94 *Asscher*, ECLI:EU:C:1996:251, pkt 25–28). W sprawie *Asscher* rozróżnienie między pracownikiem a osobą prowadzącą działalność gospodarczą było niezbędne, aby ustalić, która ze swobód traktatowych powinna znaleźć zastosowanie do oceny krajowych unormowań z zakresu podatku dochodowego od osób fizycznych. Z wyroku w sprawie *van der Steen* (wyrok TSUE z dnia 18 października 2007 r. w sprawie C-355/06 *van der Steen*, ECLI:EU:C:2007:615, pkt 31) wynika jednak, że dla ustalenia, czy osoba prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą i jest z tego tytułu podatnikiem VAT, niezasadne jest posiłkowanie się orzeczeniami dotyczącymi obszarów regulacyjnych innych niż VAT, w tym wspomnianym wyrokiem w sprawie *Asscher*².

Z orzeczeń TSUE zapadłych na tle art. 9 ust. 1 i art. 10 Dyrektywy VAT wynika, że w celu ustalenia, czy dany podmiot prowadzi działalność gospodarczą samodzielnie, należy zbadać, czy w ramach prowadzenia tej działalności jest podporządkowany innemu podmiotowi (zob. wyrok TSUE w sprawie C-276/14 *Gmina Wrocław*, pkt 33). Zdaniem Trybunału sformułowania „samodzielnie” i „niezależnie”, obecne w różnych wersjach językowych art. 9 ust. 1 Dyrektywy VAT, wskazują na potrzebę oceny, czy występuje podporządkowanie (wyrok TSUE w sprawie C-276/14 *Gmina Wrocław*, pkt 36). Wykonywanie czynności w warunkach podporządkowania wyklucza bowiem samodzielność działalności.

Trybunał zauważa, że „aby ocenić istnienie wspomnianego podporządkowania, należy zbadać, czy dana osoba wykonuje działalność we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność oraz czy ponosi ona związane z prowadzeniem działalności ryzyko gospodarcze” (wyrok TSUE w sprawie C-276/14 *Gmina Wrocław*, pkt 34). Celem stwierdzenia samodzielności

² To stanowisko TSUE jest krytykowane przez przedstawicieli nauki prawa podatkowego (zob. Terra, *Kajus* 2021, 3.2.4).

działalności bądź jej braku bierze się pod uwagę m.in. zakres podporządkowania hierarchicznego i zakres swobody w kształtowaniu zasad wykonywania swojej pracy (wyrok TSUE w sprawie C-276/14 *Gmina Wrocław*, pkt 34). Ważne jest, czy podmiot sam pobiera stanowiące jego dochód wynagrodzenie oraz czy ponosi koszty prowadzonej działalności (wyrok TSUE w sprawie C-276/14 *Gmina Wrocław*, pkt 34), które wraz z wynagrodzeniem współkształtują wynik ekonomiczny działalności, a w konsekwencji oddziałują na majątek, którego utratą podmiot prowadzący działalność ryzykuje (opinia RG Jääskinena z dnia 30 czerwca 2015 r. w sprawie C-276/14 *Gmina Wrocław*, ECLI:EU:C:2015:431, pkt 46). Z opinii rzecznika generalnego N. Jääskinena można też wywnioskować, że warunek samodzielności nie jest spełniony, gdy zamiast podmiotu prowadzącego działalność ryzyko związane z działalnością w rzeczywistości ponosi własnym majątkiem inny podmiot (zob. opinia RG Jääskinena w sprawie C-276/14 *Gmina Wrocław*, pkt 48).

Przytoczone powyżej kryteria znajdują zastosowanie zarówno do oceny samodzielności w działalności osób fizycznych, jak i innych podmiotów (wyrok TSUE w sprawie C-276/14 *Gmina Wrocław*, pkt 35). Można też odnaleźć orzeczenia dotyczące konkretnie osób fizycznych, a szczególnie osób fizycznych wykonujących zadania publiczne. Wśród nowszych orzeczeń dominują te dotyczące sytuacji osób fizycznych będących współnikami, a także członkami organów zarządzających i organów nadzoru różnych podmiotów (spółek, fundacji).

W 1987 r. Trybunał uznał komorników i notariuszy holenderskich za podatników VAT. Stwierdził, że:

nie są związani z władzami publicznymi jako pracownicy, ponieważ nie są włączeni w struktury administracji publicznej. Prowadzą działalność na własny rachunek i własną odpowiedzialność. Z pewnymi ustawowymi ograniczeniami, mogą swobodnie organizować sposób wykonania swoich czynności i sami otrzymują kwoty stanowiące ich wynagrodzenie. Fakt, że podlegają nadzorowi dyscyplinarnemu władz publicznych, tak jak przedstawiciele innych zawodów regulowanych, oraz fakt, że ich wynagrodzenie jest określone ustawowo, nie wystarczają do uznania ich za osoby związane z pracodawcą więzami podporządkowania (wyrok TSUE z dnia 26 marca 1987 r. w sprawie 235/85 *Komisja przeciwko Niderlandom*, ECLI:EU:C:1987:161, pkt 14).

W wyroku z 1991 r. Trybunał stwierdził, że hiszpańscy regionalni poborcy podatkowi nie byli związani z gminą więzami przypominającymi stosunek łączący pracownika z pracodawcą, a zatem działali samodzielnie, jako podatnicy VAT (zob. wyrok TSUE w sprawie C-202/90, *Ayuntamiento de Sevilla*; zob. też wyrok TSUE z dnia 12 listopada 2009 r. w sprawie C-154/08 *Komisja przeciwko Hiszpanii*, ECLI:EU:C:2009:695, dotyczący uprawnionych poborców hipotecznych).

Odnośnie do warunków pracy Trybunał wykluczył istnienie stosunku pracownik–pracodawca, bo poborcy „sami niezależnie, w granicach określonych przez prawo, nabywali i organizowali personel, sprzęt i materiały niezbędne do wykonania powierzonych im zadań” (wyrok TSUE w sprawie C-202/90 *Ayuntamiento*

de Sevilla, pkt 11). W tych okolicznościach „fakt, że przy wykonywaniu swoich funkcji poborcy podatkowi byli związani z władzą lokalną, która mogła udzielać im instrukcji, oraz fakt, że podlegali oni kontroli dyscyplinarnej tych władz”, Trybunał uznał za „nierozstrzygające dla określenia ich stosunku prawnego z gminą jako stosunku pracodawca–pracownik” (wyrok TSUE w sprawie C-202/90 *Ayuntamiento de Sevilla*, pkt 12). Również rzecznik generalny G. Tesaro podkreślił, że swoboda organizowania swojej działalności (doboru współpracowników, struktur niezbędnych do wykonywania zadań i czasu pracy) oraz fakt, że nie jest się częścią organizacji przedsiębiorcy lub struktury administracji publicznej, są cechami działalności samodzielnej i trzeba te okoliczności badać w pierwszej kolejności (opinia RG Tesaro z dnia 4 czerwca 1991 r. w sprawie C-202/90 *Ayuntamiento de Sevilla*, ECLI:EU:C:1991:237, pkt 6). Zdaniem rzecznika, chociaż elementem relacji między pracodawcą a pracownikiem jest to, że pracodawca może wydawać pracownikowi instrukcje oraz sprawować nad nim pewną kontrolę i władzę dyscyplinarną, to okoliczności te nie wykluczają uznania działalności za samodzielną („nie są sprzeczne z działalnością prowadzoną samodzielnie”). Według G. Tesaro w rzeczywistości wymóg przyjmowania poleceń od innej osoby jest wyraźnie widoczny również w stosunkach, których przedmiotem jest działalność bezsprzecznie niezależna, jak umowa o wykonanie dzieła (opinia RG Tesaro w sprawie C-202/90 *Ayuntamiento de Sevilla*, pkt 6).

W kwestii warunków wynagrodzenia Trybunał stwierdził, że nie istnieje stosunek pracodawca–pracownik, „bo poborcy podatkowi ponosili ryzyko ekonomiczne związane z ich działalnością, ponieważ ich zysk zależał nie tylko od kwoty pobranych podatków, ale także od wydatków poniesionych na personel i sprzęt w związku z ich działalnością” (wyrok TSUE w sprawie C-202/90 *Ayuntamiento de Sevilla*, pkt 13).

Odnośnie do odpowiedzialności pracodawcy TSUE uznał okoliczność, że: „gmina może zostać pociągnięta do odpowiedzialności za postępowanie poborców podatkowych, gdy działają jako przedstawiciele władzy publicznej”, za niewystarczającą do wykazania istnienia stosunku pracodawca–pracownik (wyrok TSUE w sprawie C-202/90 *Ayuntamiento de Sevilla*, pkt 14). Zdaniem Trybunału:

decydującym kryterium w tym celu jest odpowiedzialność wynikająca ze stosunków umownych zawartych przez poborców podatkowych w trakcie ich działalności oraz ich odpowiedzialność za wszelkie szkody wyrządzone osobom trzecim, gdy nie działają oni jako przedstawiciele władzy publicznej. (wyrok TSUE w sprawie C-202/90 *Ayuntamiento de Sevilla*, pkt 15).

W 2007 r. Trybunał orzekł, że nie jest podatnikiem VAT osoba fizyczna, która na podstawie umowy o pracę wiążącej ją ze spółką wykonuje w imieniu i na rachunek spółki wszystkie prace związane z działalnością spółki, będąc jednocześnie jej jedynym wspólnikiem, zarządzającym i pracownikiem (zob. wyrok TSUE w sprawie C-355/06 *van der Steen*, pkt 33). Trybunał stwierdził, że osoba taka działa w warunkach podporządkowania (wyrok TSUE w sprawie C-355/06 *van*

der Steen, pkt 21). Choć działalność spółki polegająca na świadczeniu dla osób trzecich usług utrzymania czystości była wykonywana wyłącznie przez pana van der Steena, to stroną umów dotyczących utrzymania czystości zawieranych z osobami trzecimi była spółka (wyrok TSUE w sprawie C-355/06 *van der Steen*, pkt 22). Pan van der Steen, świadcząc usługi jako pracownik, nie działał we własnym imieniu, na własny rachunek lub na własną odpowiedzialność, lecz na rachunek i na odpowiedzialność spółki (wyrok TSUE w sprawie C-355/06 *van der Steen*, pkt 23). Nie ponosił samodzielnie ryzyka gospodarczego ani gdy działał jako zarządzający spółką, ani gdy wykonywał czynności w ramach transakcji wykonywanych przez spółkę (wyrok TSUE w sprawie C-355/06 *van der Steen*, pkt 25). Ryzyko to ponosiła spółka (opinia RG Sharpston z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-355/06 *van der Steen*, ECLI:EU:C:2007:352, pkt 35). Spółka płaciła panu van der Steenowi stałe miesięczne wynagrodzenie oraz roczny dodatek urlopowy, potrącając jako płatnik podatek dochodowy i składki na ubezpieczenie społeczne (wyrok TSUE w sprawie C-355/06 *van der Steen*, pkt 10, 22), pan van der Steen polegał więc na spółce w zakresie kalkulacji wypłacanego mu wynagrodzenia (VAT Committee 2014, 4).

W 2019 r. Trybunał orzekł, że w okolicznościach badanej sprawy członek rady nadzorczej fundacji nie prowadzi samodzielnie działalności gospodarczej (zob. wyrok TSUE z dnia 13 czerwca 2019 r. w sprawie C-420/18 *IO*, ECLI:EU:C:2019:490, pkt 44). Pomimo że w zakresie wykonywania działalności członka rady nadzorczej fundacji nie pozostaje on w stosunku jakiegokolwiek podporządkowania hierarchicznego względem zarządu tej fundacji i jej rady nadzorczej, to jednak nie działa ani we własnym imieniu, ani na własny rachunek, ani też na własną odpowiedzialność. Działa bowiem na rachunek i na odpowiedzialność tej rady nadzorczej (wyrok TSUE w sprawie C-420/18 *IO*, pkt 40–41). Członek rady nie ponosi indywidualnie ani odpowiedzialności wynikającej z aktów tejże rady nadzorczej wydanych przy reprezentacji prawnej fundacji, ani odpowiedzialności za szkody wyrządzone osobom trzecim w ramach wykonywania swojej funkcji (wyrok TSUE w sprawie C-420/18 *IO*, pkt 41). Nie ponosi również ryzyka gospodarczego, ponieważ pobiera stałe wynagrodzenie, które nie jest uzależnione od wyników działalności fundacji (wyrok TSUE w sprawie C-420/18 *IO*, pkt 42–43).

Tezy wynikające z przytoczonych orzeczeń Trybunału można zwięźle podsumować, odwołując się do słów rzecznika generalnego G. Tesauro, który wskazał następujące trzy kryteria wyróżniające działalność samodzielną: 1) działalność jest wykonywana przez osobę, która nie jest organiczną częścią (cudzego) przedsiębiorstwa lub struktury administracyjnej, 2) ma wystarczającą swobodę w organizowaniu zasobów ludzkich i materialnych wykorzystywanych do wykonywania tej działalności i 3) ponosi ryzyko gospodarcze związane z tą działalnością (opinia RG Tesauro w sprawie C-202/90 *Ayuntamiento de Sevilla*, pkt 6).

Dla stwierdzenia, czy dana osoba działa niezależnie, bez podporządkowania innemu podmiotowi, TSUE bada, czy osoba ta działa we własnym imieniu, na własny rachunek i na własną odpowiedzialność oraz czy ponosi związane z prowadzeniem działalności ryzyko gospodarcze. Trybunał zwraca uwagę, czy osoba organizuje warunki wykonywania swoich czynności (np. biuro i personel pomocniczy), czy raczej korzysta wyłącznie lub przede wszystkim z organizacji i infrastruktury podmiotu, na którego zlecenie działalność jest prowadzona. Trybunał ustala, czy osoba ta ma swobodę w kształtowaniu zasad i sposobu wykonywania swojej działalności oraz czy w wykonywaniu swoich czynności podlega kierownictwu (wskazówkom) innego podmiotu i czy jest mu podporządkowana hierarchicznie. Trybunał przy tym specyficznym rozkłada akcenty: przywiązuje większą wagę do faktu samodzielnego organizowania warunków wykonywania działalności niż do faktu podległości wskazówkom innego podmiotu. Trybunał bada też, jaki charakter ma otrzymywane wynagrodzenie, od czego zależy ostateczny wynik ekonomiczny osiągnięty przez osobę z danej działalności: czy tylko od osiąganego, z góry określonego wynagrodzenia, czy może również od kosztów, które trzeba ponieść. Trybunał podkreśla, że nie ma stosunku podporządkowania, jeżeli dana osoba ponosi ryzyko gospodarcze działalności, z czym mamy do czynienia, gdy wynik ekonomiczny działalności zależy nie tylko od należnego wynagrodzenia, ale i od kosztów wyposażenia i personelu, które dana osoba musi ponieść w związku z prowadzoną działalnością. Ważne jest, czy osoba ryzykuje własnym majątkiem na okoliczność poniesienia straty bądź odpowiedzialności za negatywne skutki prowadzonej działalności. Istotne jest, ogólnie, ustalenie, czy osoba ponosi odpowiedzialność wobec osób trzecich za szkody wyrządzone w związku z prowadzoną działalnością oraz czy jest stroną umów z osobami, dla których działalność, w której uczestniczy, jest wykonywana.

Udzielone przez Trybunał wskazówki dotyczące tego, jakie okoliczności należy brać pod uwagę, ustalając, czy dana osoba prowadzi działalność gospodarczą samodzielnie i jest z tego tytułu podatnikiem VAT czy nie, są wprawdzie liczne, ale zostały sformułowane na tle dość specyficznych obszarów działalności osób fizycznych: wykonywania zadań publicznych oraz bycia współnikiem bądź członkiem organu zarządzającego lub organu nadzoru. Kryteria rozróżnienia między działalnością samodzielną i niesamodzielną nie zostały dotąd przełożone przez Trybunał na warunki współczesnej, w tym szczególnie cyfrowej, gospodarki. Przykładowo nie doczekaliśmy się dotąd orzeczenia VAT-owskiego dotyczącego uczestników ekonomii współdzielenia. Nie ma też orzeczeń dotyczących pracowników medycznych „na kontrakcie”, programistów, grafików i copywriterów „na B2B” czy pracowników ochrony, sprzedawców i kierowców „na działalności”.

Nie ulega wątpliwości, że ustalając, czy dana osoba prowadzi działalność samodzielnie, należy uwzględnić wszystkie okoliczności sprawy. Nie jest jednak jasna relacja między poszczególnymi kryteriami, a w praktyce zdarza się, że niektóre okoliczności sprawy wskazują na samodzielność, inne zaś

na podporządkowanie. Trybunał w zasadzie nie określił hierarchii ich ważności, poza wskazaniem, że organizowanie warunków wykonywania działalności jest ważniejsze niż podległość instrukcjom. Bardzo istotne wydaje się też ponoszenie ryzyka gospodarczego (zob. van Doesum, van Kesteren, van Norden, 2016, 2.5.2.2). Odpowiedzialność zlecającego wobec osób trzecich za szkody powstałe w toku zleconych czynności nie została natomiast uznana za jednoznacznie rozstrzygającą. To niedookreślenie na poziomie unijnym relacji między kryteriami może skutkować nie tylko niepewnością po stronie samozatrudnionych i ich kontrahentów, ale i większą swobodą państw członkowskich na etapie stanowienia i stosowania prawa w tym obszarze, co z kolei może prowadzić do zróżnicowania sytuacji samozatrudnionych w skali Unii.

3. RZECZYWISTOŚĆ GOSPODARCZA JAKO KRYTERIUM STOSOWANIA WSPÓLNEGO UNIJNEGO SYSTEMU VAT

Uzupełniająco należy zwrócić uwagę, że dla ustalenia, czy samozatrudniony jest podatnikiem VAT, istotna jest nie tylko treść umowy łączącej go z kontrahentem, ale i rzeczywiste zasady oraz przebieg współpracy. Podatnik, działalność gospodarcza i transakcje podlegające opodatkowaniu należą do pojęć, które mają charakter obiektywny (zob. wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 *Halifax*, ECLI:EU:C:2006:121, pkt 55–56). Zgodnie z utrwalonym stanowiskiem TSUE dla potrzeb stosowania wspólnego systemu VAT należy uwzględniać rzeczywistość gospodarczą, prawdziwy charakter i treść stosunku istniejącego między stronami transakcji. „Uwzględnienie rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT” (wyrok TSUE z dnia 20 czerwca 2013 r. w sprawie C-653/11 *Newey*, ECLI:EU:C:2013:409, pkt 42; wyrok TSUE z dnia 22 listopada 2018 r. w sprawie C-295/17 *MEO*, ECLI:EU:C:2018:942, pkt 43).

Trybunał stwierdza, że „skoro sytuacja umowna zwykle odzwierciedla rzeczywiste zdarzenia gospodarcze i handlowe transakcji – oraz w celu spełnienia wymogów pewności prawa – istotne warunki umowy są czynnikiem, który należy brać pod uwagę” (wyrok TSUE w sprawie C-653/11 *Newey*, pkt 43). Nie są one jednak decydujące. Można je bowiem pominąć, jeśli okaże się, że nie odzwierciedlają rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych, co ma miejsce w szczególności, ale nie tylko, w przypadku gdy warunki umowne stanowią całkowicie sztuczną konstrukcję nieadekwatną do rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, stworzoną wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych (wyrok TSUE w sprawie C-653/11 *Newey*, pkt 44–45, 52).

Jeżeli zatem strony przemilczą w umowie okoliczności faktyczne wskazujące na brak samodzielności albo zawrą w umowie postanowienia wskazujące na samodzielność, ale niezgodne z rzeczywistością, muszą się liczyć z tym, że zgodnie

z kryterium rzeczywistości gospodarczej organy podatkowe będą mogły zakwestionować samodzielność samozatrudnionego.

4. ZAKOŃCZENIE

Skutki zanegowania statusu samozatrudnionego jako podatnika VAT mogą być dotkliwe zarówno dla samozatrudnionego, jak i jego kontrahenta. Oba te podmioty powinny więc zachować daleko idącą ostrożność, ustalając, czy warunki współpracy nie wskazują na istnienie takiej relacji jak między pracownikiem i pracodawcą. Ze względu na stosowane we wspólnym unijnym systemie VAT kryterium rzeczywistości gospodarczej muszą przy tym uwzględnić rzeczywiste zasady, na których odbywa się współpraca, a nie tylko treść zawartej umowy.

Na podstawie art. 9 ust. 1 w zw. z art. 10 Dyrektywy VAT statusu podatników VAT należy odmówić samozatrudnionym, którzy wykonują zleczone zadania na takich warunkach jak pracownicy. Kierując się wskazówkami udzielonymi przez TSUE, można stwierdzić, że ma to miejsce, gdy samozatrudniony wykonuje zadania, podlegając kierownictwu kontrahenta co do sposobu wykonywania zadań, czasu (określonych dni i godzin) i miejsca (konkretnej lokalizacji, pomieszczenia, lokalu) ich wykonywania, a kontrahent ponosi odpowiedzialność wobec osób trzecich za rezultat tych czynności, prawidłowość ich wykonania i ewentualne szkody z nich wynikłe. Bieżąca ingerencja w sposób wykonywania poszczególnych czynności, w tym dobór metod i narzędzi, oraz odpowiedzialność wobec osób trzecich za ich rezultat są charakterystyczne dla stosunku podporządkowania łączącego pracownika z pracodawcą (Sęk 2019, 22). Jeśli samozatrudniony nie dysponuje swobodą w kształtowaniu zasad wykonywania swoich czynności, to bliżej mu do pracownika niż do niezależnego przedsiębiorcy. Ponadto jeżeli samozatrudniony nie organizuje warunków wykonywania swojej działalności, warsztatu pracy, od lokalu po wyposażenie odpowiednie do wykonywania danych czynności, w tym zakresie polegając na zasobach przedsiębiorstwa swojego kontrahenta, to w rzeczywistości nie jest przedsiębiorcą, lecz ukrytym pracownikiem kontrahenta. Jeśli samozatrudniony jest zintegrowany ze strukturami osobowymi przedsiębiorstwa kontrahenta, zajmuje w nim określoną hierarchicznie pozycję, kierując pracą konkretnych członków personelu i podlegając poleceniom innych członków personelu, to nie działa niezależnie. W końcu, gdy samozatrudniony ma zagwarantowane stałe wynagrodzenie okresowe zamiast wynagrodzenia uzależnionego od wyniku ekonomicznego działalności, w której uczestniczy, to można powątpiewać, czy ponosi ryzyko charakteryzujące działalność gospodarczą. Wynik finansowy działalności przedsiębiorcy, a zatem i jego sytuacja majątkowa, zależą od skuteczności w pozyskiwaniu klientów, wykonywaniu czynności stanowiących istotę działalności i egzekwowaniu należnego wynagrodzenia, ale i od efektywności kosztowej prowadzonej działalności (Sęk 2019, 22).

W odróżnieniu od pracownika przedsiębiorca nie ma zagwarantowanego zysku w określonej wysokości (Sęk 2019, 22), a ewentualna strata uszczupla jego majątek, w skrajnych przypadkach skutkując upadłością. Fakt, że pracodawca, niezależnie od wyniku osiągniętego w danym okresie (zysk czy strata), ma obowiązek wypłacić wynagrodzenie pracownikowi, jest elementem ryzyka gospodarczego pracodawcy jako przedsiębiorcy, odróżniającego go od pracownika (Sęk 2019, 22).

Konkludując, określenie statusu samozatrudnionego na gruncie VAT jako przedsiębiorcy lub pracownika wymaga analizy wszystkich okoliczności sprawy. Ryzyko sporu z organem podatkowym bywa przy tym trudne do oszacowania, jeśli u danego samozatrudnionego współwystępują okoliczności wskazujące na to, że jest niezależnym przedsiębiorcą, i okoliczności wskazujące na to, że jest zależny od kontrahenta jak pracownik. Nie jest to sytuacja rzadka. Wówczas najważniejsze jest odpowiednie wyważenie poszczególnych okoliczności, co do którego brak dostatecznie szczegółowych wskazówek w orzecznictwie TSUE.

BIBLIOGRAFIA

- Doesum van, Ad. Gert-Jan van Norden. Herman van Kesteren. 2016. *Fundamentals of EU VAT Law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
- Michalik, Tomasz. 2021. *VAT. Komentarz*. Warszawa: C.H. Beck.
- Namysłowski, Roman. Krzysztof Sachs. Red. 2008. *Dyrektywa VAT. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Rendahl, Pernilla. 2009. *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies*. Amsterdam: IBFD.
- Sęk, Małgorzata. 2012. „Funkcje zharmonizowanej regulacji miejsca powstania obowiązku podatkowego we wspólnym systemie podatku od wartości dodanej Unii Europejskiej”. *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 3: 51–79.
- Sęk, Małgorzata. 2013. „Wspólna regulacja miejsca powstania obowiązku podatkowego w ewoluującym wspólnym systemie podatku od wartości dodanej Unii Europejskiej”. *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 1: 25–52.
- Sęk, Małgorzata. 2019. „Komornicy a VAT: niekończąca się historia”. *Przegląd Podatkowy* 6: 19–27.
- Terra, Ben. Julie Kajus. 2021. *A Guide to the European VAT Directives 2021*. Amsterdam: IBFD.
- VAT Committee. 2014. Working Paper No. 786 of 28 January 2014 on Services provided to companies by their shareholders – ES – Art. 9 and 10, taxud.c.1(2014)201835 – EN, 4.

Akty prawne

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347 z 11 grudnia 2006 r. ze zm.).

Orzecznictwo

- Wyrok TSUE z dnia 3 lipca 1986 r. w sprawie 66/85 *Lawrie-Blum*, ECLI:EU:C:1986:284.
- Wyrok TSUE z dnia 26 marca 1987 r. w sprawie 235/85 *Komisja przeciwko Niderlandom*, ECLI:EU:C:1987:161.
- Wyrok TSUE z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 *Safe*, EU:C:1990:61.

- Wyrok TSUE z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie C-202/90 *Ayuntamiento de Sevilla*, ECLI:EU:C:1991:332.
- Wyrok TSUE z dnia 27 czerwca 1996 r. w sprawie C-107/94 *Asscher*, ECLI:EU:C:1996:251.
- Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 *Halifax*, ECLI:EU:C:2006:121.
- Wyrok TSUE z dnia 18 października 2007 r. w sprawie C-355/06 *van der Steen*, ECLI:EU:C:2007:615.
- Wyrok TSUE z dnia 12 listopada 2009 r. w sprawie C-154/08 *Komisja przeciwko Hiszpanii*, ECLI:EU:C:2009:695.
- Wyrok TSUE z dnia 20 czerwca 2013 r. w sprawie C-653/11 *Newey*, ECLI:EU:C:2013:409.
- Wyrok TSUE z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 *Gmina Wrocław*, ECLI:EU:C:2015:635.
- Wyrok TSUE z dnia 22 listopada 2018 r. w sprawie C-295/17 *MEO*, ECLI:EU:C:2018:942.
- Wyrok TSUE z dnia 13 czerwca 2019 r. w sprawie C-420/18 *IO*, ECLI:EU:C:2019:490.
- Opinia RG Tesouro z dnia 4 czerwca 1991 r. w sprawie C-202/90 *Ayuntamiento de Sevilla*, ECLI:EU:C:1991:237.
- Opinia RG Sharpston z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-355/06 *van der Steen*, ECLI:EU:C:2007:352.
- Opinia RG Jääskinen z dnia 30 czerwca 2015 r. w sprawie C-276/14 *Gmina Wrocław*, ECLI:EU:C:2015:431.