



www.gofin.pl

PORADNIK VAT

nr 13 (397)

Dwutygodnik

ISSN 1429-3978

10.07.2015 r.

Dodatek nr

9

MIEJSCE OPODATKOWANIA TRANSAKCJI W OBROTCIE Z ZAGRANICĄ

I. MIEJSCE ŚWIADCZENIA DLA DOSTAWY TOWARÓWstr. 2

1. Opodatkowanie dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych str. 3
2. Transakcje łańcuchowe – przypadek szczególny str. 4
3. Dostawa towarów instalowanych lub montowanych str. 9
4. Towary niewysyłane i nietransportowane..... str. 11
5. Sprzedaż na pokładach statków, samolotów lub pociągów str. 11
6. Dostawa gazu, energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej str. 12
7. Opodatkowanie sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju str. 12
8. Miejsce świadczenia dla sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju..... str. 15
9. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów str. 16

II. MIEJSCE OPODATKOWANIA USŁUG.....str. 18

1. Usługi świadczone na rzecz podatników..... str. 22
2. Świadczenia na rzecz podmiotów niebędących podatnikami..... str. 22
3. Opodatkowanie usług pośrednictwa..... str. 22
4. Usługi związane z nieruchomościami..... str. 23
5. Transport towarów..... str. 25
6. Transport pasażerów..... str. 28
7. Działalność w dziedzinie kultury, sztuki, sportu i nauki str. 29
8. Usługi pomocnicze do usług transportowych oraz usługi na ruchomym majątku rzeczowym..... str. 30
9. Usługi restauracyjne i cateringowe..... str. 30
10. Wynajem środków transportu str. 31
11. Usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne..... str. 32
12. Świadczenia niematerialne..... str. 34
13. Usługi turystyki str. 35

Podstawowe akty prawne, na których oparto wyjaśnienia udzielane na łamach niniejszej publikacji to:

- *ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.), zwana dalej „ustawą o VAT”;*
- *rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2013 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz. U. poz. 1719), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie stawek”;*
- *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. poz. 1656), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie miejsca świadczenia”;*
- *dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L nr 347/1 ze zm.), zwana dalej „dyrektywą w sprawie VAT”;*
- *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 (Dz. Urz. UE L nr 77/1 ze zm.), zwane dalej „rozporządzeniem wykonawczym Rady (UE) nr 282/2011”.*

I. MIEJSCE ŚWIADCZENIA DLA DOSTAWY TOWARÓW

W świetle ustawy o VAT, faktyczne miejsce wykonania danej czynności nie w każdym przypadku jest miejscem jej świadczenia, a w rezultacie – jej opodatkowania. Ustawa tworzy bowiem pewne fikcje prawne, wskazujące na miejsce świadczenia, które w niektórych przypadkach nie ma nic wspólnego z fizycznym miejscem wykonania określonej czynności. Wynika to między innymi z faktu, iż w odniesieniu do wielu czynności niemożliwe jest określenie rzeczywistego miejsca ich wykonania. Przykładem mogą tu być usługi niematerialne. Nie jest to jednak jedyny przypadek niezgodności miejsca świadczenia, w rozumieniu przepisów ustawy, z rzeczywistym miejscem wykonania danej czynności.

We wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej obowiązują analogiczne przepisy dotyczące miejsca świadczenia. Ma to zapobiegać problemom podwójnego opodatkowania tej samej transakcji a także sytuacjom, w których dana czynność nie byłaby opodatkowana w żadnym państwie.

Uwaga



Przepisy w zakresie określania miejsca świadczenia dla czynności opodatkowanych decydują, które z czynności i na jakich warunkach są opodatkowane w Polsce lub w innym państwie.

Miejsce świadczenia uregulowane jest w art. 22–28n ustawy o VAT i jest zagadnieniem szczególnie złożonym, a przy tym bardzo ważnym z punktu widzenia prawidłowości rozliczeń VAT.

W przypadku dostawy towarów (przy czym pod pojęciem towarów zgodnie z art. 2 pkt 6 ustawy o VAT należy rozumieć rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii) miejsce jej świadczenia uzależnione jest od rodzaju dostawy.

W art. 22 ustawy miejsce opodatkowania zostało określone, z uwzględnieniem właśnie rodzaju dostawy, odrębnie dla każdego z następujących przypadków:

- dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez dokonującego ich dostawy, ich nabywcę lub przez osobę trzecią,
- dostawy towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz,
- dostawy towarów niewysyłanych ani nietransportowanych,
- dostawy towarów na pokładach statków, samolotów lub pociągów w trakcie transportu pasażerów wykonywanej na terytorium Unii Europejskiej,
- dostawy gazu i energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej.

Natomiast w art. 23 ustawy o VAT odrębnie został uregulowany przypadek sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju i sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju.

1. Opodatkowanie dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych

Dla sprzedaży towarów, które w wyniku realizowanej dostawy są transportowane lub wysyłane, bez względu na to, kto dokonuje ich wywozu, miejscem opodatkowania jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy (art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy).

Przykład

Nabywcą towarów sprzedawanych przez polską firmę jest kontrahent niemiecki będący podatnikiem podatku od wartości dodanej, a towar jest wywożony z Polski do Niemiec. Dostawa taka będzie podlegała opodatkowaniu w Polsce. Podatnikiem z tytułu dokonanej dostawy będzie polski sprzedawca, który wykaże ją w składanej deklaracji podatkowej. Z uwagi na fakt, iż tak zrealizowana dostawa zaliczana jest do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, polski podatnik – przy spełnieniu określonych warunków – zastosuje w tym przypadku stawkę VAT w wysokości 0%. Po stronie nabywcy jest to opodatkowane wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów.

Należy jednak zwrócić uwagę na fakt, iż status nabywcy, a także państwo, do którego towary są wywożone, mogą mieć zasadniczy wpływ na rodzaj transakcji. Czynności, których miejsce świadczenia znajduje się w Polsce mogą zatem mieć różny charakter.

Przykład

Polska firma zidentyfikowana dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych, dokonuje dostawy towarów, które wysyłane są do Francji. Odbiorcą jest osoba fizyczna niebędąca podatnikiem VAT UE. Miejscem opodatkowania dostawy będzie terytorium kraju (Polska). Z uwagi jednak na status nabywcy, będzie to dostawa traktowana jako krajowa z zastosowaniem stawki VAT w wysokości 23%. Nabywca nie opodatkuje tego nabycia w swoim kraju.

Może się również zdarzyć sytuacja, w której polski podatnik dokonuje dostawy towarów na rzecz podatnika z innego państwa członkowskiego, jednak towar transportowany jest

do kraju trzeciego (poza Wspólnotę). Bez wątpienia dokonana dostawa opodatkowana zostanie w Polsce, jednak istotne jest również to, jaki charakter ma taka transakcja. Nie można w tym przypadku mówić o wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów, gdyż nie są one transportowane w obrębie Unii Europejskiej, lecz poza jej granice. Wywóz towarów do kraju trzeciego stanowić będzie eksport towarów, przy czym status nabywcy nie ma w tym przypadku znaczenia.

Przyjrzyjmy się także sytuacji odwrotnej, tzn. wówczas gdy dostawa dokonywana jest przez polskiego podatnika na rzecz podmiotu z państwa trzeciego, a towar jest bezpośrednio transportowany z kraju na terytorium innego państwa członkowskiego. Dostawa tego typu nie stanowi dostawy wewnątrzwspólnotowej w rozumieniu przepisów ustawy (dostawa dokonana na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych). Nie jest też eksportem towarów w rozumieniu ustawy (brak potwierdzenia przez urząd celny wywozu towarów z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty). Należy więc przyjąć, że jest to dostawa krajowa.

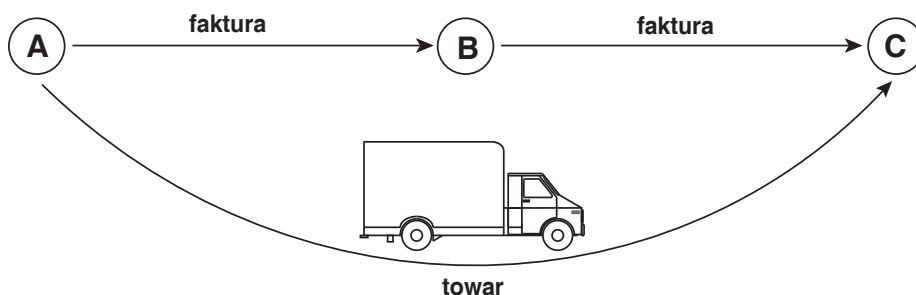
Uwaga



Dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych przez polskiego podatnika z terytorium kraju do innego państwa, opodatkowana będzie w Polsce. Dostawa taka może mieć jednak charakter wewnątrzwspólnotowej, krajowej lub też eksportowej, w zależności od statusu nabywcy i dostawcy oraz kraju, do którego towar jest wywożony.

2. Transakcje łańcuchowe – przypadek szczególny

W ustawie o VAT uregulowano również przypadek tzw. **transakcji łańcuchowych**, kiedy towar jest sprzedawany kolejno przez kilka podmiotów, ale w rzeczywistości przemieszczany jest tylko od pierwszego dostawcy do ostatniego nabywcy.



Przy czym należy podkreślić, że nie ma tu istotnego znaczenia sposób transportu towaru, (np. towar transportowany jest najpierw koleją a następnie transportem morskim). Istotne znaczenie ma ten transport, w wyniku którego towary będą przemieszczane z terytorium jednego państwa na terytorium innego.

Wyjaśnienie w tym zakresie odnajdziemy w interpretacji indywidualnej **Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 19 lipca 2012 r., nr IPPP3/443-430/12-4/LK**:

„(...) Należy zauważyć, że jednym z warunków uznania danej transakcji za dostawę łańcuchową jest konieczność wydania towaru, będącego przedmiotem transakcji, bezpośrednio ostatecznemu nabywcy przez pierwszego dostawcę.

Ponadto konieczne jest aby dostarczany towar był przedmiotem jednego transportu pomiędzy krajem rozpoczęcia transportu a krajem docelowym. Przy czym nie chodzi tutaj o aspekt logistyczny tego transportu czyli o to aby transportu dokonywał tylko jeden podmiot (np. spedytor) ale o aspekt organizacyjny. Mianowicie chodzi o to aby tylko jeden z podmiotów biorących udział w transakcji odpowiadał za jego organizację. Powyższe co prawda nie wynika expressis verbis z przytoczonych przepisów lecz znajduje pośrednio potwierdzenie w orzeczeniu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-245/04 gdzie stwierdzono, że «jeżeli w następstwie dwóch następujących po sobie dostaw tych samych towarów, które zostały zrealizowane odpłatnie między podatnikami działającymi w takim charakterze, ma miejsce pojedyncza wysyłka wewnątrzwspólnotowa lub pojedynczy transport wewnątrzwspólnotowy tych towarów, to owa wysyłka lub transport mogą być przypisane tylko jednej z tych dwóch dostaw, która – jako jedyna – zostanie zwolniona z opodatkowania (...)». (...)»

Warto pamiętać, że każda z dostaw w transakcji łańcuchowej traktowana jest odrębnie, co oznacza, iż odrębnie jest też ustalane miejsce dostawy. Należy przy tym zwrócić uwagę na fakt, że skoro dokonywane jest tylko jedno przemieszczenie towarów, zatem tylko jedna dostawa może być uznana za dostawę „ruchomą” towarów, pozostałe zaś są dostawami „nieruchomymi”.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-245/04 EMAG Handel Eder OHG przeciwko Finanzlandesdirektion für Kärnten mający za przedmiot wnioszek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w zakresie miejsca opodatkowania dwóch następujących po sobie dostaw towarów wysyłanych lub transportowanych orzekł, że jeżeli dwie następujące po sobie dostawy dotyczące tych samych towarów, które zostały zrealizowane odpłatnie między podatnikami działającymi w takim charakterze, skutkują pojedynczą wewnątrzwspólnotową wysyłką lub pojedynczym wewnątrzwspólnotowym transportem tych towarów, to owa wysyłka lub transport mogą być przypisane tylko jednej z tych dwóch dostaw, która – jako jedyna – będzie zwolniona od podatku. Wykładnia ta ma zastosowanie niezależnie od tego, który z podatników – pierwszy sprzedawca, nabywca pośredni, czy też drugi nabywca – jest uprawniony do rozporządzania towarami w trakcie ich wysyłki lub transportu.

Aby przybliżyć zasady opodatkowania dostaw łańcuchowych posłużymy się obszernymi fragmentami uzasadnienia do ww. wyroku TSUE w sprawie C-245/04:

„(...) 38. Po pierwsze, nawet jeśli dwie następujące po sobie dostawy skutkują tylko jedynym przemieszczeniem towarów, to należy uznać, że nastąpiły one jedna po drugiej. W rzeczywistości pośredni nabywca może przenieść na drugiego nabywcę prawo do rozporządzania towarem jak właściciel dopiero wtedy, gdy otrzymał je wcześniej od pierwszego sprzedawcy, a zatem druga dostawa może mieć miejsce dopiero wtedy, gdy zrealizowana zostanie pierwsza dostawa. (...)»

40. Po drugie, wykładnia odpowiednich przepisów Szóstej Dyrektywy, zgodnie z którą pojedyncze wewnątrzwspólnotowe przemieszczenie towarów jest przypisywane tylko jednej z dwóch następujących po sobie dostaw, umożliwia osiągnięcie w prosty sposób celu, któremu służy system przejściowy przewidziany w tytule XVIa tej Dyrektywy, a mianowicie umożliwia przeniesienie wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, w którym następuje ostateczna konsumpcja dostarczanych towarów. W rzeczywistości przeniesienie to dokonywane jest w związku z pojedynczą czynnością skutkującą wewnątrzwspólnotowym przemieszczeniem towarów, na podstawie art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy (zwolnienie z opodatkowania przez państwo członkowskie rozpoczęcia dostawy skutkującej wysyłką lub transportem wewnątrzwspólnotowym) w związku z art. 17 ust. 3 lit. b) w brzmieniu nadanym art. 28f pkt 1

(odliczenie lub zwrot przez państwo członkowskie wysyłki podatku VAT zapłaconego lub podlegającego zapłacie w tym państwie członkowskim) oraz w związku z art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy Szóstej Dyrektywy (opodatkowanie wewnątrzwspólnotowego nabycia przez państwo członkowskie dokonania nabycia wewnątrzwspólnotowego). Mechanizm ten umożliwia wyraźne rozgraniczenie suwerenności podatkowej danych państw członkowskich. (...)

50. Jeżeli dostawą, która skutkuje wysyłką lub wewnątrzwspólnotowym transportem towarów – i której odpowiada zatem wewnątrzwspólnotowe nabycie opodatkowane w państwie członkowskim zakończenia tej wysyłki lub transportu – jest pierwsza z dwóch następujących po sobie dostaw, uznaje się, że druga dostawa została dokonana w miejscu dokonania poprzedzającego ją nabycia wewnątrzwspólnotowego, tzn. w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu. Natomiast jeżeli dostawą skutkującą wysyłką lub transportem wewnątrzwspólnotowym towarów jest druga z dwóch następujących po sobie dostaw, pierwszą dostawę, która w domyśle miała miejsce przed dokonaniem wysyłki lub transportu towarów, uznaje się za dokonaną w państwie członkowskim, w którym wysyłka ta lub transport zostały rozpoczęte.

51. A zatem na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) Szóstej Dyrektywy określone jest jedynie miejsce dostawy skutkującej wysyłką lub transportem wewnątrzwspólnotowym towarów. Miejscem tym jest państwo członkowskie, w którym ta wysyłka lub transport zostały rozpoczęte. Miejsce dokonania pozostałej z dwóch dostaw ustala się zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. b) tej Dyrektywy. Za miejsce to uznaje się państwo członkowskie rozpoczęcia albo państwo członkowskie zakończenia tej wysyłki lub transportu w zależności od tego, czy dostawą tą jest pierwsza, czy druga z dwóch następujących po sobie dostaw (...)" (tłumaczenie za www.eur-lex.europa.eu).

Orzeczenie to w praktyce powinno pomóc podatnikom w rozwiązaniu problemu miejsca opodatkowania dostaw towarów, które są przedmiotem kilku dostaw, natomiast tylko raz są przemieszczane pomiędzy podmiotami z różnych krajów. Orzeczenie dotyczy co prawda transakcji pomiędzy podmiotami z państw UE, lecz można je przenieść także na grunt dostaw łańcuchowych, w których uczestniczą również podmioty z krajów trzecich.

Precyzyjne zdefiniowanie miejsca dostawy towarów w podobnych sytuacjach jest niezbędne dla ustalenia, który z podmiotów może korzystać z preferencji pozwalającej na zastosowanie stawki 0% (lub zwolnienia z opodatkowania) przysługującej dostawom wewnątrzwspólnotowym, a które muszą opodatkować dokonanie dostawy na zasadach krajowych, oraz państwa, gdzie dostawy te będą opodatkowane.

Rozstrzygnięcie przyjęte 6 kwietnia 2006 r. przez TSUE znalazło w pełni potwierdzenie w brzmieniu art. 22 ust. 2 i 3 polskiej ustawy o VAT.

Podstawowa zasada ustalania miejsca świadczenia dla „ruchomej” dostawy towarów, nakazuje opodatkować ją w miejscu, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy (art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy).

Przykład

W transakcji uczestniczą w kolejności trzy firmy z różnych krajów: A, B, C. Towar jest transportowany z kraju A bezpośrednio do kraju C, a jego przemieszczenia dokonuje firma z kraju A.

Zgodnie z ogólną zasadą, miejscem dostawy towarów jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia transportu, czyli w kraju A.

Przyjmuje się – w myśl przepisów art. 22 ust. 2 ustawy – że w przypadku gdy towar jest wysyłany lub transportowany przez nabywcę, który dokonuje również jego dostawy, wysyłka

lub transport przyporządkowana jest dostawie dokonanej dla tego nabywcy. Sytuacja taka ma miejsce wtedy, gdy towar wysyła lub transportuje jeden z pośredników uczestniczących w transakcji.

Wówczas zgodnie z brzmieniem art. 22 ust. 3 pkt 1 ustawy dostawę, która poprzedza wysyłkę lub transport, uznaje się za dokonaną w miejscu rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

Przykład

Sytuacja jak w poprzednim przykładzie, z tą różnicą, że przemieszczenia towarów dokonuje firma z kraju B. Mamy tu do czynienia z następującymi dostawami:

- 1) dostawa z A do B,
- 2) dostawa z B do C.

W naszym przykładzie dokonano więc kolejno następujących czynności:

- dostawa z A do B,
- transport towarów z A do C,
- dostawa z B do C.

Transport należy przyporządkować dostawie dokonanej na rzecz firmy z kraju B, a więc dostawie z A do B. Ponieważ dostawa nr 1, jest dostawą towarów transportowanych, która poprzedza ich transport, to będzie opodatkowana w miejscu rozpoczęcia transportu, czyli w kraju A.

Dostawa dokonywana przez pośrednika na rzecz ostatniego uczestnika jest uznana za dokonaną w miejscu, gdzie zakończono wysyłkę lub transport towarów (art. 22 ust. 3 pkt 2 ustawy), chyba że z warunków dostawy wynika, że wysyłkę lub transport towarów należy przyporządkować jego dostawie. W takim przypadku, dostawa będzie dokonana w miejscu rozpoczęcia transportu towarów, gdyż będziemy tu mieli do czynienia z dostawą poprzedzającą transport.

Przykład

Sytuacja jak w poprzednim przykładzie. Należy ustalić, gdzie będzie opodatkowana dostawa nr 2 z kraju B do C.

Dostawa z B do C następuje po transporcie towarów i uznaje się ją za dokonaną w miejscu zakończenia transportu towarów, a więc w kraju C.

Przykład

Polska firma zamawia towar u podatnika VAT UE z Irlandii, który wystawia fakturę zakupu. Towary dostarczane są bezpośrednio z USA do Polski, co wynika z dokumentu SAD, a odprawy celnej w Polsce dokonuje irlandzki dostawca.

Generalnie, przywóz towarów z USA do Polski stanowi dla nabywcy import towarów. Odprawy towarów dokonał jednak zagraniczny dostawca. Zastosowanie znajdzie w tym przypadku przepis art. 22 ust. 4 ustawy o VAT, który wskazuje, że jeżeli miejscem rozpoczęcia transportu towarów jest terytorium państwa trzeciego, dostawę towarów dokonywaną przez podatnika lub podatnika podatku od wartości dodanej, który jest również podatnikiem z tytułu importu albo zaimportowania tych towarów uważa się za dokonaną na terytorium państwa członkowskiego importu albo zaimportowania tych towarów.

Jeśli więc irlandzki pośrednik dokonał odprawy celnej w Polsce, dostawa opodatkowana będzie w kraju. Rozliczenia podatku VAT dokona polski nabywca na zasadzie samonaliczenia podatku VAT.

Dostawa dokonywana przez pośrednika na rzecz ostatniego uczestnika uznawana jest za dokonaną w miejscu, gdzie zakończono wysyłkę lub transport towarów, chyba że **wysyłkę lub transport należy zgodnie z zawartymi przez pośrednika warunkami dostawy przyporządkować jego dostawie. O przyporządkowaniu wysyłki lub transportu towarów decydują zapisy w warunkach dostawy.**

Problem związany z przyporządkowaniem transportu towarów w dostawie łańcuchowej był przedmiotem rozstrzygnięcia przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z 9 stycznia 2014 r., sygn. akt III SA/GI 1684/13 (orzeczenie prawomocne). W stanie faktycznym rozpatrywanym przez WSA, spółka (wnioskodawca) sprzedawała swoje towary szwajcarskiej firmie zarejestrowanej w Holandii, która następnie odsprzedawała je klientom z innych państw członkowskich. Spółka posiadała informacje o państwie przeznaczenia towarów już w chwili ich sprzedaży. Towary były wysyłane bezpośrednio z Polski do kraju ostatecznego klienta a obydwie dostawy odbywały się na warunkach EXW lub FCA w magazynie położonym w Polsce. Odpowiedzialność i koszty transportu towarów z Polski do kraju przeznaczenia ponosił ostateczny klient. Momentem przeniesienia prawa do dysponowania towarami jak właściciel na kontrahenta zagranicznego zarejestrowanego w Holandii, było postawienie towarów do dyspozycji tej firmy w oznaczonym miejscu, tj. w magazynie w Polsce. Na podstawie dwustronnych uzgodnień, własność i ryzyko utraty oraz zniszczenia towarów przeszło na firmę w momencie dostawy tych towarów na terytorium Polski.

Dyrektor Izby Skarbowej, do którego spółka zwróciła się z wnioskiem o interpretację indywidualną uznał, że obydwie dostawy odbywały się na warunkach EXW (ewentualnie FCA magazyn w Polsce), a zatem to ostateczny klient był podmiotem, który odpowiadał za formę, czas, przebieg, cechy transportu itp. i tym samym był podmiotem organizującym ten transport.

Ponadto Dyrektor IS zauważył, że prawo do dysponowania towarem, jak i ryzyko utraty oraz zniszczenia towarów przeszło na szwajcarską firmę a następnie na ostatecznego klienta w momencie dostawy towarów na terytorium Polski. Z chwilą wydania towarów spółka (wnioskodawca) nie była w żadnym zakresie zaangażowana w dostarczenie towarów ostatecznemu klientowi. Z tego względu, zdaniem Dyrektora IS, za dostawę ruchomą, która korzysta z preferencji podatkowych należało uznać transakcję pomiędzy firmą szwajcarską a ostatecznym klientem, natomiast transakcję pomiędzy polską spółką (wnioskodawcą) a kontrahentem szwajcarskim zarejestrowanym w Holandii należało potraktować jako poprzedzającą transport i uznać za dokonaną w miejscu rozpoczęcia wysyłki czyli w Polsce. W konsekwencji polska spółka powinna opodatkować tę dostawę jako krajową z zastosowaniem stawki VAT przewidzianej dla towarów będących przedmiotem transakcji.

Polska spółka nie zgodziła się z taką interpretacją i wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach. Sąd po przeanalizowaniu sprawy uznał, że skarga spółki jest bezzasadna i postanowił ją oddalić. W uzasadnieniu **WSA powołał m.in. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-430/09, z którego wynika, iż w sytuacji gdy towar jest przedmiotem dwóch następujących po sobie dostaw pomiędzy różnymi podatnikami, ale jednocześnie jest przedmiotem tylko jednego transportu wewnątrzwspólnotowego, ustalenie której dostawie należy przypisać transport następuje w świetle całościowej oceny wszystkich okoliczności sprawy w celu okre-**

ślenia, która z tych dwóch dostaw spełnia wszystkie przesłanki związane z dostawą wewnątrzwspólnotową. Sąd zauważył, że orzeczenie to jednoznacznie warunkuje możliwość uznania pierwszej dostawy za ruchomą od faktu zbycia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel przez drugiego dostawcę, w kraju docelowym, po tym jak nabył wyżej wskazane prawo w kraju rozpoczęcia transportu. Tym samym zbycie przez drugiego nabywcę prawa do rozporządzania towarem jak właściciel w kraju, w którym nabył to prawo, powinno być traktowane jako dostawa krajowa. Sąd w związku z tym stwierdził, iż:

„(...) Zasadnie zatem organ ocenił stanowisko Skarżącej przedstawione we wniosku o interpretację w kontekście przedstawionego stanu faktycznego stwierdzając, że warunki dostawy wprost wskazują, iż transport winien być przyporządkowany dostawie pomiędzy «B» a Klientem, który ponosi odpowiedzialność za transport towarów z Polski do kraju przeznaczenia od momentu wydania towaru „B”. Dlatego też za dostawę ruchomą, która przy spełnieniu określonych warunków będzie korzystała z preferencji podatkowych, należy uznać transakcję pomiędzy «B» a Klientem. W konsekwencji transakcję pomiędzy Wnioskodawcą a „B” należy uznać za transakcję, która poprzedza transport towarów i którą stosownie do art. 22 ust. 3 ustawy uznaje się za dokonaną w miejscu rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów czyli, w tym przypadku w Polsce. Jedyнным warunkiem określonym dla pierwszej dostawy jest fakt wydania towaru przez Stronę na warunkach EXW ewentualnie FCA wraz z przeniesieniem prawa do dysponowania towarem jak właściciel. Z powyższych warunków nie sposób uznać, że transport towaru należy przypisać tej dostawie. Tym samym należało wziąć pod uwagę warunki drugiej dostawy, z których wynika, że «B» wyda towar Klientowi na warunkach EXW ewentualnie FCA wraz z przeniesieniem prawa do dysponowania towarem jak właściciel na terytorium kraju i to Klient dokonuje wywozu towarów z kraju.

W tym przypadku istotne były dwie kwestie tj. okoliczność, że transport był związany tylko z drugą dostawą jak i fakt, że Klient nabywał prawo do dysponowania towarem na terytorium kraju. (...)”

Wobec powyższego – zdaniem Sądu – okoliczności przeniesienia prawa do dysponowania towarem jak właściciel mają kluczowe znaczenie przy ocenie warunków dostawy. Sąd podkreślił jednocześnie, że z treści orzeczenia TSUE w sprawie C-430/09 wynika, iż w sytuacji gdy pierwszy nabywca, który uzyskał prawo do rozporządzania towarem jak właściciel na terytorium państwa członkowskiego pierwszej dostawy, wskazuje na zamiar przetransportowania tego towaru do innego państwa członkowskiego i przedstawia swój numer identyfikacyjny nadany do celów podatku od wartości dodanej przez to ostatnie państwo, to transport wewnątrzwspólnotowy powinien zostać przypisany pierwszej dostawie, pod warunkiem, że prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na drugiego nabywcę w państwie członkowskim przeznaczenia transportu wewnątrzwspólnotowego.

WSA uznał w związku z tym, że dostawa polskiej spółki mogłaby być uznana za wewnątrzwspólnotową w sytuacji gdyby firma ze Szwajcarii zarejestrowana w Holandii wyraziła zamiar przetransportowania towarów do innego niż Polska państwa członkowskiego, co jak wynika z okoliczności sprawy, nie miało miejsca.

3. Dostawa towarów instalowanych lub montowanych

Miejscem świadczenia (opodatkowania) w przypadku towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz, jest miejsce, w którym towary są in-

stalowane lub montowane. Wynika to z art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT. Należy podkreślić, iż nie uznaje się za montaż prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem.

Co istotne, na określenie miejsca świadczenia nie wpływa to, kto dokonuje montażu towarów. Może to być zarówno podatnik dokonujący dostawy, jak też firma działająca na jego zlecenie.

Przykład

Polska firma zajmująca się produkcją urządzeń i maszyn budowlanych, sprzedaje swoje produkty kontrahentowi z Niemiec. Sprzedawane maszyny są instalowane w miejscu gdzie będą użytkowane. Montaż dokonany będzie przez innego podatnika polskiego, na zlecenie dostawcy maszyn.

Miejscem świadczenia w tym przypadku będzie terytorium Niemiec, czyli miejsce gdzie towary są montowane na zlecenie podatnika dokonującego dostawy. Polski dostawca nie ma więc możliwości wykazania takiej dostawy w deklaracji składanej w Polsce jako wewnątrzwspólnotowej.

Zgodnie z art. 13 ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT, przemieszczenia towarów z Polski do innego kraju członkowskiego, w przypadku gdy są one instalowane lub montowane, nie uznaje się za wewnątrzwspólnotową dostawę, której przysługuje opodatkowanie stawką preferencyjną 0%.

Uwaga



Dostawa towarów z montażem nie wymaga opodatkowania w sposób szczególny, gdyż miejscem jej świadczenia jest kraj, w którym odbywa się montaż, a więc kraj przeznaczenia tych towarów.

Należy jednak zwrócić uwagę na to, że **w zależności od regulacji obowiązujących w państwie, w którym dokonywany jest montaż, dostawca może być zobowiązany do zarejestrowania się w tym państwie i rozliczenia tam podatku od wartości dodanej** od dokonanej transakcji, jako dostawy krajowej na rzecz ostatecznego nabywcy.

Najczęściej jednak regulacje w zakresie podatku VAT w krajach członkowskich nie wymagają od dostawcy z innego kraju rejestrowania się, przerzucając obowiązek rozliczenia podatku na nabywcę.

Przykład

Firma słowacka sprzedała polskiej spółce linię technologiczną do produkcji rolet zewnętrznych i dokonała jej instalacji w Polsce. Zagraniczny kontrahent nie zarejestrował się w Polsce jako podatnik VAT, w związku z czym obowiązek rozliczenia podatku należnego od tej dostawy spoczywa na nabywcy, czyli polskiej spółce, co wynika z zapisu art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy.

Jeżeli więc dostawcą instalowanych towarów jest zagraniczna firma, która nie rozlicza podatku VAT w Polsce, wówczas ciężar opodatkowania będzie spoczywał na polskim nabywcy. Należy pamiętać, że transakcja ta ze względu na swój charakter, wykazywana jest w poz. 31 i 32 deklaracji podatkowej lecz nie jest wykazywana w informacji podsumowującej.

4. Towary niewysyłane i nietransportowane

Miejscem opodatkowania towarów niewysyłanych i nietransportowanych jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie dostawy (art. 22 ust. 1 pkt 3). Zasadę tę stosuje się przy sprzedaży detalicznej, kiedy towar wydawany jest w siedzibie sprzedawcy, a także wtedy gdy znajduje się w magazynie lub składzie. Zasada ta stosowana będzie również przy sprzedaży nieruchomości.

Przykład

Polska spółka sprzedaje nieruchomość znajdującą się na terenie kraju, a nabywcą jest firma z Holandii. Miejscem opodatkowania transakcji jest miejsce gdzie nieruchomość jest położona, czyli w tym przypadku Polska.

Warto zwrócić uwagę na to, że konstrukcja przepisu art. 22 ust. 1 pkt 3 ustawy powoduje, iż miejscem opodatkowania towaru niewysyłanego i nietransportowanego jest miejsce, w którym towar się znajduje, bez względu na to gdzie nabywca i dostawca mają siedzibę.

5. Sprzedaż na pokładach statków, samolotów lub pociągów

Miejscem opodatkowania dostawy towarów na pokładach statków, samolotów lub pociągów w trakcie części transportu pasażerów, która wykonywana jest na terenie Unii Europejskiej, jest miejsce rozpoczęcia transportu pasażerów. Z uwagi na występowanie skomplikowanych form transportu poprzedzonych przykładowo transportem z krajów trzecich, bądź realizowanie transportu z odbywaniem postojów, ustawodawca zdefiniował, co należy rozumieć przez część transportu pasażerów wykonaną na terytorium Wspólnoty. Jest to część transportu zrealizowanego bez zatrzymania na terytorium państwa trzeciego, od miejsca rozpoczęcia transportu pasażerów do miejsca zakończenia transportu pasażerów. Ponadto w przepisach dotyczących miejsca świadczenia wskazano, że:

- 1) przez miejsce rozpoczęcia transportu pasażerów rozumie się przewidziane pierwsze na terytorium UE miejsce przyjęcia pasażerów na pokład, w tym również po odcinku podróży poza terytorium Unii Europejskiej;
- 2) przez miejsce zakończenia transportu pasażerów rozumie się przewidziane ostatnie na terytorium UE miejsce zejścia z pokładu pasażerów, którzy zostali na niego przyjęci na terytorium Unii, w tym również przed odcinkiem podróży poza terytorium Unii Europejskiej;
- 3) w przypadku podróży w obie strony, odcinek powrotny transportu uznaje się za transport oddzielny.

Należy podkreślić, iż zasady określone w art. 22 ust. 1 pkt 4 ustawy, dotyczą towarów, które można nabyć odpłatnie na pokładach ww. środków transportu i stanowią one odrębną dostawę.

Przykład

Na pokładzie samolotu lecącego z Poznania do Londynu, w trakcie lotu sprzedawane są napoje. Miejscem opodatkowania tej czynności jest Polska.

Jeżeli jednak transport lotniczy odbywałby się na trasie z Poznania do Los Angeles z międzylądowaniem w Oslo, sprzedawane napoje nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT, gdyż zgodnie z powyższymi wyjaśnieniami transport taki nie jest uznawany za wykonany na terytorium Wspólnoty.

6. Dostawa gazu, energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej

Energia elektryczna, ciepła lub chłodnicza oraz gaz dla celów podatku VAT traktowane są jak towary, jednak trudno jest śledzić ich fizyczne przemieszczenie. W związku z tym, miejsce dostawy gazu poprzez system dystrybucji gazu ziemnego, a także dostawy energii elektrycznej jest ustalane w szczególny sposób.

Zasadniczo ustalając miejsce świadczenia dostawy gazu i energii elektrycznej możemy rozróżnić dwa przypadki.

Pierwszy z nich to **dostawa gazu i energii elektrycznej ciepłej lub chłodniczej na rzecz pośrednika**, którego ustawodawca definiuje jako podatnika podatku VAT lub podatku o podobnym charakterze, którego głównym celem nabywania gazu i energii jest odprzedaż tych towarów i u którego własne zużycie takich towarów jest nieznaczące. **Miejscem świadczenia dla takiej dostawy jest miejsce gdzie znajduje się siedziba nabywcy-pośrednika.**

Drugi przypadek dla dostawy energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej i gazu to **dostawa do końcowego konsumenta (niebędącego pośrednikiem)**, która podlega opodatkowaniu w miejscu, w którym nabywca zużywa te towary, a zatem w kraju, w którym dochodzi do faktycznej konsumpcji. Jeżeli nabywca nie zużyje towarów, wówczas dostawę opodatkować należy w kraju gdzie nabywca posiada siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności lub zwykłe miejsce pobytu.

Określenie miejsca opodatkowania dostawy energii elektrycznej, ciepłej, chłodniczej lub gazu dotyczy zarówno dostaw na rzecz podmiotów z krajów Unii Europejskiej, jak i krajów spoza Unii.

7. Opodatkowanie sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju

Generalnie w przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju, dostawę towarów **uznaje się za dokonaną na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia dla wysyłanych lub transportowanych towarów** (art. 23 ust. 1 ustawy o VAT).

Miejscem opodatkowania przy sprzedaży wysyłkowej jest terytorium kraju, do którego dostarczane są towary.

Mechanizm opodatkowania sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju, uzależniony jest od wysokości obrotów, jakie sprzedawca osiągnął w danym roku z tytułu tak zrealizowanych dostaw z odbiorcami z danego kraju. Poszczególne państwa mają obowiązek ustalenia limitów dla sprzedaży wysyłkowej, które zgodnie z postanowieniami art. 34 ust. 2 dyrektywy w sprawie VAT nie mogą być niższe niż 35.000 euro i wyższe niż 100.000 euro.

W przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju, dostawę towarów uznaje się za dokonaną na terytorium Polski, jeżeli całkowita wartość netto towarów, innych niż wyroby akcyzowe, wysłanych lub transportowanych do tego samego państwa członkowskiego w ramach sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju, jest mniejsza

lub równa w danym roku od kwoty wyrażonej w złotych, odpowiadającej kwocie ustalonej przez państwo członkowskie przeznaczenia dla wysyłanych lub transportowanych towarów. Warunkiem jest również nieprzekroczenie limitu w roku poprzednim (art. 23 ust. 2 i 3 ustawy).

Z chwilą gdy obroty przekroczą wyznaczony przez dany kraj limit, dostawa obligatorycznie będzie podlegała opodatkowaniu w kraju przeznaczenia towarów do końca roku i przez cały następny rok.

Poniżej przedstawiamy limity obowiązujące dla poszczególnych krajów Unii Europejskiej.

Kraj	Limit w euro
Austria	35.000 EUR
Belgia	35.000 EUR
Bułgaria	70.000 BGN = 35.791 EUR
Chorwacja	270.000 HRK = 35.621 EUR
Cypr	35.000 EUR
Czechy	1.140.000 CZK = 41.583 EUR
Dania	280.000 DKK = 37.498 EUR
Estonia	35.000 EUR
Finlandia	35.000 EUR
Francja	100.000 EUR
Grecja	35.000 EUR
Hiszpania	35.000 EUR
Holandia	100.000 EUR
Irlandia	35.000 EUR
Litwa	35.000 EUR
Luksemburg	100.000 EUR
Łotwa	35.000 EUR
Malta	35.000 EUR
Niemcy	100.000 EUR
Portugalia	35.000 EUR
Rumunia	118.000 RON = 26.700 EUR
Słowacja	35.000 EUR
Słowenia	35.000 EUR

Szwecja	320.000 SEK = 34.366 EUR
Węgry	35.000 EUR
Wielka Brytania	70.000 GBP = 97.656 EUR
Włochy	35.000 EUR

Sprzedaż wysyłkowa towarów z Polski do innego państwa unijnego do chwili osiągnięcia ustalonego w tym państwie limitu obrotów, podlega opodatkowaniu na terytorium kraju. Zasada ta nie jest jednak bezwzględnie obowiązująca.

Uwaga



Podatnicy, których obroty nie przekroczyły określonego limitu, mogą wybrać jako miejsce opodatkowania terytorium państwa członkowskiego, do którego dokonywana jest sprzedaż wysyłkowa, pod warunkiem pisemnego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o skorzystaniu z takiego rozwiązania, z zaznaczeniem nazwy państwa członkowskiego lub państw, których powiadomienie to dotyczy.

Zawiadomienie składa się na formularzu VAT-21, którego wzór określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2004 r. w sprawie wzoru zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o wyborze lub rezygnacji z wyboru miejsca opodatkowania w przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju (Dz. U. nr 55, poz. 538 ze zm.). Druk VAT-21 służy zarówno do zawiadomienia o wyborze miejsca opodatkowania w przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju, jak i o rezygnacji z tej opcji rozliczania podatku.

Aby powyższe zawiadomienie było skuteczne, musi być złożone na co najmniej 30 dni przed datą dostawy, począwszy od której podatnik chce korzystać z wyboru miejsca opodatkowania.

W terminie 30 dni od pierwszej dostawy towarów po skorzystaniu z możliwości wyboru miejsca opodatkowania, podatnik jest zobowiązany do przedstawienia naczelnikowi urzędu skarbowego dokumentu potwierdzającego powiadomienie właściwego organu podatkowego w innym państwie członkowskim o zamiarze rozliczania podatku od wartości dodanej w tym państwie.

Niewypełnienie przez podatnika ww. obowiązków może doprowadzić do podwójnego opodatkowania, tzn. podatnik będzie zobowiązany do zapłaty podatku zarówno w Polsce, jak i w państwie członkowskim przeznaczenia.

Opcja wyboru terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia dla wysyłanych lub transportowanych towarów, jako miejsca opodatkowania dla sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju, obowiązuje co najmniej przez 2 lata od daty pierwszej dostawy dokonanej w trybie przewidzianym tą opcją. W przypadku gdy po upływie dwóch lat, podatnik rezygnuje z wyboru miejsca opodatkowania, jest on obowiązany przed datą dostawy, począwszy od której rezygnuje z korzystania z tej możliwości, zawiadomić na piśmie naczelnika urzędu skarbowego o rezygnacji.

Jeśli zatem podatnik uzna, że opodatkowanie w Polsce sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju jest dla niego niekorzystne, ma możliwość, jeszcze przed przekroczeniem określonych limitów, dokonać wyboru opodatkowania w kraju przeznaczenia dla wysyłanych towarów.

8. Miejsce świadczenia dla sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju

Sposób opodatkowania sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju uregulowano w art. 24 ustawy o VAT. Co do zasady określono tam, iż w przypadku sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju, dostawę towarów uznaje się za dokonaną na terytorium kraju.

Uwaga



W przypadku sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju dostawę towarów uznaje się za dokonaną poza terytorium kraju, jeżeli całkowita wartość towarów innych niż wyroby akcyzowe, wysyłanych lub transportowanych z tego samego państwa członkowskiego na terytorium kraju, pomniejszona o kwotę podatku od wartości dodanej, nie przekroczyła w roku podatkowym kwoty 160.000 zł.

Należy jednak pamiętać, iż zasadę tę można stosować, pod warunkiem, że również w poprzednim roku podatkowym limit ten nie był przekroczony.

Jeżeli więc całkowita wartość towarów, innych niż wyroby akcyzowe, wysyłanych lub transportowanych z tego samego państwa członkowskiego na terytorium kraju, pomniejszona o kwotę podatku, będzie mniejsza lub równa w jednym roku podatkowym kwocie 160.000 zł, wówczas dostawę towarów uznaje się za dokonaną poza terytorium kraju.

Warto wskazać, iż w art. 14 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 zdefiniowano zasadę określenia momentu, w którym uznaje się, że podatnik przekroczył obrót dla sprzedaży wysyłkowej, zobowiązujący go do rozliczania się już w państwie, do którego wysyła towary. **W przypadku przekroczenia kwoty ustalonej przez państwo członkowskie, do którego towary są wysyłane, miejsce opodatkowania na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia dla wysyłanych lub transportowanych towarów obejmuje, począwszy od dostawy, którą przekroczono tę kwotę.**

Unijni podatnicy podatku od wartości dodanej, u których sprzedaż w roku podatkowym nie przekracza 160.000 zł, mogą jednak wybrać Polskę jako miejsce opodatkowania dokonywanej sprzedaży wysyłkowej, pod warunkiem pisemnego powiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o skorzystaniu z tego wyboru. Powiadomienie to składa się na co najmniej 30 dni przed datą dostawy, począwszy od której podatnik wybiera Polskę jako miejsce opodatkowania dostaw.

Przykład

W 2014 r. włoska firma zajmująca się szyciem odzieży skórzanej dokonała sprzedaży wysyłkowej na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej w Polsce, w przeliczeniu na złote na łączną kwotę 138.400 zł. Dostawy te spółka opodatkowywała we Włoszech, według obowiązujących tam stawek.

Do chwili gdy w 2015 r. wartość sprzedaży dokonywanej przez włoską firmę na rzecz polskich podmiotów nierozliczających WNT nie przekroczy kwoty 160.000 zł, firma nadal może opodatkowywać sprzedaż na terytorium Włoch.

Przykład

Szwedzki producent narzędzi ogrodowych dokonywał w 2014 r. sprzedaży wysyłkowej na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej w Polsce. Wartość tych transakcji wyniosła 142.000 zł.

W okresie od stycznia do maja 2015 r. wartość sprzedaży wysyłkowej na terytorium Polski wyniosła 158.000 zł.

W czerwcu br. producent otrzymał zamówienie na traktor ogrodowy, którego wartość wynosi 19.000 zł. W związku z tym, że uwzględniając tę dostawę, łączna wartość sprzedaży na rzecz polskich nabywców wyniesie 177.000 zł, to szwedzka firma musi dokonać opodatkowania tej transakcji oraz każdej następnej, na terytorium Polski.

Przykład

Austriacki producent odzieży sportowej zamierza sprzedawać swoje towary indywidualnym odbiorcom w Polsce. Odzież wysyłana z Austrii dostarczana będzie osobom fizycznym, które nie mają obowiązku rozliczania podatku VAT. Z prognoz opracowanych przez producenta wynika, iż obroty z tego tytułu przekroczą w tym roku limit określony polskimi przepisami.

Austriacki podatnik może więc jeszcze przed przekroczeniem określonego limitu sprzedaży skorzystać z możliwości wyboru Polski jako miejsca opodatkowania swoich dostaw.

Dzięki temu w trakcie roku podatkowego nie będzie musiał zmieniać systemu rozliczeń ze względu na przekroczenie limitu. Zapobiegnie to również konieczności dostosowania ceny za dostarczany towar, spowodowanej zmianą wysokości stawek obowiązujących w innym państwie.

Wybór miejsca opodatkowania, o którym mowa, obowiązuje przez 2 lata od daty pierwszej dostawy dokonanej w trybie przewidzianym tą opcją. W przypadku gdy po upływie dwóch lat podatnik zrezygnuje z korzystania z tej możliwości, jest on obowiązany do pisemnego powiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o rezygnacji.

9. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów

Zgodnie z definicją określoną w art. 9 ust. 1 ustawy o VAT, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów oznacza nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz.

W praktyce więc wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru występuje w sytuacji, gdy towar sprzedawany jest z jednego z krajów Wspólnoty na rzecz podmiotu polskiego, zobowiązanego do rozliczenia podatku należnego od dokonanego nabycia.

W myśl zasady określonej w art. 5 ust. 1 pkt 4 ustawy, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega m.in. wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju. Ustawodawca opodatkował zatem tylko te nabycia wewnątrzwspólnoto-

we, które wiążą się z odpłatnością, co oznacza, iż nabycie nieodpłatne opodatkowaniu nie podlega.

Należy podkreślić, że z wewnątrzwspólnotowym nabyciem mamy do czynienia tylko wtedy, gdy:

a) nabywcą towarów jest:

- polski podatnik VAT, lub podatnik podatku od wartości dodanej, a nabywane towary mają służyć czynnościom wykonywanym przez niego jako podatnika,
- osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa powyżej, jeżeli całkowita wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia przekroczyła w trakcie roku podatkowego kwotę 50.000 zł;

b) dokonujący dostawy towarów jest podatnikiem VAT lub podatnikiem podatku od wartości dodanej.

Jeżeli powyższe warunki nie zostaną spełnione przez obie strony uczestniczące w transakcji, bądź przez jedną z nich, nie będzie można uznać, iż wystąpiło wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów.

W ustawie znajduje się również cały katalog wyłączeń z wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Istotną jednak kwestią jest ustalenie miejsca świadczenia, które w tym przypadku określone zostało w art. 25 ust. 1 ustawy o VAT. **Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu. W tym też państwie towary te podlegają opodatkowaniu.**

Przykład

Holenderski podatnik podatku od wartości dodanej sprzedał towary czynnemu podatnikowi polskiemu posługującemu się NIP z prefiksem PL. Towary zostały dostarczone z Holandii do Polski. Transakcja ta stanowi wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów i podlega opodatkowaniu w Polsce, a obowiązek podatkowy ciąży na polskim podatniku.

Od powyższej zasady ustawodawca przewidział odstępstwa określone w art. 25 ust. 2 ustawy. **W myśl tego przepisu, w przypadku gdy nabywca towarów, przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów podał numer przyznany mu przez dane państwo członkowskie dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych inne niż państwo członkowskie, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane również na terytorium tego państwa członkowskiego**, chyba że nabywca udowodni, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów:

- zostało opodatkowane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu, lub
- zostało uznane za opodatkowane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu, ze względu na zastosowanie procedury uproszczonej w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójsstronnej.

Przykład

Podatnik niemiecki zawarł kontrakt na dostawę towarów z podatnikiem polskim, który posługuje się polskim numerem identyfikacyjnym stosowanym w transakcjach wewnątrzwspólnotowych. W wyniku tej umowy towar ma być przewieziony z terytorium Czech na terytorium Niemiec. Miejscem opodatkowania z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów będzie zarówno Polska (kraj, który nadał nabywcy numer identyfikacyjny), jak i Niemcy – kraj, w którym znajdują się towary w momencie zakończenia ich wysyłki. Jeśli jednak podatnik polski udowodni, że nabycie zostało opodatkowane na terenie Niemiec (państwa, w którym zakończył się transport towarów), to transakcja ta nie będzie podlegała powtórnemu opodatkowaniu w Polsce.

Ustawodawca w art. 26 ust. 1 pkt 2 uregulował odrębnie przypadek, kiedy wewnątrzwspólnotowego nabycia dokona podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, która nie podała, zgodnie z art. 97 ust. 10, numeru identyfikacji podatkowej poprzedzonej kodem PL. W takiej sytuacji wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane na terytorium kraju ze wszystkimi tego faktu konsekwencjami, w tym obowiązkiem zarejestrowania tego zdarzenia w ewidencjach VAT oraz informacji podsumowującej.

Zasada ta nie ma zastosowania w przypadku, gdy nabywca dla wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów podał numer przyznany mu na potrzeby tych transakcji na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium Polski, o ile miejsce zakończenia wysyłki lub transportu towarów nie znajduje się na terytorium kraju.

Przykład

Podatnik VAT nie dopełnił obowiązku rejestracji dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych przed pierwszym nabyciem w państwie członkowskim. Dostawca niemiecki naliczył mu na fakturze podatek VAT, według stawki obowiązującej w swoim kraju.

Nabycie towarów, dokonane przez czynnego podatnika VAT od podatnika podatku od wartości dodanej, traktowane jest jak wewnątrzwspólnotowe nabycie bez względu na to, czy nabywca posiada, czy nie posiada numeru VAT UE (art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy). Dokonaną transakcję należało opodatkować stawką właściwą dla danego towaru w kraju. Jedyłą natomiast możliwością odzyskania zapłaconego w innym państwie unijnym podatku VAT, jest złożenie elektronicznego wniosku o jego zwrot na formularzu VAT-REF we właściwym urzędzie skarbowym.

II. MIEJSCE OPODATKOWANIA USŁUG

Dla celów VAT miejsce świadczenia usług ustala się zgodnie z art. 28b–28n ustawy o VAT oraz § 3–4 rozporządzenia w sprawie miejsca świadczenia.

Przy określaniu miejsca świadczenia usługi najważniejszą kwestią jest ustalenie, czy nabywcą usługi jest podatnik, czy niepodatnik.

Dla potrzeb ustalania miejsca świadczenia usług za podatnika uznaje się (art. 28a pkt 1 ustawy o VAT):

- 1) podmiot, który wykonuje samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2, lub działalność gospodarczą odpowiadającą tej działalności, bez względu na cel czy rezultat takiej działalności (z uwzględnieniem art. 15 ust. 6 dotyczącym organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy, które w zakresie wskazanym w tym przepisie nie są uznawane za podatnika),
- 2) osobę prawną niebędącą podatnikiem na podstawie ww. pkt 1, która jest zidentyfikowana lub obowiązana do identyfikacji do celów podatku lub podatku od wartości dodanej.

Z kolei, na podstawie art. 28a pkt 2 ww. ustawy, podatnika, który prowadzi również działalność lub dokonuje transakcji nieuznawanych za podlegające opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług zgodnie z art. 5 ust. 1, uznaje się za podatnika w odniesieniu do wszystkich świadczonych na jego rzecz usług.

Warto również zwrócić uwagę na to, że w przepisach regulujących miejsce świadczenia usług, ustawodawca posłużył się pojęciami takimi jak: siedziba działalności gospodarczej, stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, stałe miejsce zamieszkania i zwykłe miejsce pobytu, jednocześnie nie definiując tych pojęć. W tym względzie pomocne mogą być przepisy rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 ww. rozporządzenia, **miejszem siedziby działalności gospodarczej podatnika** jest miejsce, w którym wykonywane są funkcje naczelnego zarządu przedsiębiorstwa. Ustalając miejsce siedziby działalności gospodarczej uwzględnia się miejsce, w którym zapadają istotne decyzje dotyczące ogólnego zarządzania przedsiębiorstwem, adres zarejestrowanej siedziby przedsiębiorstwa i miejsce posiedzeń zarządu przedsiębiorstwa. W przypadku gdy te kryteria nie pozwalają z całkowitą pewnością określić miejsca siedziby działalności gospodarczej podatnika, decydującym kryterium jest miejsce, w którym zapadają istotne decyzje dotyczące ogólnego zarządzania przedsiębiorstwem. Sam adres pocztowy nie może być uznany za miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika.

Z kolei stałe **miejsce prowadzenia działalności gospodarczej** oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika – które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

Fakt posiadania numeru identyfikacyjnego VAT sam w sobie nie jest wystarczający, by uznać, że podatnik posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

Powyższe definicje nie wyjaśniają jednak wszystkich wątpliwości związanych z prawidłowym wskazaniem stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. W praktyce pojawiają się bowiem sytuacje, do których nie można odnieść wprost przepisów definiujących to miejsce.

Rozstrzygnięciem tego problemu zajął się Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 16 lutego 2015 r., sygn. akt I FSK 2004/13 stwierdzając, iż:



Stalym miejscem prowadzenia działalności, może być również miejsce, które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza technicznego i personalnego, które umożliwia odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, przy czym zasoby techniczne mogą być zapewnione w oparciu o dzierżawę, wynajem lub inne podobne formy.

W uzasadnieniu Sąd podkreślił szczególne znaczenie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w tej sprawie, które daje wskazówki w jaki sposób należy rozumieć kryterium zasobów ludzkich i technicznych, czy też kryterium stałości.

Powołane przez NSA wyroki TSUE wskazują przede wszystkim na to, że konieczna jest obecność osób, które mogłyby obsługiwać miejsce, w którym prowadzona jest działalność. Jeśli nie ma stałego personelu, to choćby w danym miejscu znajdowała się infrastruktura techniczna i rzeczowa, nie można mówić o istniejącym tam stałym miejscu prowadzenia działalności. Jeśli podatnik nie posiada na danym terytorium własnych pracowników ani struktury organizacyjnej, które pozwoliłyby na prowadzenie tam działalności, to nie można mówić o stałym miejscu prowadzenia działalności.

Zdaniem TSUE, istnienie stałego przedsiębiorstwa wymaga minimalnej trwałości poprzez zgromadzenie stałych zasobów ludzkich i technicznych, koniecznych dla świadczenia określonych usług. Owa minimalna trwałość oznacza zatem wystarczający stopień trwałości oraz strukturę, która z punktu widzenia zasobów ludzkich i technicznych jest w stanie umożliwić świadczenie danych usług w sposób niezależny.

Z orzeczeń wynika, że ze stałym miejscem prowadzenia działalności (innym niż miejsce siedziby podatnika) mamy do czynienia w przypadku, gdy w miejscu tym są stale obecne minimalne zasoby ludzkie i techniczne, które pozwalają wykonać dane usługi w sposób niezależny, jak również zachowana jest pewna minimalna skala działalności.

Pierwszą zatem z przesłanek, którą zdaniem TSUE należy rozważyć celem ustalenia, że podmiot ma stałe miejsce prowadzenia działalności, to wystarczająca stałość (tej struktury). Tylko struktura charakteryzująca się wystarczającą stałością może być uznana za stałe miejsce prowadzenia działalności.

Drugą z przesłanek, którą należy wziąć pod uwagę przy kwalifikacji stałego miejsca prowadzenia działalności to odpowiednia struktura w zakresie zaplecza personalnego i technicznego.

Stale miejsce prowadzenia działalności to struktura wyposażona zarówno w środki techniczne, jak i w czynnik ludzki. Bez czynnika ludzkiego dana struktura nie jest stałym miejscem prowadzenia działalności, przy czym nie uznaje się za stały personel osób, które działają niezależnie, tj. nie są pracownikami danego podmiotu, w szczególności prowadzą działalność gospodarczą i działają jedynie w charakterze pośredników.

Powyższy pogląd ewoluował jednak w kolejnych orzeczeniach Trybunału. Ostatecznie uznaje się, że niezbędne zaplecze osobowe może być zapewnione również poprzez wykorzystanie zasobów zewnętrznych, czyli poprzez tzw. outsourcing.

Zatem wszelkie zasoby wykorzystywane przez potencjalne stałe miejsce prowadzenia działalności, w tym również zasoby techniczne, nie muszą być własnością podatnika. Podatnik może więc „stworzyć” wymaganą infrastrukturę, opierając się na wynajmie, dzierżawie i innych podobnych formach.

Zasadnicze wydaje się istnienie stosownej struktury organizacyjnej, która jest konieczna i wystarczająca do świadczenia usług, natomiast sposób pozyskania niezbędnych do świadczenia tych usług zasobów ludzkich jest kwestią drugorzędną.

NSA w wydanym wyroku podkreślił (podobnie jak TSUE), iż dla ustalenia, czy podmiot ma w określonym państwie stałe miejsce prowadzenia działalności, nie jest niezbędne, aby środki techniczne (składające się na odpowiednie zaplecze techniczne) były własnością tego podmiotu. Istotne jest natomiast to, aby miał on nad nimi faktyczne władztwo tak, aby

mógł je wykorzystywać odpowiednio przy nabywaniu i wykorzystywaniu (konsumowaniu) usług, bądź przy ich świadczeniu.

W rozpatrywanej przez Sąd sprawie, spółka prowadziła działalność handlową (obróć paliwami gazowymi). W tym przypadku o trwałości miejsca prowadzenia działalności gospodarczej decydowała m.in. aktywność spółki, która wiązała się z ustanowieniem oddziału, który w celu rozpoczęcia działalności w zakresie handlu paliwami gazowymi uzyskał koncesję, w szczególności na obrót paliwami gazowymi na terytorium kraju, jak również koncesję dla prowadzenia działalności w zakresie obrotu paliwami gazowymi za granicą. Uzyskanie zaś koncesji dowodzi tego, że działalność spółki na terenie kraju nie jest działalnością przemijającą.

Przyjmując, że spółka posiadała co najmniej pomieszczenie biurowe, w którym mogły być sporządzane umowy i z którego mogły być podejmowane decyzje dotyczące zwykłego zarządu, jak również okoliczność, że spółka mogła być zobowiązana do posiadania magazynów do przechowywania gazu oraz zakupu usług transportowych w Polsce, można uznać, że charakter prowadzenia działalności na terenie Polski ma trwały charakter.

Biorąc natomiast pod uwagę charakter wykonywanej działalności (zakup/sprzedaż gazu), zaplecze techniczne, z którego będzie korzystała spółka należy uznać za wystarczające.

Z sytuacji przedstawionej przez spółkę, wynika, że będzie sprzedawać gaz w systemie gazowym korzystając z usług w zakresie magazynowania gazu, a gdy będzie konieczność magazynowania gazu w Polsce, planowane jest zawarcie umowy z podmiotem polskim, w celu skorzystania ze stanowiącej własność tego podmiotu powierzchni do przechowania (dzierżawa) lub korzystanie z takiej powierzchni w oparciu o np. poddzierżawę.

Sąd zwrócił uwagę na fakt, iż korzystanie z usług magazynowania gazu, czy też dzierżawy takich magazynów świadczy o tym, że spółka posiada zaplecze techniczne niezbędne do stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Do takiego zaplecza technicznego należy również biuro, które zostanie wynajęte na terenie kraju. Biuro takie co najmniej potencjalnie może służyć do prowadzenia działalności gospodarczej na terenie kraju.

W odniesieniu zaś do zasobów kadrowych spółka wyjaśniła, iż wyznaczy osobę uprawnioną w oddziale do jego reprezentacji. Osobą tą będzie w takim przypadku jeden z dyrektorów spółki — obywatel Wielkiej Brytanii, który będzie tam rezydował.

NSA podkreślił, że spółka, która będzie prowadziła działalność w zakresie handlu gazem wykorzystując w tym celu linie przesyłowe, magazyny oraz środki transportu, powinna zapewnić odpowiednie zasoby kadrowe, co wcale nie musi wiązać się z zatrudnieniem pracowników przez spółkę na terytorium naszego kraju. Strukturę organizacyjną konieczną i wystarczającą do świadczenia usług mogą zapewnić podmioty, w których władaniu znajdują się środki techniczne, z których korzysta spółka.

Tym samym, zapewnienie zaplecza technicznego i kadrowego świadczy o tym, że spółka będzie posiadała na terytorium naszego kraju stałe miejsce prowadzenia działalności.

Natomiast **stałe miejsce zamieszkania osoby fizycznej**, będącej podatnikiem lub nie, oznacza adres figurujący w krajowej ewidencji ludności lub innym podobnym rejestrze lub adres wskazany przez tę osobę odpowiednim organom podatkowym, chyba że istnieją dowody wskazujące na to, że ten adres nie odzwierciedla rzeczywistości.

Zwykłe miejsce pobytu osoby fizycznej, będącej podatnikiem lub nie, oznacza miejsce, w którym ta osoba fizyczna zazwyczaj mieszka ze względu na powiązania osobiste i zawodowe. W przypadku gdy powiązania zawodowe istnieją w państwie innym niż państwo, w którym istnieją powiązania osobiste – lub gdy nie istnieją powiązania zawodowe –

zwykle miejsce pobytu określają powiązania osobiste wykazujące ścisłe związki danej osoby z fizyczną z miejscem, w którym zamieszkuje.

1. Usługi świadczone na rzecz podatników

Usługi, które świadczone są na rzecz podatników – opodatkowane są zasadniczo w miejscu, gdzie usługobiorca ma siedzibę działalności gospodarczej (art. 28b ust. 1 ustawy o VAT). Istnieją oczywiście wyjątki od tej zasady, które omówione zostaną w dalszej części rozdziału.

Niezwykle istotny jest fakt, że zasada ta dotyczy wyłącznie usług świadczonych na rzecz podatników.

Ustawa o VAT reguluje również sytuację, w której usługodawca świadczy usługi dla stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługobiorcy, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej. **W takim przypadku, zgodnie z art. 28b ust. 2 ustawy, miejscem opodatkowania usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej usługobiorcy.**

W sytuacji gdy usługobiorca nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, wówczas uznaje się, że miejscem opodatkowania usług jest **miejsce, w którym posiada on stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu** (art. 28b ust. 3).

Powyższe regulacje nie dotyczą sytuacji, gdy świadczone usługi są przeznaczone wyłącznie do osobistego użytku podatnika lub pracowników (również byłych) wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników oraz innych podmiotów wymienionych w art. 28b ust. 4 ustawy. W takim przypadku należy uznać, że usługi tego typu nie są świadczone dla podatników, a zatem zasada ogólna nie może mieć zastosowania. W tej sytuacji zastosowanie znajdzie art. 28c (opodatkowanie w miejscu siedziby działalności gospodarczej usługodawcy).

2. Świadczenia na rzecz podmiotów niebędących podatnikami

Zasady określone w art. 28b ustawy dotyczą usług świadczonych dla podatników. Art. 28c ustawy określa z kolei reguły obowiązujące przy świadczeniu usług na rzecz **niepodatników**.

W zasadzie dla tej grupy odbiorców usługi opodatkowane są **w miejscu gdzie usługodawca ma siedzibę działalności gospodarczej**. Oczywiście również w tym przypadku ustawodawca określa liczne wyjątki od zasady ogólnej.

Jeśli usługodawca świadczy usługi ze stałego miejsca prowadzonej działalności znajdującego się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, wówczas miejscem świadczenia usług jest **stałe miejsce prowadzenia działalności** (art. 28c ust. 2).

Gdyby jednak usługodawca nie posiadał siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, miejscem opodatkowania wykonanej usługi będzie miejsce, w którym posiada on stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu (art. 28c ust. 3).

3. Opodatkowanie usług pośrednictwa

Art. 28d ustawy wskazuje, iż **miejscem świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami wykonywanych przez pośredników działających w imie-**

niu i na rzecz osób trzecich, jest miejsce, w którym dokonywana jest podstawowa transakcja.

Natomiast usługi wykonywane przez pośredników na rzecz podatników, opodatkowane są według zasady ogólnej, zgodnie z art. 28b ustawy, czyli w miejscu siedziby usługobiorcy.

Przykład

Polska firma pośredniczy w świadczeniu usług polegających na krótkoterminowym wynajmie samochodów. Wypożyczalnia samochodów znajduje się w Hiszpanii.

Jeśli usługa świadczona będzie na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem, to polski pośrednik potraktuje usługę jako niepodlegającą opodatkowaniu. Miejscem świadczenia dla podstawowej transakcji – czyli krótkoterminowego wynajmu środków transportu – jest bowiem miejsce, gdzie te środki są faktycznie oddawane do dyspozycji. W tym przypadku jest to terytorium Hiszpanii. Pośrednictwo świadczone na rzecz niepodatników opodatkowane jest w ten sam sposób co usługa podstawowa.

Przykład

Polska spółka pośredniczy w krótkotrwałym wynajmie samochodów, przy czym wypożyczalnia znajduje się w Hiszpanii. Jeżeli klientem polskiego pośrednika będzie podatnik (podmiot gospodarczy) z Czech, wówczas miejscem świadczenia usługi wynajmu będzie nadal Hiszpania, lecz miejscem świadczenia usługi pośrednictwa będzie kraj, w którym siedzibę ma nabywca czyli Czechy.

4. Usługi związane z nieruchomościami

Usługi związane z nieruchomościami opodatkowane są **w miejscu położenia nieruchomości** (art. 28e), przy czym regulacje te dotyczą zarówno usług świadczonych dla podatników, jak i ostatecznych konsumentów (podmiotów niebędących podatnikami). Wśród usług, które opodatkowane są w sposób przewidziany w art. 28e znajdują się usługi świadczone przez rzeczoznawców, pośredników w obrocie nieruchomościami, usługi zakwaterowania w hotelach lub obiektach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, użytkowanie i używanie nieruchomości oraz usługi przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takie jak usługi architektów i nadzoru budowlanego.

Ponieważ w ustawie o VAT nie została zawarta definicja nieruchomości, to korzystając z ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014 r. poz. 121 ze zm.) można stwierdzić, że nieruchomością są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności (art. 46 § 1 K.c.).

Problem związany z opodatkowaniem usług wykonywanych na nieruchomościach polega głównie na tym, że bardzo wielu czynnościom można taki związek przypisać. Ustawa nie precyzuje jednak jaki powinien to być rodzaj związku ani nie definiuje pojęcia nieruchomości.

Organy podatkowe wielokrotnie wypowiadały się na temat kwalifikacji usług do związanych z nieruchomościami np.: **Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 11 czerwca 2014 r., nr IBPP4/443-125/14/EK, której przedmiotem było ustalenie miejsca opodatkowania usług spawalniczo-montażowych (między innymi montażu instalacji nierdzewnej, montażu rurociągów, podłączenia urządzeń) wykonanych w niemieckim zakładzie.** Z opisu sprawy wynika, że wykonanie rurociągów wymagało zrobienia wsporników, które należało przytwierdzić za pomocą śrub, kotew do ścian budynku. Urządzenia jak i zbiorniki, pompy również są przytwierdzone za pomocą śrub, kotew do posadzki budynku co stanowi ingerencję w nieruchomość budynku. Zamontowane urządzenia oraz rurociągi można przenieść w inne miejsce na co pozwala obecna technologia. Dyrektor IS uznał wykonane usługi za związane z nieruchomością.

Również Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie wypowiedział się w sprawie kwalifikacji usług kolokacji do usług związanych z nieruchomościami w interpretacji indywidualnej z 28 listopada 2013 r., nr IPPP3/443-839/13-2/SM, stwierdzając, że usługa może być uznana za usługę związaną z nieruchomością, w przypadku, gdy usługobiorcy jest przyznane prawo używania całości lub części wyraźnie określonej nieruchomości.

Charakter usługi kolokacji wskazuje, że nie jest ona w sensie ścisłym usługą związaną z nieruchomością, ponieważ co prawda jest ona świadczona przy wykorzystaniu nieruchomości, jednak nie sama nieruchomość jest przedmiotem tej usługi. Przedmiotem usługi kolokacji są rzeczy ruchome tj. sprzęt klientów, przyjmowany przez usługodawcę do jego pomieszczeń a jego działania są skierowane na zapewnienie prawidłowego środowiska dla nieprzerwanego działania sprzętu klientów.

Uwzględniając powyższe, należy stwierdzić, że do usług kolokacji nie będzie mieć zastosowania art. 28e ustawy (w zakresie usług związanych z nieruchomościami), a art. 28b ustawy.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej także zajmował się problemem opodatkowania usług związanych z nieruchomościami, m.in. w wyroku **z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-166/05. Sprawa dotyczyła przeniesienia prawa do dokonywania połowów w formie odpłatnej cesji zezwoleń, które TSUE uznał za świadczenie usług związanych z nieruchomościami w rozumieniu dyrektywy w sprawie VAT.**

TSUE wydał również 27 czerwca 2013 r. wyrok w sprawie C-155/12, w którym orzekł, iż artykuł 47 dyrektywy w sprawie VAT (dotyczący świadczenia usług związanych z nieruchomościami), należy interpretować w ten sposób, że kompleksowe usługi w zakresie magazynowania, obejmujące przyjmowanie towarów do magazynu, ich umieszczanie na odpowiednich półkach magazynowych, przechowywanie, pakowanie, wydawanie, rozładunek i załadunek są objęte tym przepisem jedynie wówczas, gdy magazynowanie stanowi świadczenie główne czynności jednolitej i usługobiorcom jest przyznane prawo używania całości lub części wyraźnie określonej nieruchomości.

Wydane interpretacje i orzeczenia nie rozwiąły wszystkich wątpliwości i nadal pojawiają się kolejne pytania dotyczące tej tematyki. W jednym z wyroków **NSA z 30 października 2014 r., sygn. akt I FSK 1576/13** rozstrzygnięto problem dotyczący opodatkowania usług dostarczania informacji geologicznej, tzw. surowych, nieprzetworzonych danych sejsmicznych.

NSA uznał, że występujący w tej sytuacji związek uzyskanej informacji geologicznej z konkretnymi nieruchomościami należy uznać za nieistotny i tym samym nie można ustalić miejsca opodatkowania tych usług z zastosowaniem art. 28e ustawy.

Należy również zwrócić uwagę na usługi pośrednictwa w obrocie nieruchomościami, które zasadniczo opodatkowane są w miejscu położenia nieruchomości. Przy czym przepisy

rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 w art. 31 wskazują, iż usługi świadczone przez **pośredników, którzy działają w imieniu i na rzecz innych osób, polegające na pośrednictwie w świadczeniu usług zakwaterowania w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnej funkcji** są objęte zakresem stosowania:

- a) art. 44 dyrektywy w sprawie VAT, jeśli usługobiorca jest podatnikiem działającym w takim charakterze lub osobą prawną niebędącą podatnikiem uznaną za podatnika (opodatkowanie w miejscu, gdzie usługobiorca ma swoją siedzibę);
- b) art. 46 tej dyrektywy jeśli usługobiorca nie jest podatnikiem (opodatkowanie w miejscu, w którym dokonywana jest podstawowa transakcja, czyli w miejscu położenia nieruchomości).

Zestawienie przepisów krajowych i unijnych w zakresie miejsca opodatkowania usług pozwala stwierdzić, iż pośrednictwo w wynajmie pokoi hotelowych wykonywane w imieniu i na rzecz osób trzecich opodatkowane jest:

- w miejscu, gdzie usługobiorca ma swoją siedzibę, jeśli nabywcą jest podatnik (art. 28b ustawy), lub
- w miejscu położenia nieruchomości, jeśli nabywcą jest niepodatnik (art. 28d ustawy).

Jeśli usługa pośrednictwa będzie wykonywana we własnym imieniu ale na rzecz osób trzecich, wówczas miejscem jej świadczenia będzie miejsce położenia nieruchomości (art. 28e ustawy) bez względu na status podatkowy usługobiorcy.

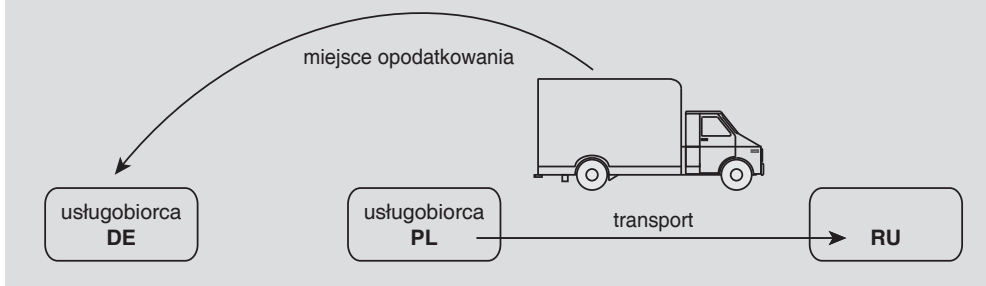
5. Transport towarów

Usługa wykonywana na rzecz podatnika opodatkowana jest w miejscu siedziby usługobiorcy, lub też – jeśli wykonywana jest dla stałego miejsca prowadzenia działalności – w stałym miejscu prowadzenia działalności (art. 28b ustawy o VAT). Wyjątkiem są sytuacje, w których:

- nabywca jest polskim podatnikiem VAT, natomiast usługa w całości wykonywana jest poza terytorium Unii Europejskiej – wówczas przyjmuje się, że miejscem świadczenia jest terytorium znajdujące się poza Unią (art. 28f ust. 1a pkt 1 ustawy);
- jeżeli usługa transportu towarów jest wykonywana na rzecz podatnika z kraju trzeciego (spoza UE), ale transport w całości jest wykonywany na terytorium kraju, wówczas przyjmuje się, że miejscem świadczenia jest terytorium kraju (art. 28f ust. 1a pkt 2 ustawy).

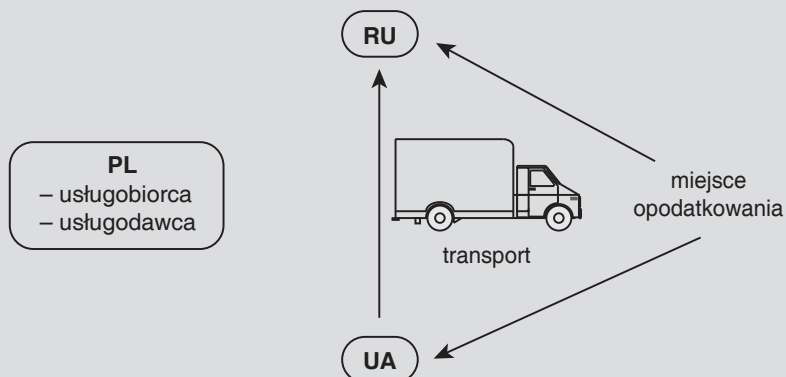
Przykład

Polska firma wykonuje usługę transportu towarów z Polski do Rosji na zlecenie niemieckiego podatnika. Miejscem opodatkowania tej usługi będzie terytorium Niemiec – siedziba usługobiorcy.



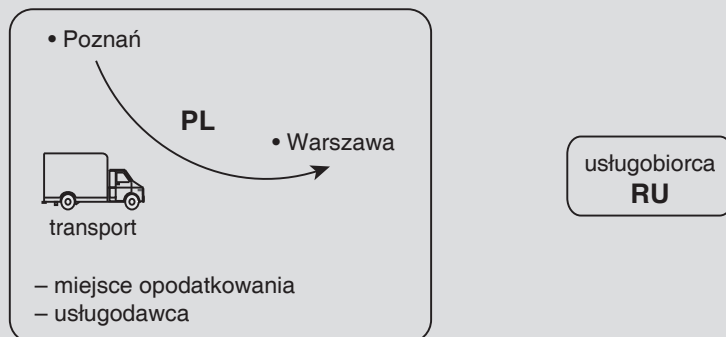
Przykład

Na zlecenie polskiego podatnika, krajowy przewoźnik transportuje towary z Ukrainy do Rosji. Usługa nie podlega opodatkowaniu w Polsce.



Przykład

Polska firma transportowa na zlecenie rosyjskiego przedsiębiorcy przetransportowała towary z Poznania do Warszawy. Miejscem opodatkowania usługi jest terytorium Polski.



Przykład

Na zlecenie zagranicznego podatnika polska firma świadczy usługi transportowe na trasie Niemcy–Ukraina. Trasa częściowo przebiega przez terytorium kraju. W związku z tym, że nabywcą usług jest zagraniczny podatnik, dla polskiego usługodawcy jest to czynność niepodlegająca w Polsce opodatkowaniu.

Transport towarów wykonywany **na rzecz niepodatnika** (bez względu na to, gdzie znajduje się miejsce zamieszkania nabywcy), opodatkowany jest zgodnie z art. 28f ust. 2 ustawy o VAT, tj. **w miejscu, w którym odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości**. Wyjątkiem są sytuacje, w których:

- transport towarów rozpoczynający się i kończący na terytorium dwóch różnych państw członkowskich, wykonywany na rzecz niepodatnika jest opodatkowany w miejscu rozpoczęcia transportu towarów (art. 28f ust. 3 ustawy);
- w przypadku świadczenia, na rzecz podmiotów niebędących podatnikami w rozumieniu art. 28a, usług międzynarodowego transportu towarów środkami transportu morskiego lub lotniczego – miejscem świadczenia tych usług jest terytorium kraju (§ 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie miejsca świadczenia).

➤ Sposoby opodatkowania usług transportowych

Usługi transportu towarów świadczone dla podatników

Nabywca	Miejsce świadczenia	Stawka VAT
Transport krajowy		
podatnik PL	art. 28b – siedziba nabywcy – Polska	23% lub 0% (§ 6 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie stawek)
podatnik z innego państwa UE	art. 28b – siedziba nabywcy	NP*
podatnik spoza UE	art. 28f ust. 1a pkt 2 – terytorium kraju	23% lub 0% (§ 6 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie stawek)
Transport międzynarodowy		
podatnik PL	art. 28b – siedziba nabywcy – Polska	0% (art. 83 ust. 1 pkt 23 ustawy)
podatnik z innego państwa	art. 28b – siedziba nabywcy	NP*
Transport wewnątrzwspólnotowy		
podatnik PL	art. 28b – siedziba nabywcy – Polska	23% lub 0% (§ 6 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie stawek)
podatnik z innego państwa	art. 28b – siedziba nabywcy	NP*
Transport poza terytorium kraju		
podatnik PL	art. 28f ust. 1a pkt 1 – poza terytorium UE	NP*
	art. 28b – terytorium kraju	0% (§ 6 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia w sprawie stawek) lub 23%
podatnik z innego państwa	art. 28b – siedziba nabywcy	NP*

NP* – nie podlega opodatkowaniu w Polsce

Źródło: opracowanie własne

Usługi transportu towarów świadczone na rzecz niepodatników

Miejsce świadczenia	Stawka VAT
Transport krajowy	
art. 28f ust. 2 – terytorium kraju	23% lub 0% (§ 6 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie stawek)
Transport międzynarodowy	
art. 28f ust. 2 – terytorium państw gdzie odbywa się transport	0% na odcinku w Polsce i NP* na odcinku poza Polską
§ 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie miejsca świadczenia – terytorium kraju	0% do całego transportu
Transport wewnątrzwspólnotowy	
art. 28f ust. 3 – miejsce gdzie rozpoczyna się transport	23% lub 0% (§ 6 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie stawek) – jeśli rozpoczyna się w Polsce lub NP* – jeśli rozpoczyna się w innym państwie UE
Transport poza terytorium kraju	
art. 28f ust. 2 – terytorium państw gdzie odbywa się transport	NP*

NP* – nie podlega opodatkowaniu w Polsce

Źródło: opracowanie własne

6. Transport pasażerów

Zgodnie z art. 28f ust. 1 bez względu na status podatkowy nabywcy, miejscem świadczenia usług transportu pasażerów w rozumieniu ustawy o VAT jest miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości. Nie ma przy tym znaczenia, kto zleca wykonanie usługi, a także czas wykonywania usługi.

W przypadku transportu osób, przewoźnik płaci podatek w każdym państwie, przez które przejeżdża, określając wartość usługi z zastosowaniem klucza kilometrowego. Jest to związane z koniecznością zarejestrowania się – co do zasady – dla celów VAT w każdym z państw znajdujących się na trasie podróży.

Kraje członkowskie określają najczęściej w odrębny sposób zasady opodatkowania usług polegających na okazjonalnym przewozie osób autobusami, które zarejestrowane są poza ich terytorium, a usługę wykonuje podatnik, którego siedziba również znajduje się poza terytorium tego państwa. Kraje trzecie zazwyczaj przewidują w tej sytuacji zwolnienia z opłat, na zasadzie wzajemności.

W polskiej ustawie o VAT, obowiązują zasady stosowania uproszczeń w zakresie rejestracji i rozliczania podatku VAT, dotyczące podatników świadczących okazjonalne przewozy drogowe osób w Polsce, autobusami zarejestrowanymi na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium Polski (134a–134c ustawy).

Należy jednocześnie podkreślić, że okazjonalny przewóz osób autokarami nie jest tożsamy z usługą turystyczną, w skład której wchodzi m.in. przewóz klientów autokarami do miejsc docelowych pobytu oraz transport powrotny. Usługa turystyczna opodatkowana jest według innych zasad i w odmienny sposób określa się miejsce jej świadczenia.

Prawo do stosowania uproszczonej procedury opodatkowania usług międzynarodowego transportu okazjonalnego osób, przysługuje podatnikom którzy:

- świadczą wyłącznie usługi międzynarodowego przewozu drogowego, polegającego na okazjonalnym przewozie osób autobusami zarejestrowanymi na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium Polski,
- posiadają siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności z którego świadczą te usługi lub stałe miejsce zamieszkania albo miejsce zwykłego pobytu na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium Polski,
- nie są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni,
- nie będą korzystać z możliwości odliczenia podatku naliczonego, otrzymania zwrotu podatku lub zwrotu różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1 ustawy.

7. Działalność w dziedzinie kultury, sztuki, sportu i nauki

W sytuacji gdy usługobiorcą jest podatnik, wówczas usługi wstępu na imprezy kulturalne, o których mowa w art. 28g ust. 1 ustawy – opodatkowane są w miejscu, gdzie imprezy te faktycznie się odbywają.

Usługi wstępu polegają na tym, że nabywcy zostaje przyznane prawo do uczestniczenia w danej imprezie, czyli znajdowania się w miejscu, w którym odbywa się ta impreza. Zgodnie z art. 32 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011, usługi wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, obejmują świadczenie usług, których podstawową cechą jest przyznawanie prawa wstępu w zamian za bilet lub opłatę, w tym opłatę w formie abonamentu, biletu okresowego lub opłaty okresowej.

Art. 32 ust. 2 rozporządzenia uściśla, iż usługi wstępu, o których mowa w ust. 1 mają zastosowanie w szczególności do prawa wstępu na:

- a) spektakle, przedstawienia teatralne, występy cyrkowe, targi, do parków rozrywki, na koncerty, wystawy, jak również inne podobne wydarzenia kulturalne;
- b) wydarzenia sportowe, takie jak mecze lub zawody;
- c) wydarzenia edukacyjne i naukowe, takie jak konferencje i seminaria.

Przy czym zasada powyższa nie dotyczy korzystania z obiektów, takich jak sale gimnastyczne i inne, w zamian za opłatę.

Usługi wstępu na różnego rodzaju imprezy kulturalne, naukowe lub sportowe polegają na tym, że usługobiorca po dokonaniu płatności uzyskuje prawo do uczestniczenia w określonym wydarzeniu. Nabycie tego typu usługi może, lecz nie musi wiązać się z otrzymaniem biletu uprawniającego do wstępu na określoną imprezę.

Uczestnictwo w wydarzeniu może mieć charakter zarówno czynny, jak i bierny. Przepisy mówią o udziale w konferencji lub seminarium bez względu na to jaki jest jego (udziału) charakter.

Natomiast usługi w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz usługi podobne do tych usług, takich jak targi, wystawy oraz usługi pomocnicze do tych usług (mieścić się tu będzie również świadczenie usług przez organizatorów usług w tych dziedzi-

nach), świadczone dla **podmiotów niebędących podatnikami** opodatkowane są **w miejscu, gdzie faktycznie są wykonywane**.

8. Usługi pomocnicze do usług transportowych oraz usługi na ruchomym majątku rzeczowym

Miejsce świadczenia dla usług pomocniczych do usług transportowych, takich jak: załadunek, rozładunek, przeładunek i podobne czynności, a także w przypadku usług wyceny rzeczowego majątku ruchomego oraz usług wykonywanych na tym majątku, **jeśli świadczone są dla podmiotów niebędących podatnikami** określone jest w art. 28h ustawy o VAT. Usługi te opodatkowane są w miejscu **gdzie faktycznie są wykonywane**. Jeśli usługi te świadczone są dla **podatników**, wówczas należy zastosować ogólną zasadę miejsca świadczenia usług, czyli opodatkowanie w miejscu gdzie znajduje się **siedziba usługobiorcy**, stałe miejsce prowadzenia działalności lub miejsce pobytu (art. 28b).

Przykład

Polski przedsiębiorca (producent) będący podatnikiem VAT zlecił firmie serwisowej z Polski naprawę urządzenia na terytorium Niemiec. Urządzenie należy do niemieckiej firmy, która kupiła je od polskiego producenta. Usługa opodatkowana będzie w miejscu, gdzie znajduje się siedziba usługobiorcy, czyli w Polsce.

Przykład

Słowacki podatnik zlecił polskiej firmie naprawę urządzenia na terytorium Polski. Urządzenie po naprawie nie zostanie wywiezione poza terytorium Polski. Zgodnie z zasadą ogólną zawartą w art. 28b ustawy o VAT miejscem opodatkowania usługi będzie Słowacja.

9. Usługi restauracyjne i cateringowe

Usługi restauracyjne i cateringowe, opodatkowane są w miejscu gdzie faktycznie są wykonywane. Ustanowienie odrębnych zasad dla tej grupy usług wynika z faktu, że usługi te świadczone są dla celów natychmiastowej konsumpcji w identyfikowalnym miejscu. Z tego właśnie względu powinny być opodatkowane tam, gdzie faktycznie są wykorzystywane, czyli **w miejscu ich faktycznego wykonania** (art. 28i).

Przykład

Podczas pobytu służbowego w Niemczech polska firma kilkakrotnie zapraszała swoich klientów do restauracji. W restauracjach wystawiano firmie faktury.

Według art. 28i ustawy, miejscem opodatkowania usług restauracyjnych jest miejsce, gdzie usługi te faktycznie są wykonywane. W naszym przykładzie jest to miejsce tożsame z siedzibą usługodawcy, czyli terytorium Niemiec.

Wyjątkiem są **usługi świadczone na pokładach statków, samolotów lub w pociągach podczas części transportu pasażerów wykonanej na terytorium Unii Europej-**

skiej. W takim przypadku usługi opodatkowane są **w miejscu rozpoczęcia transportu pasażerów** (art. 28i ust. 2).

Definicję części przewozu osób wykonywanej na terytorium Unii Europejskiej, zgodnie z którą jest to część transportu zrealizowanego bez zatrzymania na terytorium państwa trzeciego, od miejsca rozpoczęcia do miejsca zakończenia przewozu pasażerów zawarto w art. 22 ust. 5 pkt 1 ustawy o VAT. W art. 22 ust. 5 w zdaniu wstępnym dodano, że definicje zawarte w tym przepisie stosuje się również do art. 28i ust. 2.

Miejscem rozpoczęcia transportu pasażerów jest pierwsze przewidziane na terytorium Unii Europejskiej miejsce przyjęcia na pokład pasażerów, w tym również po odcinku podróży poza terytorium UE.

Miejscem zakończenia jest natomiast ostatnie przewidziane na terytorium Wspólnoty miejsce zejścia z pokładu pasażerów, którzy zostali na niego przyjęci na terytorium UE, w tym również przed odcinkiem podróży poza terytorium Unii.

10. Wynajem środków transportu

Dla usług wynajmu lub dzierżawy środków transportu miejsce świadczenia określono w art. 28j ustawy. **W przepisie tym określono miejsce opodatkowania usług krótkoterminowego wynajmu środków transportu, jako miejsce, gdzie środki te są faktycznie oddawane do dyspozycji, bez względu na status podatkowy usługobiorcy.** Ustawodawca dąży do tego, aby wynajem środków transportu opodatkowany był w miejscu faktycznego wykorzystania tych środków, czyli w państwie konsumpcji tych usług.

Zdefiniowano również pojęcie „krótkotrwałego wynajmu środków transportu”, którym jest ciągłe posiadanie lub korzystanie ze środka transportu przez okres nieprzekraczający 30 dni, a w przypadku jednostek pływających, przez okres nieprzekraczający 90 dni.

Przykład

Polska firma wynajęła na 20 dni na terytorium Belgii od holenderskiego kontrahenta naczepy do samochodów ciężarowych, które służą do transportu towarów. Naczepy uznawane są za środki transportu, w związku z czym w przypadku ich wynajmu, podobnie jak innych środków transportu, miejscem świadczenia według art. 28j ustawy, jest miejsce gdzie te środki transportu będą faktycznie oddawane do dyspozycji, a zatem – w Belgii.

Ponieważ przedstawiona powyżej zasada dotyczy tylko krótkotrwałego wynajmu środków transportu, stąd wniosek, że dla pozostałych (nie krótkotrwałych) umów wynajmu środków transportu miejsce świadczenia określone jest według zasad ogólnych określonych w art. 28b i 28c.

Przykład

Polska spółka posiada samochody osobowe i ciężarowe, które użytkowane są na zasadzie leasingu operacyjnego (trwającego nie krócej niż rok) w kraju i za granicą.

Usługi świadczone na rzecz podatników zagranicznych opodatkowane są w miejscu ich siedziby (lub stałego miejsca prowadzenia działalności, jeśli leasing dotyczy tego stałego miejsca prowadzenia działalności).

Usługi świadczone na rzecz podatników polskich, a także podmiotów niebędących podatnikami (zarówno z kraju, jak i z zagranicy) opodatkowane są na terytorium Polski.

11. Usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne

Art. 28k ustawy reguluje zasady opodatkowania usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych świadczonych na rzecz **podmiotów niebędących podatnikami**.

Od 1 stycznia 2015 r. niezależnie od statusu oraz miejsca siedziby działalności gospodarczej usługodawcy w przypadku świadczenia ww. usług na rzecz osób niebędących podatnikami, miejscem ich świadczenia jest miejsce, w którym konsumenci ci mają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Jeśli usługi te są świadczone na rzecz podatników z terytorium Wspólnoty, wówczas należy opodatkować te usługi według zasady ogólnej zawartej w art. 28b ustawy – w miejscu, gdzie usługobiorca ma siedzibę wykonywanej działalności gospodarczej.

Wprowadzenie powyższych zmian spowodowało konieczność uchYLENIA art. 28m ustawy, który do końca 2014 r. określał miejsce opodatkowania usług telekomunikacyjnych, nadawczych radiowych i telewizyjnych świadczonych na rzecz niepodatników z UE.

Zgodnie z art. 2 pkt 25a ustawy, przez **usługi telekomunikacyjne** należy rozumieć usługi dotyczące transmisji, emisji i odbioru sygnałów, tekstów, obrazów i dźwięków lub wszelkiego rodzaju informacji drogą kablową, radiową, optyczną lub za pośrednictwem innych systemów elektromagnetycznych, w tym związane z nimi przeniesienie lub cesję praw do użytkowania środków dla zapewniania takiej transmisji, emisji i odbioru, wraz z zapewnieniem dostępu do ogólnosiwiatowych sieci informacyjnych, z uwzględnieniem art. 6a rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011. Definicja ta jest zbieżna z definicją usług telekomunikacyjnych zawartą w art. 24 ust. 2 dyrektywy w sprawie VAT.

Z kolei zgodnie z art. 6a ww. rozporządzenia, usługi telekomunikacyjne obejmują w szczególności następujące usługi:

- a) usługi telefonii stacjonarnej i komórkowej służące do przesyłania i przetwarzania komunikacji głosowej, danych i obrazu, łącznie z usługami telefonicznymi obejmującymi element obrazu, nazywane inaczej usługami wideotelefonicznymi,
- b) usługi telefoniczne świadczone przez internet, łącznie z usługami telefonii internetowej (VoIP),
- c) poczta głosowa, oczekiwanie na połączenie, przekazywanie połączenia, identyfikacja dzwoniącego, telekonferencja i inne usługi obsługiwanego połączeń,
- d) usługi przywoływania,
- e) usługi »audiotekst«,
- f) faks, telegraf i teleks,
- g) dostęp do internetu i stron World Wide Web,
- h) prywatne połączenia sieciowe oddające łącza telekomunikacyjne do wyłącznego użytku usługobiorcy.

Usługi telekomunikacyjne nie obejmują natomiast następujących usług:

- a) usług świadczonych drogą elektroniczną,
- b) usług nadawczych radiowych i telewizyjnych.

Usługi nadawcze to usługi, o których mowa w art. 6b ww. rozporządzenia, czyli obejmujące usługi zawierające treści audio i audiowizualne, takie jak programy radiowe lub telewizyjne dostarczane za pośrednictwem sieci komunikacyjnych, powszechnie udostępniane przez dostawcę usług medialnych i objęte jego odpowiedzialnością redakcyjną, przeznaczone do jednoczesnego słuchania lub oglądania zgodnie z zaplanowanym programem (art. 2 pkt 25b ustawy). Usługi nadawcze obejmują w szczególności:

- a) programy radiowe lub telewizyjne transmitowane lub retransmitowane za pośrednictwem sieci radiowej lub telewizyjnej,
- b) programy radiowe lub telewizyjne rozpowszechniane za pośrednictwem internetu lub podobnej sieci elektronicznej (streaming IP), jeżeli są nadawane jednocześnie z ich transmisją lub retransmisją za pośrednictwem sieci radiowej lub telewizyjnej.

Do usług nadawczych nie zalicza się:

- a) usług telekomunikacyjnych,
- b) usług świadczonych drogą elektroniczną,
- c) podawania informacji o wybranych programach na żądanie,
- d) przenoszenia praw do nadawania lub transmisji,
- e) dzierżawy sprzętu technicznego lub instalacji wykorzystywanych do odbioru nadawanych treści,
- f) programów radiowych lub telewizyjnych rozpowszechnianych za pośrednictwem internetu lub podobnej sieci elektronicznej (streaming IP), chyba że są one nadawane jednocześnie z ich transmisją lub retransmisją za pośrednictwem sieci radiowych lub telewizyjnych.

Przez usługi elektroniczne należy rozumieć usługi świadczone za pomocą środków komunikacji elektronicznej, o których mowa w art. 7 rozporządzenia nr 282/2011 (art. 2 pkt 26 ustawy).

Do usług świadczonych drogą elektroniczną należą usługi świadczone za pomocą internetu lub sieci elektronicznej, których świadczenie – ze względu na ich charakter – jest zasadniczo zautomatyzowane i wymaga minimalnego udziału człowieka, a ich wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe. Do takich usług należy zaliczyć w szczególności:

- a) ogólnie dostawy produktów w formie cyfrowej, łącznie z oprogramowaniem, jego modyfikacjami lub nowszymi wersjami,
- b) usługi umożliwiające lub wspomagające obecność przedsiębiorstw lub osób w sieci elektronicznej, takich jak witryna lub strona internetowa,
- c) usługi generowane automatycznie przez komputer i przesyłane poprzez internet lub sieć elektroniczną w odpowiedzi na określone dane wprowadzone przez usługobiorcę,
- d) odpłatne przekazywanie prawa do wystawiania na aukcji towarów lub usług za pośrednictwem witryny internetowej działającej jako rynek online, na którym potencjalni kupujący przedstawiają swoje oferty przy wykorzystaniu automatycznych procedur oraz na którym strony są informowane o dokonaniu sprzedaży za pomocą poczty elektronicznej generowanej automatycznie przez komputer,
- e) pakiety usług internetowych oferujące dostęp do informacji, w których element telekomunikacyjny ma charakter pomocniczy i drugorzędny (to znaczy pakiety wykraczające poza oferowanie samego dostępu do internetu i obejmujące inne elementy, takie jak strony, które umożliwiają dostęp do aktualnych wiadomości, informacji meteorologicznych lub turystycznych, gier, umożliwiają hosting witryn internetowych, dostęp do grup dyskusyjnych; itp.),

- f) usługi wyszczególnione w załączniku I do ww. rozporządzenia (tj. tworzenie i utrzymywanie witryn internetowych, zdalna konserwacja oprogramowania i sprzętu, dostarczanie oprogramowania oraz jego uaktualnień, dostarczanie obrazów, tekstu i informacji oraz udostępnianie baz danych, dostarczanie muzyki, filmów i gier, w tym gier losowych i hazardowych, jak również przekazów lub wydarzeń o charakterze politycznym, kulturalnym, artystycznym, sportowym, naukowym lub rozrywkowym, świadczenie usług kształcenia korespondencyjnego, itp.).

Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) zawiera również bardzo obszerną, negatywną listę usług, które – mimo pewnych podobieństw – nie są usługami elektronicznymi. Są one wymienione w art. 7 ust. 3 ww. rozporządzenia.

12. Świadczenia niematerialne

Jeśli usługi niematerialne świadczone są na rzecz **podmiotów niebędących podatnikami**, mających siedzibę albo stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu poza terytorium Unii, to podlegają opodatkowaniu w **miejscu, gdzie nabywcy niebędący podatnikami posiadają siedzibę albo stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu** (art. 28l ustawy).

Usługi, o których mowa to usługi:

- 1) sprzedaży praw lub udzielania licencji i sublicencji, przeniesienia lub cesji praw autorskich, patentów, praw do znaków fabrycznych, handlowych, oddania do używania wspólnego znaku towarowego albo wspólnego znaku towarowego gwarancyjnego, albo innych pokrewnych praw;
- 2) reklamy;
- 3) doradcze, inżynierskie, prawnicze, księgowe oraz usługi podobne do tych usług,
- 4) przetwarzania danych, dostarczania informacji oraz usługi tłumaczeń;
- 5) bankowe, finansowe i ubezpieczeniowe łącznie z reasekuracją, z wyjątkiem wynajmu sejfów przez banki;
- 6) dostarczania (oddelegowania) personelu;
- 7) wynajmu, dzierżawy lub inne o podobnym charakterze, których przedmiotem są rzeczy ruchome, z wyjątkiem środków transportu; za środki transportu uznaje się również przyczepy i naczepy oraz wagony kolejowe;
- 8) polegające na zapewnieniu dostępu do systemów gazowych lub elektroenergetycznych lub do sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej;
- 9) przesyłowe:
 - a) gazu w systemie gazowym,
 - b) energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym;
 - c) energii cieplnej lub chłodniczej przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej;
- 10) bezpośrednio związane z usługami, o których mowa w pkt 8 i 9;
- 11) polegające na zobowiązaniu się do powstrzymania się od dokonania czynności lub postępowania się prawem, o których mowa w pkt 1–10.

Zmiany wprowadzone w art. 28k wymusiły uchylenie punktów dotyczących usług elektronicznych, telekomunikacyjnych, nadawczych radiowych i telewizyjnych w art. 28l. Obecnie miejsce opodatkowania tych usług określa art. 28k ustawy.

Ciekawym problemem związanym z usługami niematerialnymi zajmował się TSUE. Problem dotyczył usług badawczo-rozwojowych, które w pewnych przypadkach mogą być zaliczone do usług w dziedzinie nauki lub usług inżynierskich.

Usługi należące do obu grup należą natomiast do tych czynności, dla których miejsce opodatkowania ustalane jest w szczególny sposób.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 7 października 2010 r. w sprawie C-222/09 Kronospan Mielec sp. z o.o., wydany na wniosek NSA, rozwiął wątpliwości w kwestii właściwej kwalifikacji tych usług. Sprawa dotyczyła usług polegających na wykonywaniu prac badawczo-rozwojowych w dziedzinie ochrony środowiska i techniki przez inżynierów mających przedsiębiorstwo w jednym z państw członkowskich na zlecenie i na rzecz usługobiorcy z siedzibą w innym państwie członkowskim. Trybunał miał ustalić, czy usługi te należy zakwalifikować do usług inżynierów, czy też do usług w zakresie działalności naukowej.

TSUE uznał, iż:



Świadczenie usług polegających na wykonywaniu prac badawczo-rozwojowych w dziedzinie ochrony środowiska i techniki przez inżynierów mających przedsiębiorstwo w jednym z państw członkowskich na zlecenie i na rzecz usługobiorcy z siedzibą w innym państwie członkowskim, powinno być kwalifikowane jako „usługi inżynierów”.

Jak wynika z orzecznictwa Trybunału – usługi w zakresie nauki charakteryzują się tym, iż są przeznaczone dla wielu odbiorców, a mianowicie dla ogółu osób uczestniczących, w różnorodnym charakterze, w działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, dydaktycznej lub rozrywkowej.

Jeśli zatem usługi badawczo-rozwojowe nie są świadczone dla wielu odbiorców, lecz na rzecz jednego usługobiorcy, który zlecił te prace, to muszą być one uznane, za usługi inżynierów.

Ostatecznie wyrok w tej sprawie wydał **WSA w Rzeszowie w dniu 24 marca 2011 r. (sygn. akt I SA/Rz 115/11)**, któremu została przekazana sprawa Kronospan Mielec sp. z o.o. Sąd, związany wykładnią prawa dokonaną w tej sprawie przez NSA w wyroku z 15 grudnia 2010 r., sygn. akt I FSK 1503/10, potwierdził, iż **świadczenie usług polegających na wykonywaniu prac badawczo-rozwojowych w dziedzinie ochrony środowiska i techniki powinno być zaliczane do usług inżynierskich, a tym samym jako miejsce ich świadczenia należy uznać państwo, w którym usługobiorca ma swoją siedzibę (jeśli nabywcą jest podatnik).**

13. Usługi turystyki

Ustawodawca ustanowił również szczególny sposób ustalania miejsca świadczenia dla usług turystyki opodatkowanych marżą, czyli takich, których podstawą opodatkowania jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku. Przez marżę rozumie się różnicę między kwotą, którą ma zapłacić nabywca usługi, a faktycznymi kosztami poniesionymi przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty (tzw. usługi obce).

Miejscem świadczenia tego typu usług jest miejsce, gdzie świadczący usługę posiada siedzibę działalności gospodarczej.

W przypadku, gdy ww. usługi są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy znajdującego się w innym miejscu niż jego siedziba działalności

gospodarczej, miejscem świadczenia usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

Natomiast jeśli usługodawca nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, miejscem świadczenia omawianych usług jest miejsce, w którym posiada on stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

PORADNIK VAT

Redakcja: Redaktor Naczelna: Hanna Kończal
Dodatek opracowała: Katarzyna Rybacka
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: poradnik@gofin.pl

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60

NAKŁAD **16 000**



PRENUMERATA 2015 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

Numer kompletu	Komplety promocyjne z nagrodami na II półrocze 2015 r.	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	1 167,00 zł
KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	982,50 zł
KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	459,00 zł

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2015	
			II półrocze	III kwartał
1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	274,50 zł	137,25 zł
2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line GRATIS!	dwutygodnik	183,00 zł	91,50 zł
3.	Poradnik VAT + on-line GRATIS!	dwutygodnik	174,00 zł	87,00 zł
4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line GRATIS!	dwutygodnik	180,00 zł	90,00 zł
5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line GRATIS!	dwutygodnik	171,00 zł	85,50 zł
6.	KOMPLET CZASOPISEM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego GRATIS!	patrz poz. 1-5	982,50 zł	491,25 zł
7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	229,50 zł	114,75 zł

Ceny zawierają podatek VAT. Koszty wysyłki pokrywa Wydawnictwo.

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. na www.sklep.gofin.pl) oraz **jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH Oddział w Gorzowie Wlkp., nr 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000. Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę.

Informacje o innych produktach: internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, Gazeta Podatkowa, segregatory i boksy dostępne są na stronie internetowej:

www.sklep.gofin.pl

Informacji udziela także **Biuro Obsługi Klienta** - tel. **95 720 85 40**, infolinia **800 162 732**

Publikacje zamieszczone w czasopismach nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.