



TRANSAKCJE ZAGRANICZNE W INTERPRETACJACH INDYWIDUALNYCH

I. OBOWIĄZEK PODATKOWY W WDT I WNT	str. 2
1. Faktury zaliczkowe dokumentujące WDT	str. 4
2. Nietransakcyjny wywóz towarów do innego państwa UE	str. 5
3. WNT realizowane partiami	str. 6
4. Przemieszczenie własnych towarów do Polski	str. 7
II. PODSTAWA OPODATKOWANIA	str. 8
1. Kaucja gwarancyjna w podstawie opodatkowania WNT	str. 11
2. Transport towarów dostarczanych w ramach WDT	str. 12
3. Premia pieniężna	str. 13
4. Koszty portowe oraz obsługa celna importowanych towarów	str. 14
5. Wewnątrzwspólnotowe nabycie paliw silnikowych	str. 15
III. MIEJSCE OPODATKOWANIA USŁUG	str. 16
1. Usługi magazynowania	str. 19
2. Sprzedaż telefonicznych kodów doładowujących	str. 20
3. Wykonanie lotów obserwacyjnych na terytorium kraju	str. 21
4. Udział w zagranicznej konferencji	str. 22
5. Opomiarowanie budynku ambasady polskiej	str. 23
IV. PROCEDURY SZCZEGÓLNE W OBROcie Z ZAGRANICĄ	str. 24
1. Zwrot VAT w systemie TAX FREE	str. 28
2. Warunki uznania transakcji za trójstronną	str. 29
3. Przyporządkowanie transportu w łańcuchu dostaw	str. 30
4. Aport przedsiębiorstwa a limit obrotów w systemie zwrotu VAT podróżnym ..	str. 31
5. Procedura uproszczona – rejestracja w dwóch państwach UE	str. 32
6. Rozliczanie usług malarstwa cyfrowego w procedurze MOSS	str. 33
7. Eksport pośredni w łańcuchu dostaw	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 2017 r. poz. 1221), zwana dalej „ustawą o VAT”;*
- *rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2013 r. w sprawie miejsca świadczenia usług oraz zwrotu kwoty podatku naliczonego jednostce dokonującej nabycia (importu) towarów lub usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1686), 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 nr 282/2011”.*

I. OBOWIĄZEK PODATKOWY W WDT I WNT

➤ Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów

Obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów powstaje z chwilą wystawienia faktury, a jeżeli warunek ten nie zostanie spełniony, obowiązek ten powstanie 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów.

W przypadku dostaw towarów z jednego państwa członkowskiego do drugiego wykonywanych w sposób ciągły, które obejmują okres dłuższy niż jeden miesiąc, dostawy te należy uznawać za dokonane z upływem każdego miesiąca do czasu zakończenia dostawy tych towarów (art. 20 ust. 1a ustawy o VAT).

Otrzymanie (zapłacenie) natomiast zaliczki, zadatku, itp. na poczet WDT nie zobowiązuje do rozliczenia VAT.

Ze względu na konieczność zebrania dokumentów umożliwiających stosowanie stawki 0% w WDT ustawodawca uregulował jednak szczególne zasady rozliczania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów w deklaracji podatkowej, uzależniając je od terminu zgromadzenia tych dokumentów.

Przy nietransakcyjnym przemieszczeniu własnych towarów na terytorium innego państwa członkowskiego (art. 13 ust. 3 ustawy) nie występuje jednak „dostawa towarów”. W jaki więc sposób należy ustalić moment powstania obowiązku podatkowego? Pomocne mogą okazać się w tym przypadku przepisy dyrektywy w sprawie VAT. Art. 67 ust. 1 tego aktu prawnego w powiązaniu z art. 222 określa, że obowiązek podatkowy przy WDT powstaje z chwilą wystawienia faktury, a jeśli nie wystawiono faktury, to obowiązek ten powstaje w 15. dniu miesiąca następującego po miesiącu, w którym miało miejsce zdarzenie podlegające opodatkowaniu. Takim zdarzeniem jest właśnie nietransakcyjne przemieszczenie własnych towarów na terytorium innego państwa członkowskiego.

W przypadku gdy ma miejsce przemieszczenie towarów do magazynu konsygnacyjnego na terytorium jednego z krajów UE, w celu późniejszej dostawy towarów, wówczas obowiązek podatkowy powstaje – zgodnie z art. 20a ustawy – z chwilą dostawy towarów, nie później niż z chwilą wystawienia faktury potwierdzającej tę dostawę. Warunkiem jest, aby podatnik podatku od wartości dodanej, który jest nabywcą tych towarów był obowiązany do wykazania tego przemieszczenia w państwie członkowskim zakończenia transportu lub wysyłki oraz dostawy towarów jako wewnątrzwspólnotowego nabycia w miesiącu, w którym u podatnika powstał obowiązek podatkowy z tytułu tej dostawy.

➤ Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów

Obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów powstaje **z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej, a jeżeli warunek ten nie zostanie spełniony, obowiązek powstanie nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia** (art. 20 ust. 5 ustawy o VAT).

Wątpliwości podatników budzą jednak przypadki, w których sprzedawca wystawia fakturę jeszcze przed dokonaniem dostawy.

Zarówno dyrektywa w sprawie VAT, jak i polskie przepisy ustawy o VAT przewidują taką możliwość. Art. 106i ust. 7 ustawy wskazuje, że faktury mogą być wystawione także 30 dni przed dokonaniem dostawy towaru, wykonaniem usługi czy otrzymaniem, przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi, całości lub części zapłaty.

Jeżeli więc przyjmiemy, że w Polsce wystawienie faktury dokumentującej WDT przed dokonaniem dostawy rodzi obowiązek podatkowy, to na zasadzie analogii, otrzymanie takiej faktury przez polskiego podatnika powinno generować obowiązek podatkowy w WNT po stronie nabywcy. **Skoro więc obowiązek podatkowy w WNT związany jest generalnie z terminem wystawienia faktury przez dostawcę, to biorąc pod uwagę fakt, że można ją wystawić przed dokonaniem dostawy, należałoby przyjąć, że faktura wystawiona przed realizacją tej transakcji generuje ten obowiązek.**

Należy również pamiętać, że uiszczenie całości lub części zapłaty przed dokonaniem transakcji wewnątrzwspólnotowych nie powoduje powstania obowiązku podatkowego, podobnie jak wystawienie faktury dokumentującej otrzymanie tej należności przez sprzedawcę.

W związku z powyższym otrzymanie faktury zaliczkowej nie rodzi u nabywcy obowiązku rozliczenia podatku VAT z tytułu WNT. Wpływ na moment powstania tego obowiązku ma wyłącznie data dostawy towarów i wystawienia faktury końcowej przez dostawcę.

W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia nowych środków transportu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tych towarów, nie później jednak niż z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej (art. 20 ust. 9).

Natomiast w przypadku przemieszczenia towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej na terytorium naszego kraju do magazynu konsygnacyjnego:

- obowiązek podatkowy w WNT powstanie z chwilą pobrania towarów z magazynu konsygnacyjnego, nie później jednak niż z dniem wystawienia faktury;
- jeśli towary te nie zostaną pobrane z magazynu w ciągu 24 miesięcy od dnia ich wprowadzenia, to uznaje się, że ich pobranie z magazynu ma miejsce następnego

dnia po upływie tego okresu (art. 12a ust. 4 ustawy) i w związku z tym powstanie obowiązek podatkowy w podatku VAT;

- gdy przed upływem 24 miesięcy od wprowadzenia towarów do magazynu, towary, które nie zostały pobrane, zostaną powrotnie przemieszczone przez podatnika podatku od wartości dodanej, wówczas obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowym nabyciu i wewnątrzwspólnotowej dostawie nie powstanie (art. 20a ust. 3 ustawy);
- gdy zostaną naruszone warunki skorzystania z uproszczenia dotyczącego magazynów konsygnacyjnych, w momencie w którym warunki te przestają być spełnione w odniesieniu do towarów znajdujących się w magazynie, powstanie obowiązek podatkowy u podatnika, który dokonał przemieszczenia towarów (art. 20b ust. 2 ustawy).

1. Faktury zaliczkowe dokumentujące WDT

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 2 lutego 2017 r., nr 3063-ILPP1-3.4512.190.2016.1.JNa)

„(...) w myśl art. 20 ust. 1 ustawy – w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tej dostawy, z zastrzeżeniem ust. 4 oraz art. 20a.

Z powołanego przepisu wynika, że dokonanie dostawy w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów rozpoczyna bieg szczególnego rodzaju terminu wyznaczającego moment powstania obowiązku podatkowego. Termin ten kończy bieg w 15. dniu miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tej dostawy. Do czasu upływu tego terminu, wystawienie faktury dokumentującej przedmiotową transakcję skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w momencie jej wystawienia. Jeśli jednak do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy, faktura nie zostanie wystawiona, obowiązek podatkowy powstaje niezależnie od daty wystawienia faktury.

Zasady wystawiania faktur regulują przepisy art. 106a–106n ustawy.

Stosownie do art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy – podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą otrzymanie przez niego całości lub części zapłaty przed dokonaniem czynności, o których mowa w pkt 1 i 2, z wyjątkiem przypadku, gdy zapłata dotyczy wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4.

W świetle art. 106b ust. 3 ustawy – na żądanie nabywcy towaru lub usługi podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą:

- 1) czynności, o których mowa w ust. 1 pkt 1, z wyjątkiem czynności, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4, oraz otrzymanie całości lub części zapłaty przed wykonaniem tych czynności, z wyjątkiem przypadku, gdy zapłata dotyczy wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów – jeżeli obowiązek wystawienia faktury nie wynika z ust. 1,
- 2) sprzedaż zwolnioną, o której mowa w ust. 2, z zastrzeżeniem art. 117 pkt 1 i art. 118 – jeżeli żądanie jej wystawienia zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Z treści złożonego wniosku wynika, że Wnioskodawczyni prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą w zakresie produkcji okien. Wyprodukowane towary sprzedaje m.in. kontrahentom z innych państw członkowskich UE, którzy są podatnikami podatku od wartości

dodanej. Na poczet przyszłych wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów pobiera ona zaliczki. Po otrzymaniu zamówienia Wnioskodawczyni wystawia kontrahentom faktury pro forma, które stanowią podstawę do wpłaty umówionej zaliczki. Jeden z kontrahentów przestał je jednak honorować i zażądał wystawienia faktur zaliczkowych jeszcze przed dokonaniem wpłaty zaliczki. Wnioskodawczyni chce utrzymać dobrą współpracę z kontrahentem i spełnić jego oczekiwania.

Biorąc pod uwagę treść powołanych przepisów stwierdzić należy, że zgodnie z obowiązującymi obecnie przepisami otrzymanie zaliczki do transakcji wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów nie rodzi obowiązku podatkowego. W związku z powyższym, nawet na żądanie kontrahenta z innego kraju członkowskiego Unii Europejskiej, Wnioskodawczyni nie może wystawiać faktur dokumentujących otrzymanie zaliczek dotyczących wewnątrzwspólnotowej dostawy towaru. Zakaz ten – wbrew stanowisku Wnioskodawczyni – wprost wynika z treści art. 106b ust. 3 pkt 1 ustawy. Jak bowiem stanowi ten przepis: «na żądanie nabywcy towaru (...) podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą (...) otrzymanie całości lub części zapłaty przed wykonaniem tych czynności, z wyjątkiem przypadku, gdy zapłata dotyczy wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (...)».

Podsumowując, Wnioskodawczyni nie może wystawiać faktur dokumentujących zaliczki na poczet wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów (...)"

2. Nietransakcyjny wywóz towarów do innego państwa UE

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 kwietnia 2017 r., nr 0461-ITPP3.4512.51.2017.1.JC)

„(...) w przypadku, gdy (...) – Wnioskodawca będzie dokonywał przemieszczeń towarów (samochody) do innego kraju członkowskiego UE, które faktycznie dopiero po rejestracji na jego terytorium (Dania) będą sprzedawane, w rzeczywistości mamy do czynienia z dwiema odrębnymi czynnościami. Podkreślenia wymaga, że skoro samochody do czasu pozytywnego przejścia przeglądu technicznego i rejestracji pojazdu na terytorium Danii będą przekazywane przez Wnioskodawcę odbiorcy z Danii jedynie celem prezentacji i reklamy, to faktyczna ich sprzedaż jest następstwem dokonanego uprzednio już wcześniej przemieszczenia o odmiennym charakterze.

W rezultacie w niniejszej sprawie w zakresie ww. dostaw do Danii nie nastąpi rzeczywiste przemieszczenie towarów (pojazdów/nowych środków transportu) z terytorium Polski na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju, w wyniku przeniesienia na konkretny podmiot prawa do rozporządzania wywożonym towarem jak właściciel, lecz na własną rzecz. Sprzedaż na rzecz nabywcy z innego kraju członkowskiego UE wystąpi dopiero po rejestracji pojazdów. A zatem opisane we wniosku dostawy towarów na etapie ich przemieszczenia do innego kraju członkowskiego UE będą traktowane – wbrew twierdzeniu Wnioskodawcy – jako czynność, o której mowa w art. 13 ust. 3 ustawy. W efekcie, dostawa ta będzie nosić znamiona dostawy wewnątrzwspólnotowej. Będzie to jednak WDT o specyficznym charakterze, jako tzw. nietransakcyjne przemieszczenie towaru na własną rzecz. W przypadku wystąpienia tej dostawy Spółka będzie mogła – po spełnieniu warunków określonych w art. 42 ust. 1–4 ustawy (odsyła do nich art. 42 ust. 14 ustawy) – zastosować stawkę podatku w wysokości 0%. Na gruncie zdarzenia przyszłego opisanego przez Spółkę wymaga to przede wszystkim rejestracji dla potrzeb podatku od wartości dodanej na terytorium Danii, ze względu na fakt, że z opisu sprawy nie wynika, aby obecnie Spółka była zarejestrowana dla potrzeb VAT w tym kraju. Przepis w 42 ust. 1 pkt 1 ustawy, od-

powiednio stosowany do tego typu czynności, wprowadza obowiązek dokonania dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzspółnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej. W tym szczególnym przypadku pod pojęciem nabywcy należy rozumieć podmiot przemieszczający towar, który występuje w podwójnej roli. Jest on nie tylko «dostawcą», ale również «nabywcą».

W tym miejscu należy uczynić następujące spostrzeżenie. Dokumenty, które będzie posiadał Wnioskodawca wpisują się w treść art. 42 ust. 3 ustawy, niemniej jednak w rozpatrywanym przypadku istotny jest również status Spółki jako podmiotu zarejestrowanego dla potrzeb VAT we właściwym kraju UE. W przeciwnym wypadku (brak rejestracji Spółki dla potrzeb VAT w Danii) tego rodzaju dostawy będą podlegać opodatkowaniu w kraju stawką podatku w wysokości 23%.

Opisana we wniosku dostawa winna być wykazana przez Spółkę w deklaracji składanej w rozliczeniu za okres, w którym powstanie obowiązek podatkowy z tytułu wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, tj. z uwzględnieniem art. 20 ust. 1 ustawy. Wobec tego Spółka będzie obowiązana do wykazania przemieszczenia towarów na własną rzecz do Danii w rozliczeniu za okres, w którym wystawiona będzie faktura przez Spółkę, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tej dostawy. (...)”

3. WNT realizowane partiami

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 23 lutego 2017 r., nr 3063-ILPP1-3.4512.2.2017.1.PR)

„(...) Jak Spółka wskazała w opisie sprawy, otrzymała jedynie jedną dostawę towarów (partię wzorników kolorów) z pięciu planowanych i uiściła dwie zaliczki (na drugą nie otrzymała faktury). W lipcu 2016 r. Dostawca wystawił fakturę na całą wartość dostawy (pomniejszoną o zapłaconą zaliczkę, udokumentowaną fakturą), która została jednak wystawiona dla celów statystycznych, w celu przekazania prawa własności wzorników. Spółka nie wskazała, że Dostawca wystawi inne faktury dokumentujące dokonywane wewnątrzspółnotowe dostawy towarów.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że w przedstawionych okolicznościach wystawiona przez Dostawcę faktura w lipcu 2016 r. jest jedynie dokumentem wystawionym dla celów statystycznych, który nie stanowi faktury, o której mowa w art. 20 ust. 5 ustawy i nie decyduje o momencie powstania obowiązku podatkowego z tytułu dokonania przez Spółkę danego wewnątrzspółnotowego nabycia towarów.

Dodatkowo należy wyjaśnić, że z tytułu wpłaconych dwóch zaliczek niezależnie od tego, że jedna z nich została udokumentowana fakturą wystawioną przez Dostawcę a druga nie została udokumentowana, nie powstał u Spółki obowiązek podatkowy.

Zatem w przypadku, gdy przed wewnątrzspółnotowym nabyciem danej partii towarów uiszczana jest zaliczka na jej poczet i nie jest wystawiana faktura dokumentująca tę dostawę (jedynie jest wystawiany dokument dla celów statystycznych), to wówczas obowiązek podatkowy powstaje 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym miała miejsce dostawa partii towarów będących przedmiotem wewnątrzspółnotowego nabycia.

Wobec powyższego, w odniesieniu do pierwszej partii wzorników otrzymanych przez Spółkę obowiązek podatkowy powstał – zgodnie z przepisem art. 20 ust. 5 ustawy – 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym miała miejsce dostawa towarów będących przedmiotem wewnątrzspółnotowego nabycia.

Natomiast obowiązek podatkowy w odniesieniu do dostaw pozostałych czterech partii wzorników powstanie – na podstawie ww. przepisu ustawy – 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym będzie miała miejsce dostawa towarów będących przedmiotem danego wewnątrzwspólnotowego nabycia.

Podsumowując, Spółka właściwie uznała, że rozpoznaniu jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów podlega jedynie dostawa rzeczywista (partia dostarczonych wzorników) i właściwie określiła moment powstania obowiązku podatkowego, łącząc go nie z wystawionym przez Dostawcę dokumentem (fakturą wystawioną do celów statystycznych) lecz z momentem rzeczywistej dostawy towarów będącej przedmiotem danego wewnątrzwspólnotowego nabycia. Zatem obowiązek podatkowy powstał/powstanie 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym miała/będzie miała miejsce dostawa towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia. W przedmiotowej sprawie obowiązek podatkowy z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów nie powstał natomiast w momencie wystawienia przez Dostawcę faktury w lipcu 2016 r., ponieważ nie jest to faktura dokumentująca dokonaną/planowaną dostawę towarów. (...)”

4. Przemieszczenie własnych towarów do Polski

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 marca 2017 r., nr 1462-IPPP3.4512.72.2017.1.ISZ)

„(...) Wnioskodawca we wniosku wskazał, że jest osobą prawną posiadającą siedzibę we Francji, zarejestrowaną dla celów VAT w Polsce, w tym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych (VAT-UE). Spółka przemieszcza towary z Francji do miejsca wskazanego w Polsce przez kontrahenta, skąd następnie pobierane są one przez polskich nabywców. W momencie przywozu towarów do Polski nie następuje przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Takie prawo przenoszone jest na kontrahentów dopiero w momencie pobrania przez nich towarów z określonego miejsca. Spółka rozpoznaje przesunięcie towarów własnych do miejsc wskazanych w Polsce przez kontrahentów jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 11 ust. 1 ustawy o VAT. (...)”

W przedmiotowej sprawie Wnioskodawca wyraźnie wskazał, że Spółka rozpoznaje przesunięcie towarów własnych do miejsc wskazanych w Polsce przez kontrahentów jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 11 ust. 1 ustawy o VAT. Jednocześnie, jak podkreśla Wnioskodawca, transakcja ta dokumentowana jest fakturą pro forma (Facture Proforma/Invoice/Rechnung), wystawioną na podstawie francuskich przepisów VAT (transakcja stanowi dla Spółki wewnątrzwspólnotową dostawę towarów na terytorium Francji) i uznawaną przez te przepisy za fakturę VAT. Faktura wystawiana jest w dniu wysyłki towarów.

Wobec tego należy stwierdzić, że w przedstawionym przez Wnioskodawcę opisie stanu faktycznego, obowiązek podatkowy z tytułu dokonanej przez Wnioskodawcę transakcji wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów związanego z przemieszczeniem towarów należących do Wnioskodawcy z Francji do Polski (o którym mowa w art. 11 ust. 1 ustawy o VAT), powstaje, zgodnie z art. 20 ust. 5 ustawy, z chwilą wystawienia faktury dokumentującej dostawę towarów przemieszczanych z innego państwa członkowskiego (Francji) na terytorium kraju. (...)”

II. PODSTAWA OPODATKOWANIA

➤ Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów

Reguły dotyczące podstawy opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów określa art. 30a ustawy o VAT, który odnosi się do art. 29a określającego podstawę opodatkowania dla dostawy towarów na terytorium kraju.

Zgodnie z art. 29a ust. 1 podstawą opodatkowania powinno być wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze, mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. Podstawa opodatkowania nie obejmuje samego podatku od towarów i usług, co zostało określone w art. 29a ust. 6 pkt 1.

W art. 29a ust. 6 uwzględniono katalog elementów wchodzących w skład podstawy opodatkowania. Są to elementy wymienione również w art. 78 dyrektywy w sprawie VAT. Podstawa opodatkowania obejmuje więc:

- podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku (tj. podatku od towarów i usług),
- koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Natomiast w art. 29a ust. 7 wskazano, które elementy nie są wliczane do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Są to:

- kwoty stanowiące obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty,
- opusty i obniżki cen, uwzględnione w momencie sprzedaży,
- kwoty otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji dla potrzeb podatku.

Powyższy przepis nie dotyczy „refakturowania”, które jest dokonywane we własnym imieniu i na rzecz innych osób.

Z kolei, zgodnie z art. 29a ust. 10, podstawę opodatkowania podatnicy obniżają o:

- kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen,
- wartość zwróconych towarów i opakowań, z zastrzeżeniem ust. 11 i 12,
- zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło,
- wartość zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze.

Podstawą opodatkowania dla nietransakcyjnego przemieszczenia towarów uznawanego za WNT jest cena nabycia towarów, a gdy jej nie będzie – koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów. Istnieje również możliwość ustalania podstawy opodatkowania w oparciu o cenę nabycia nie tylko towarów, ale i towarów podobnych, co wprost odzwierciedla przepis art. 74 dyrektywy w sprawie VAT.

Podstawę opodatkowania w przypadku otrzymania zwrotu podatku akcyzowego po dokonaniu WNT należy obniżyć o kwotę zwróconego podatku.

➤ WNT paliw silnikowych

Podmioty obowiązane do obliczania i wpłacania podatku z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych, co do zasady, określają podstawę opodatkowania na zasadach ogólnych przewidzianych dla WNT w art. 30a ust. 1 ustawy o VAT. Podstawą opodatkowania jest zatem wszystko, co stanowi zapłatę, którą dostawca otrzymał lub ma otrzymać oraz podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem samego VAT, a także koszty dodatkowe, takie jak prowizja, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy. Do podstawy opodatkowania nie wlicza się natomiast kwot rabatów, opustów czy obniżek cen.

Z uwagi na możliwe trudności z określeniem wszystkich elementów wchodzących w skład podstawy opodatkowania przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu paliw (np. z uwagi na okresy rozliczeniowe między kontrahentami), dla potrzeb obliczenia i wpłacenia podatku, przewidziano rozwiązanie upraszczające, umożliwiające obliczenie podatku w oparciu o art. 29a ust. 1 albo ust. 2 ustawy o VAT, co oznacza, że nie istnieje konieczność uwzględniania na tym etapie elementów dodatkowych, takich jak podatki, opłaty, czy koszty dodatkowe.

Uwaga

Ustalenie podstawy opodatkowania w oparciu o art. 30a ust. 2a ustawy o VAT nie ma charakteru obligatoryjnego, lecz fakultatywny.

W celu określenia kwoty zapłaty lub ceny nabycia przyjmuje się ceny paliw silnikowych udostępnianych w Biuletynie Informacji Publicznej, na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Są one udostępniane na okresy dwutygodniowe, ostatniego dnia roboczego tygodnia poprzedzającego ten okres, uwzględniając ceny hurtowe paliw silnikowych w naszym kraju (art. 30a ust. 2a i 2b ustawy o VAT).

Uproszczona podstawa opodatkowania ma zastosowanie wyłącznie do obliczenia i wpłacenia kwot należnych podatku VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych w deklaracji VAT-14, natomiast ostateczne rozliczenie WNT przez podatnika w odpowiedniej w jego przypadku deklaracji dla podatku od towarów i usług, np. VAT-7, będzie miało miejsce w oparciu o wyliczenie podstawy opodatkowania zgodnie z zasadami ogólnymi, czyli z uwzględnieniem faktycznych elementów transakcji, takich jak kwota zapłaty, koszty dodatkowe, czy podatki (inne niż podatek VAT) i opłaty.

➤ Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów

Jak stanowi art. 29a ust. 1 ustawy o VAT podstawą opodatkowania jest generalnie wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

W art. 29a ust. 6 ustawy o VAT wskazano, iż podstawa opodatkowania obejmuje:

- 1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;
- 2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Art. 29a ustawy obliguje więc dostawcę towarów do włączenia do podstawy wszystkich elementów wymienionych w art. 29a ust. 6, w tym kosztów dodatkowych takich jak transport.

Co istotne, zasada powyższa obowiązuje niezależnie od tego czy transport dokonywany jest własnym transportem, czy przez inny podmiot.

➤ Import towarów

Podstawę opodatkowania w imporcie towarów określa art. 30b ustawy o VAT. **Jest nią, co do zasady wartość celna powiększona o należne cło.** Jeżeli przedmiotem importu są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest **wartość celna powiększona o należne cło i podatek akcyzowy.**

W przypadku towarów objętych procedurą uszlachetnienia biernego podstawą opodatkowania jest różnica między wartością celną produktów przetworzonych lub zamiennych dopuszczonych do obrotu a wartością towarów wywiezionych czasowo, powiększona o należne cło. Jeżeli przedmiotem importu w ramach uszlachetnienia biernego są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest różnica między wartością celną produktów przetworzonych lub zamiennych dopuszczonych do obrotu a wartością towarów wywiezionych czasowo, powiększona o należne cło i podatek akcyzowy.

W imporcie towarów objętych procedurą odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o cło, które byłoby należne, gdyby towary te były objęte procedurą dopuszczenia do obrotu. Jeżeli przedmiotem importu w ramach procedury odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o cło, które byłoby należne, gdyby towary te były objęte procedurą dopuszczenia do obrotu, i o podatek akcyzowy.

Podstawę opodatkowania dla towarów objętych procedurą uszlachetnienia czynnego, w stosunku do których ma zastosowanie uproszczone zakończenie tej procedury określa się na podstawie art. 30b ustawy. Ponieważ nie występuje w tym przypadku należne cło, podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o należny podatek akcyzowy (jeśli będzie występował) oraz o koszty dodatkowe, a także o określone opłaty i inne należności (art. 30b ust. 4, 6 i 7).

Podstawa opodatkowania, o której mowa powyżej, obejmuje koszty dodatkowe, o ile nie zostały włączone do wartości celnej takie jak: koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, ponoszone do pierwszego miejsca przeznaczenia na terytorium kraju. Przez pierwsze miejsce przeznaczenia rozumie się miejsce wymienione w liście przewozowym lub innym dokumencie przewozowym, na podstawie którego towary są importowane. W przypadku braku takiej informacji za pierwsze miejsce przeznaczenia uważa się miejsce pierwszego przeładunku na terytorium kraju. Elementy, o których mowa, wlicza się do podstawy opodatkowania, również gdy powstają one w związku z transportem do innego miejsca przeznaczenia na terytorium Unii Europejskiej, jeżeli miejsce to jest znane w momencie dokonania importu.

Organy podatkowe przez długi czas prezentowały niejednocilne stanowisko dotyczące wliczenia dodatkowych kosztów do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług z tytułu importu towarów. W tej sytuacji konieczne było ujednolicenie stosowania prawa podatkowego w tym zakresie przez organy podatkowe. W tym celu **Minister Finansów wydał w dniu 28 września 2015 r. interpretację ogólną nr PT2.8101.1.2015.SJK.20 (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 66), w której wyjaśnił, że brzmienie art. 30b ust. 4 ustawy wskazuje, że nie tylko wymienione jako przykładowe w tym przepisie koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia powinny być uwzględnione przy określaniu pod-**

stawy opodatkowania dla potrzeb VAT, lecz również inne koszty, o ile nie zostały włączone do wartości celnej a są ponoszone do określonego miejsca przeznaczenia. Podkreślił również, że na takie rozumienie przepisu wskazywał również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 8 czerwca 2011 r., sygn. akt I FSK 668/10. W związku z tym, mając na uwadze wskazany w omawianym przepisie przykładowy katalog kosztów dodatkowych należy – zdaniem Ministra Finansów – dojść do konkluzji, że do podstawy opodatkowania powinny być wliczone te koszty dodatkowe, które związane są przede wszystkim bezpośrednio z transportem sprowadzanych towarów. Do kosztów tych zaliczyć należy załadunek, przeładunek lub wyładunek. W przypadku kosztów portowych/terminalowych takimi kosztami byłyby opłaty THC (Terminal Handling Charges).

Minister Finansów wspomniał również o tym, że w przypadku, gdy w chwili przywozu towarów znane jest tylko pierwsze miejsce przeznaczenia, do podstawy opodatkowania powinny być wliczane tylko te koszty dodatkowe, które ponoszone są do tego miejsca przeznaczenia, a które nie zostały wliczone do wartości celnej. Jednocześnie w sytuacji, gdy w momencie dokonania importu znane jest inne miejsce przeznaczenia znajdujące się na terytorium UE, w podstawie opodatkowania należy uwzględnić koszty, o których mowa powyżej, poniesione również w pierwszym miejscu przeznaczenia, gdyż są to koszty wynikające z transportu do tego innego miejsca przeznaczenia.

Do podstawy opodatkowania w imporcie dolicza się również opłaty oraz inne należności, jeżeli organy celne mają obowiązek pobierać te należności z tytułu importu towarów.

1. Kaucja gwarancyjna w podstawie opodatkowania WNT

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29 września 2017 r., nr 0112-KDIL1-3.4012.284.2017.2.AP)

„(...) firma Wnioskodawcy w ramach prowadzonej działalności gospodarczej zajmuje się sprowadzaniem samochodów z terytorium Unii Europejskiej i ich odsprzedażą na terytorium Polski. W związku z tym jest zarejestrowana jako czynny podatnik na potrzeby podatku VAT UE i rozlicza podatek VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Od dostawcy z terytorium Niemiec Wnioskodawca otrzymał fakturę na kwotę netto plus 19% kaucji (jako zabezpieczenie rozliczenia podatku od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium Polski). Kwota kaucji jest doliczona do wartości netto i wykazana do zapłaty jako należność ogółem – na fakturze widnieje adnotacja: «Złożono kaucję w wysokości 19%, do chwili przekazania całkowicie wypełnionego i podpisanego potwierdzenia dostawy wewnątrzwspólnotowej». Wartość kaucji została zwrócona Wnioskodawcy w całości przez wystawcę faktury na rachunek bankowy po rozliczeniu VAT w Polsce, przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym dokonano wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru. (...)

Przepisy ustawy nie definiują pojęcia «kaucji». W związku z tym, w celu ustalenia konsekwencji podatkowych pobierania kaucji należy posłużyć się definicją językową przedmiotowego pojęcia. Zgodnie ze słownikową definicją (według Internetowego Słownika Języka Polskiego – <http://www.sjp.pl>) – «kaucja» jest to: «suma pieniężna złożona jako gwarancja dotrzymania umowy; zastaw; zabezpieczenie; gwarancja». Cechą charakterystyczną kaucji jest więc to, że może ona zostać wykorzystana tylko w ściśle określonym przypadku, tj. w razie niedopełnienia zobowiązania. Zabezpieczenie wykonania umowy, poprzez ustanowienie kaucji, ma charakter gwarancyjny, zabezpieczający, co oznacza, że ustanowiona jest ona na wypadek, gdyby strona umowy, która złożyła kaucję nie wywiązała się z niej.

Wówczas druga strona umowy może zaspokoić się ze złożonej kaucji. Na tle powyższego należy stwierdzić, że specyfika kaucji ma spełniać przede wszystkim funkcję gwarancyjną, podlegającą zwrotowi i niestanowiącą w takiej sytuacji elementu zapłaty.

Wartość kaucji została Wnioskodawcy zwrócona w całości przez wystawcę faktury na rachunek bankowy po rozliczeniu podatku VAT w Polsce, przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym dokonano wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru.

Biorąc pod uwagę powyższe należy stwierdzić, że Wnioskodawca postąpił prawidłowo przyjmując kwotę netto z faktury wystawianej przez kontrahenta niemieckiego przy obliczaniu podstawy opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru. Jak wynika bowiem z opisu sprawy wartość kaucji została Wnioskodawcy zwrócona przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym dokonano wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru a to oznacza, że nie stanowiła ona elementu zapłaty za nabyty towar. (...)”

2. Transport towarów dostarczanych w ramach WDT

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 października 2017 r., nr 0112-KDIL1-3.4012.325.2017.1.AP)

„(...) w przypadku czynności wykonywanych przez Wnioskodawcę można wyróżnić następujące elementy składowe: sprzedaż towarów (wewnątrzwspólnotową dostawę towarów) oraz ich transport (organizowany przez Wnioskodawcę).

W przedmiotowej sprawie nie można stwierdzić, że usługa transportowa sprzedawanych przez Wnioskodawcę towarów stanowi cel sam w sobie i powinna być traktowana jako odrębne, niezależne świadczenie. W okolicznościach przedstawionych przez Wnioskodawcę, za dostawę złożoną – której rozdzielenie na poszczególne elementy byłoby nieuzasadnione i sztuczne – należy uznać wewnątrzwspólnotową dostawę towarów wraz z usługą transportu.

Transport sprzedawanych przez Wnioskodawcę towarów stanowi integralną część wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Wnioskodawca obciąża kontrahentów kosztami transportu w związku ze sprzedażą tych towarów, a transport ten służy zrealizowaniu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Transport nie może być zatem samodzielnym przedmiotem sprzedaży dla kontrahenta. W konsekwencji, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów stanowi świadczenie główne, natomiast świadczeniem pomocniczym jest usługa transportowa, która jest z nią ściśle związana. Z ekonomicznego punktu widzenia każda z dostaw towarów wraz z transportem jest obiektywnie jedną transakcją. Zatem również z ekonomicznego punktu widzenia wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów wraz z transportem nie powinny być dzielone dla celów podatkowych na poszczególne elementy, gdyż tworzą jedną złożoną czynność.

Biorąc pod uwagę przedstawiony opis sprawy należy zatem stwierdzić, że w przedmiotowym przypadku mamy do czynienia z jednym przedmiotem opodatkowania – jedną czynnością, tj. wewnątrzwspólnotową dostawą towarów.

Podstawą opodatkowania z tytułu tej czynności jest – zgodnie z art. 29a ust. 6 pkt 2 ustawy – łączna wartość towarów oraz ich transport. Koszt transportu towarów, którym obciążani są kontrahenci Wnioskodawcy w związku ze sprzedażą towarów, zwiększa kwotę należną od nabywcy z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów i podlega opodatkowaniu na zasadach właściwych dla tej czynności. (...)”

W sprawie objętej wnioskiem, jak wykazano powyżej, występuje jedno świadczenie (w postaci wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów), do wartości którego są wliczone koszty towarzyszące dostawie, tj. koszty transportu. Zatem z dokumentu poświadczającego dokonanie danej dostawy musi jednoznacznie wynikać, że przedmiotem transakcji jest dostawa towaru. W takim przypadku błędny jest wystawianie faktury, na której w odrębnych pozycjach wyszczególniono dostawę towarów oraz transport, a także wystawianie odrębnej faktury na sam transport towarów.

Wobec powyższego, na fakturze dokumentującej taką sprzedaż – a precyzyjniej rzecz ujmując, w tej jej części, która odzwierciedla elementy obligatoryjne w świetle przepisów prawa – powinna widnieć tylko jedna pozycja – wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów. W pozycji tej – co należy wywodzić z treści art. 29a ust. 1 w zw. z ust. 6 ustawy – powinna być zsumowana wartość świadczenia głównego (wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów) oraz świadczenia pomocniczego (transportu). (...)”

3. Premia pieniężna

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18 sierpnia 2017 r., nr 0112-KDIL1-3.4012.193.2017.2.KB)

„(...) Warunkiem uznania, że premia pieniężna/bonus stanowi w istocie rabat, jest wykazanie ścisłego związku pomiędzy premią pieniężną, a zrealizowanymi dostawami. W przypadku premii pieniężnych z tytułu osiągnięcia określonego poziomu obrotów (określonej wartości sprzedaży lub ilości sprzedanych towarów) taki związek jest identyfikowalny, gdyż dopiero zrealizowanie wszystkich dostaw (nie tylko jednej z nich) zapewnia osiągnięcie zakładanego poziomu obrotów uprawniającego do uzyskania premii pieniężnej. Premia pieniężna/bonus z tytułu osiągnięcia określonych obrotów przez kupującego jest zatem jednocześnie związana z każdą dostawą z osobna – bez jej realizacji warunek uprawniający do uzyskania premii nie zostałby spełniony – oraz z wszystkimi dostawami (usługami) łącznie (zrealizowanie dopiero wszystkich dostaw czy usług generujących określony poziom obrotów uprawnia do przyznania premii pieniężnej). (...)”

Natomiast w sytuacji, gdy pomiędzy dostawcą i nabywcą istnieje stosunek prawny, w oparciu o który nabywca uzyskuje premię za realizację innych czynności na rzecz dostawcy, np. podjęcie działań w kierunku rozwijania bazy sprzedaży towarów kontrahenta, zobowiązanie się do stosowania szczególnych, np. określonych przez dostawcę zasad eksponowania jego towarów, przyjęcie określonych zobowiązań lojalnościowych wobec dostawcy itp., wówczas mamy do czynienia ze świadczeniem usług przez nabywcę na rzecz dostawcy, nagradzanych przez niego stosowną premią, która powinna zostać opodatkowana, zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy w powiązaniu z art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy.

Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca zamierza z niektórymi dostawcami zawrzeć umowy handlowe (w wewnętrznej nomenklaturze określane jako Z, dalej: Z), których zasadniczym elementem będzie wypłata na rzecz Wnioskodawcy określonych kwot (premi). Zgodnie z treścią tych umów dostawcy chcąc pozostać w dobrych stosunkach z Wnioskodawcą i nadal dostarczać mu towary, są zobowiązani zapłacić określone kwotowo wynagrodzenie za utrzymanie relacji i możliwość współpracy oraz oferowania nowych produktów. W praktyce taka premia będzie służyła zachęceniu Wnioskodawcy do dalszej współpracy z danym dostawcą poprzez kontynuowanie i zwiększanie wolumenu zakupów. Premia wynika m.in. z chęci dostawcy do dokonywania kolejnych sprzedaży w przyszłości.

Związek pomiędzy otrzymaną premią nie jest skonkretyzowanym związkiem liczbowym (premia nie stanowi procenta od obrotów). (...)

Z powyżej przedstawionych okoliczności sprawy wynika, że w przedmiotowej sprawie otrzymana premia nie będzie wykazywała ścisłego związku ze zrealizowanymi dostawami towarów. (...)

Powyższe potwierdza także sposób kalkulacji wypłacanej Wnioskodawcy premii. Otrzymywana premia nie będzie bowiem stanowiła procentu od obrotów, lecz będzie stałą kwotą. Dodatkowo, czasami ta stała kwota (w przypadku negocjacji prowadzonych na poziomie grupy), wynegocjowana globalnie, będzie następnie proporcjonalnie dzielona na poszczególne spółki z grupy, zasadniczo według klucza wolumenu zakupów.

Zatem nie będzie ona w praktyce doprowadzała do obniżenia ceny towarów zakupionych przez Wnioskodawcę od danego dostawcy – nie pozwala na to sposób jej kalkulacji (stała kwota, która czasami jest wynegocjowana globalnie co oznacza, że nie może mieć związku z konkretnie nabytymi tylko przez Wnioskodawcę towarami).

Także standardowy mechanizm negocjowania premii nie pozwala na połączenie jej z konkretnymi dostawami towarów. (...)

Podsumowując, o przyznaniu premii oraz jej wysokości decydować będą czynniki nie związane z dokonanymi wcześniej wewnątrzwspólnotowymi nabyciami towarów (...).

Nie można się zgodzić z Wnioskodawcą, że z ekonomicznego punktu widzenia wypłata premii na jego rzecz doprowadzi w praktyce do obniżenia ceny zakupionych przez niego towarów, bowiem – jak wykazano powyżej – nie sprowadza się ona w istocie do dokonania przez dostawcę na rzecz Wnioskodawcy zwrotu części uiszczonego wynagrodzenia z tytułu uprzednio dokonanych w danym okresie transakcji.

Wobec powyższego, otrzymywana przez Wnioskodawcę premia nie będzie stanowiła rabatu, o którym mowa w art. 29a ust. 10 pkt 1 ustawy powodującego zmniejszenie podstawy opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów u Wnioskodawcy, ponieważ nie wystąpi ścisły związek pomiędzy otrzymaną premią a zrealizowanymi dostawami. (...)"

4. Koszty portowe oraz obsługa celna importowanych towarów

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 7 lutego 2017 r., nr 0461-ITPP3.4512.672.2016.2.AB)

„(...) Brzmienie art. 30b ust. 4 ustawy o VAT, obowiązujące od 1 stycznia 2014 r. wskazuje, iż nie tylko wymienione jako przykładowe w tym przepisie koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia powinny być uwzględnione przy określaniu podstawy opodatkowania dla potrzeb VAT, lecz również inne koszty, o ile nie zostały włączone do wartości celnej a są ponoszone do określonego miejsca przeznaczenia.

Mając na uwadze wskazany w omawianym przepisie przykładowy katalog kosztów dodatkowych należy dojść do konkluzji, że do podstawy opodatkowania powinny być wliczone te koszty dodatkowe, które związane są przede wszystkim bezpośrednio z transportem sprowadzanych towarów. Do kosztów tych zaliczyć należy załadunek, przeładunek lub wyładunek. W przypadku kosztów portowych/terminalowych takimi kosztami byłyby opłaty THC (Terminal Handling Charges).

W przypadku, gdy w chwili przywozu towarów znane jest tylko pierwsze miejsce przeznaczenia, do podstawy opodatkowania powinny być wliczane tylko te koszty dodatkowe, które ponoszone są do tego miejsca przeznaczenia, a które nie zostały wliczone do wartości celnej.

W sytuacji, gdy w momencie dokonania importu znane jest inne miejsce przeznaczenia znajdujące się na terytorium Unii Europejskiej, w podstawie opodatkowania powinny być uwzględnione koszty, o których mowa powyżej, poniesione również w pierwszym miejscu przeznaczenia. Są to bowiem koszty wynikające z transportu do tego innego miejsca przeznaczenia. (...)

(...) skoro Spółka świadczy usługi na rzecz podatników VAT mających siedzibę bądź stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju zatem – stosownie do treści art. 28b ustawy – miejscem ich opodatkowania będzie Polska. Z uwagi na fakt, że – jak wynika z opisu sprawy – koszty usług świadczonych przez Spółkę tj. usługi w zakresie kosztów portowych THC oraz usługi odprawy celnej są bezpośrednio związane z importem towarów oraz jeśli będą ponoszone do pierwszego miejsca przeznaczenia na terytorium kraju, to koszty te, zgodnie z art. 30b ust. 4 ustawy, powinny być ujęte w podstawie opodatkowania z tytułu importu. (...)

5. Wewnątrzwspólnotowe nabycie paliw silnikowych

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 31 stycznia 2017 r., nr 1462-IPPP3.4512.878.2016.2.ISZ)

„(...) Wnioskodawca nabywa od podmiotów zagranicznych posiadających siedzibę działalności gospodarczej na terytorium krajów członkowskich innych niż Polska paliwa silnikowe. Jednocześnie, jak wskazał Wnioskodawca, w celu dokonania zakupu paliw z zagranicy korzysta z usług podmiotu posiadającego status zarejestrowanego odbiorcy w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 13 ustawy o podatku akcyzowym. Zarejestrowany odbiorca działa w imieniu własnym i na rzecz Spółki. Nabycie paliwa za pośrednictwem zarejestrowanego odbiorcy odbywa się w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy. Wnioskodawca nabywa od zarejestrowanego odbiorcy usługę nabycia paliw silnikowych, w ramach której zarejestrowany odbiorca pełni funkcję płatnika podatku VAT o którym mowa w art. 17a ustawy o VAT, dokonuje zapłaty podatku akcyzowego i opłaty paliwowej, gdyż na podstawie odpowiednich przepisów jest on do tego zobowiązany. Zapłacone przez zarejestrowanego odbiorcę podatek akcyzowy i opłata paliwowa są w kalkulowane w wynagrodzenie za świadczenie usług nabycia paliw na rzecz Spółki należne zarejestrowanemu odbiorcy. Wydatki te składają się na całość świadczenia należnego od nabywcy usługi. Poniesione wydatki stanowią element rachunku kosztów, zmierzających do ustalenia kwoty odpłatności za wykonywaną usługę. Wobec tego, Spółka płacąc usługodawcy za ww. usługi nabycia paliw na rzecz Spółki, faktycznie ponosi w tym przypadku ciężar finansowy podatku akcyzowego i opłaty paliwowej, jednakże, kwoty te stanowią część zapłaty, którą dokonujący świadczenia (usługodawca) otrzymał lub ma otrzymać od usługobiorcy z tytułu sprzedaży, w rozumieniu powołanego wyżej art. 29a ust. 1 ustawy w związku z art. 29a ust. 6 ustawy o VAT.

Wobec tego, skoro to usługodawca świadczący na rzecz Wnioskodawcy usługi nabycia paliw silnikowych, jest zobowiązany na podstawie odrębnych przepisów do zapłaty kwoty podatku akcyzowego i opłaty paliwowej należnych z tytułu świadczenia przez niego usług, przy czym usługodawca wlicza ww. kwoty do podstawy opodatkowania świadczonej przez siebie usługi, to nie jest zasadne, aby Wnioskodawca osobno «doliczał» do podstawy opodatkowania z tytułu dokonania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (paliw silnikowych), kwot podatku akcyzowego i opłat paliwowych. Kwoty te są już ujęte bowiem w podstawie opodatkowania usługi nabycia paliw silnikowych na rzecz Spółki.

Zatem, w przedstawionych przez Wnioskodawcę okolicznościach, do podstawy opodatkowania podatkiem VAT wewnątrzwspólnotowego nabycia paliwa na terytorium Polski rozli-

czanego przez Spółkę w deklaracji VAT-7 nie należy osobno doliczać podatku akcyzowego i opłaty paliwowej, które to są płacone przez Spółkę w kwocie wynagrodzenia za usługi nabycia paliw na rzecz Spółki. (...)”

III. 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 usług.

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 nr 282/2011.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 ww. rozporządzenia, miejscem 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.

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 zwykłe 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).

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).

➤ 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 2017 r. poz. 459 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.

Unijny prawodawca chcąc zapewnić jednolity sposób opodatkowania tych usług wprowadził do rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 przepisy obowiązujące od 1 stycznia 2017 r., które definiują pojęcie nieruchomości, precyzują zakres usług związanych z nieruchomościami oraz wskazują przykładowe transakcje zaliczane do tej grupy świadczeń.

➤ **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 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, takie jak targi, wystawy oraz usługi pomocnicze do tych usług (mieścić się tu będzie również świadczenie usług przez organizatorów usług w tych dziedzinach), świadczone dla podmiotów niebędących podatnikami opodatkowane są w miejscu, gdzie faktycznie są wykonywane.

➤ Usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne

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

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.

1. Usługi magazynowania

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28 lipca 2017 r., nr 0112-KDIL1-3.4012.159.2017.2.KM)

„(...) aby można uznać, że kompleksowa usługa magazynowania podlegała opodatkowaniu w miejscu, w którym znajduje się magazyn (nieruchomość), konieczne jest łączne spełnienie następujących przesłanek:

- magazynowanie musi stanowić świadczenie główne podejmowanych czynności, oraz
- usługobiorca ma prawo używania wyraźnie określonej nieruchomości.

Jak wskazał Wnioskodawca, to on zarządza całym magazynem hurtowni farmaceutycznej i jakkolwiek usługobiorca nie może mieć swobodnego dostępu do tego magazynu. Wstęp wynika jedynie z możliwości prowadzenia audytu prawidłowości wykonywania usługi, stanu jakościowego i liczbowego przyjętych na przechowanie produktów.

Wnioskodawca nie wykazał w opisie sprawy, aby usługobiorcy przyznane zostało prawo do wyłącznego użytku nieruchomości bądź jego części, w której są przechowywane jego produkty. Jednakże skoro to Wnioskodawca zarządza całym magazynem hurtowni farmaceutycznej, a usługobiorca nie ma swobodnego dostępu do tego magazynu to należy stwierdzić, że nie ma on prawa do wyłącznego użytku tego magazynu. Nie można bowiem utożsamiać upoważnienia przedstawicieli usługobiorcy do wstępu na teren magazynu hurtowni farmaceutycznej, w celu wykonania audytu warunków przechowywania, z prawem używania nieruchomości.

Oczywistym jest, że aby Wnioskodawca mógł skutecznie świadczyć usługę przechowywania produktów leczniczych musi spełniać szczególne wymagania techniczne i proceduralne, dotyczące przechowywania tych produktów, w tym posiadać zezwolenie na prowadzenie hurtowni farmaceutycznej. Nie jest to jednak warunek wystarczający, aby świadczoną przez niego usługę uznać za usługę związaną z nieruchomością, ponieważ jak już wskazano istotą świadczonej przez Wnioskodawcę usługi na rzecz usługobiorcy nie jest prawo do używania tej nieruchomości, lecz wykonanie usługi przechowywania ww. produktów. Natomiast warunkiem obligatoryjnym do stwierdzenia, że usługa przechowywania towarów jest usługą związaną z nieruchomością, który wprost wynika z art. 31a ust. 3 lit. b) rozporządzenia 282/2011, jest przeznaczenie nieruchomości (magazynu) bądź jej części do wyłącznego użytku przez usługobiorcę.

Należy stwierdzić zatem, że świadczona przez Wnioskodawcę kompleksowa usługa przechowywania produktów leczniczych nie ma charakteru usługi związanej z nieruchomością, o której mowa w art. 28e ustawy oraz art. 31a ust. 1 rozporządzenia 282/2011, gdyż usługo-

biorca nie ma prawa do wyłącznego użytku magazynu bądź jego części, w której przechowywane są jego towary.

Tym samym miejsce świadczenia (opodatkowania) przedmiotowej usługi powinno zostać ustalone zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 28b ust. 1 ustawy, w myśl której miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej, czyli w przedmiotowej sprawie Austria.

Odpowiadając na zadane pytanie należy stwierdzić, że usługa przechowywania (wraz z czynnościami towarzyszącymi tej usłudze) dotycząca produktów leczniczych i innych produktów należących do osób trzecich, którymi obrót może prowadzić hurtownia farmaceutyczna nie jest/nie będzie związana z nieruchomością, w której znajduje się magazyn hurtowni farmaceutycznej, na prowadzenie którego zezwolenie wydał Główny Inspektor Farmaceutyczny, a w konsekwencji, miejscem świadczenia tej usługi nie jest/nie będzie miejsce położenia nieruchomości, w której prowadzona jest hurtownia farmaceutyczna. (...)

2. Sprzedaż telefonicznych kodów doładowujących

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 czerwca 2017 r., nr 0111-KDIB3-3.4012.1.2017.3.PK)

„(...) Jak wynika z wniosku Wnioskodawca w ramach prowadzonej działalności świadczy usługi telekomunikacyjne na rzecz klientów z krajów Wspólnoty Europejskiej, których siedziba prowadzenia działalności znajdowała się w krajach innych niż Polska. Usługi te polegały na sprzedaży klientom kodów doładowań telefonicznych (pre-paid), których nośnikiem może być generowany elektronicznie kod doładowania lub karta, na której ten kod się znajduje (tzw. zdrapka). Wnioskodawca dokonuje sprzedaży usługi m.in. poprzez przekazanie upoważnionej przez klienta osobie kodu na kartach (zdrapkach) lub wysyłą za pośrednictwem firm transportowych. Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą kwestii czy Wnioskodawca zobowiązany jest w przypadku sprzedaży doładowań na nośniku w postaci kart (zdrapka) – na rzecz podatnika posiadającego siedzibę działalności gospodarczej w innym kraju Wspólnoty – do wywiezienia tych kart poza granicę kraju (Polski)?

Aby odpowiedzieć na pytanie Wnioskodawcy należy ustalić jaką rolę pełnią w opisanym świadczeniu przedmiotowe zdrapki. Jak wynika z wniosku na zdrapkach zapisany jest kod umożliwiający doładowanie telefoniczne czyli przedpłacenie usługi, z której klient będzie uprawniony następnie korzystać. W opisanym przypadku celem transakcji nie jest dostawa towarów ale sprzedaż prawa do skorzystania z usługi telekomunikacyjnej. Można zatem stwierdzić, że towar w postaci zdrapki jest ściśle związany ze świadczoną usługą, a jego samoistna dostawa nie ma żadnego znaczenia z punktu widzenia gospodarczego celu transakcji. W takim przypadku zdrapka stanowi substrat materialny usługi. Zatem w sytuacji świadczenia usług, w związku z którymi następuje wydanie pewnych towarów, które to same w sobie nie mają wartości użytkowej, czynności takie w całości kwalifikowane być powinny jako świadczenie usług.

Odnosząc powyższe do pytania Wnioskodawcy należy stwierdzić, że skoro sama zdrapka nie stanowi przedmiotu transakcji to fakt czy zostanie ona wywieziona z kraju czy też nie, jest bez znaczenia dla stwierdzenia faktu świadczenia usługi, jak i dla określenia miejsca świadczenia usługi. Zatem w przypadku sprzedaży opisaney usługi na rzecz podatników z innych krajów członkowskich (o ile usługa nie jest świadczona na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium Polski) miejsce świadczenia (opodatkowania) tych

usług będzie znajdować się poza terytorium kraju niezależnie od tego czy dojdzie do wywieżenia zdrapek z kraju czy też nie. (...)”

3. Wykonanie lotów obserwacyjnych na terytorium kraju

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 listopada 2017 r., nr 0111-KDIB3-3.4012.94.2017.2.MAZ)

„(...) Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca zawarł ze Zleceniodawcą umowę na wykonanie usługi lotów obserwacyjnych wzdłuż polskiego wybrzeża, w celu weryfikacji populacji morświna. Loty były wykonywane na terytorium Polski, jak również poza tym terytorium. Usługa lotów była niezbędna do wykonania badań środowiskowych objętych umowami, jakie zawarł Zleceniodawca z podmiotami trzecimi, budującymi na Morzu Bałtyckim farmy wiatrowe, wraz z morską i lądową infrastrukturą przyłączeniową.

Przedmiotem wątpliwości Wnioskodawcy jest opodatkowanie podatkiem od towarów i usług lotów obserwacyjnych, z zastosowaniem stawki 23% w przypadku lotów nad terytorium Polski i zwolnienie od opodatkowania lotów wykonanych poza terytorium kraju.

Z (...) przepisu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy wynika tzw. zasada terytorialności, zgodnie z którą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega m.in. odpłatne świadczenie usług, ale tylko w sytuacji, gdy miejscem ich świadczenia (określanym na podstawie przepisów ustawy) jest terytorium kraju. (...)

W celu doprecyzowania pojęcia «terytorium kraju», należy odwołać się do przepisów ustawy z dnia 12 października 1990 r. o ochronie granicy państwowej (Dz. U. z 2017 r., poz. 660). Stosownie do art. 1 tej ustawy, terytorium państwa polskiego od terytoriów innych państw i od morza pełnego oddziela granica Rzeczypospolitej Polskiej zwana «granicą państwową», którą jest powierzchnia pionowa przechodząca przez linię graniczną. Granica państwowa rozgranicza również przestrzeń powietrzną, wody i wnętrze ziemi.

Z kolei przepis art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 21 marca 1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej (Dz. U. z 2016 r. poz. 2145 ze zm.) stanowi, że obszarami morskimi Rzeczypospolitej Polskiej są:

- 1) morskie wody wewnętrzne,
- 2) morze terytorialne,
- 3) strefa przyległa,
- 4) wyłączna strefa ekonomiczna

– zwane «polskimi obszarami morskimi».

Natomiast z treści ust. 2 tego artykułu ustawy wynika, że morskie wody wewnętrzne i morze terytorialne wchodzi w skład terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zatem w skład terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nie wchodzi strefa przyległa i wyłączna strefa ekonomiczna.

Analiza przedstawionego przez Wnioskodawcę stanu faktycznego sprawy, w kontekście przywołanych przepisów prawa, pozwala na stwierdzenie, że wykonywanie lotów obserwacyjnych wzdłuż polskiego wybrzeża, w celu weryfikacji populacji morświna, wypełnia znamiona usługi związanej z nieruchomością. Wynika to z faktu, że usługa zdeterminowana jest istnieniem konkretnej nieruchomości, zlokalizowanej wzdłuż polskiego wybrzeża. Ponadto nieruchomość stanowi element składowy usługi, o charakterze centralnym i niezbędnym z punktu widzenia realizowanego zlecenia. Realizacja usługi nie mogła bowiem odbyć się w oderwaniu od konkretnie wskazanego obszaru, będącego nieruchomością.

Należy zatem wskazać, że przy określaniu miejsca świadczenia usługi znajduje zastosowanie art. 28e ustawy. Podkreślenia wymaga bowiem, że związek ww. usługi z nieruchomością jest na tyle ścisły i bezpośredni, że można ją uznać za «usługę związaną z nieruchomością».

W konsekwencji wykonanie usługi lotów obserwacyjnych:

- na obszarze polskich morskich wód wewnętrznych i polskiego morza terytorialnego, które stanowią terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – podlegało opodatkowaniu, wg stawki podatku od towarów i usług w wysokości 23% (zgodnie z treścią art. 41 ust. 1 w związku z art. 146a pkt 1 ustawy);
- na obszarze strefy przyległej i polskiej wyłącznej strefy ekonomicznej, które nie stanowią terytorium kraju, nie podlegało opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Wobec powyższego, gdy usługa dotyczyła jednocześnie obszaru terytorium kraju i obszaru poza tym terytorium, Wnioskodawca zobowiązany był do zastosowania stawki podatku w wysokości 23% w proporcji, w jakiej usługa dotyczyła obszaru terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i obszaru poza tym terytorium. (...)”

4. Udział w zagranicznej konferencji

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 września 2017 r., nr 0111-KDIB3-3.4012.82.2017.1.MS)

„(...) zgodnie z art. 32 ust. 2 lit. c) w zw. z ust. 1 ww. rozporządzenia nr 282/2011 – usługi wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, o których mowa w art. 53 dyrektywy 2006/112/WE, 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. Przepis ten ma zastosowanie w szczególności do prawa wstępu na wydarzenia edukacyjne i naukowe, takie jak konferencje i seminaria.

W zakresie natomiast usług pomocniczych do usług wstępu zastosowanie znajdzie art. 33 ww. rozporządzenia nr 282/2011, zgodnie z którym usługi takie obejmują usługi, które są bezpośrednio powiązane ze wstępem na wydarzenia kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, świadczone oddzielnie na rzecz osoby uczestniczącej w wydarzeniu za opłatą.

(...) należy stwierdzić, że w przedmiotowej sprawie mamy niewątpliwie do czynienia z uczestnictwem pracowników Wnioskodawcy w konferencjach naukowych. Jak wynika z opisu sprawy Wnioskodawca jest podatnikiem w rozumieniu art. 28a ustawy. Ponadto Wnioskodawca wskazał, że wnoszona opłata umożliwia pracownikom Uczelni udział w konferencjach naukowych organizowanych na terytorium Unii Europejskiej, jak i państw trzecich. Konferencje naukowe organizowane są przez jednostki naukowe, jak i przez inne podmioty (np. firmy współpracujące z jednostkami naukowymi, firmy specjalizujące się w organizowaniu konferencji naukowych). Opłata za udział w konferencji obejmuje m.in. prawo do udziału w prelekcjach, wykładach, warsztatach, panelach dyskusyjnych, jak również udział w konsumpcji serwowanych posiłków w czasie konferencji. Charakter uczestnictwa w konferencji pracowników Uczelni może być zarówno aktywny, gdy udział w konferencji obejmuje wygłoszenie własnych prelekcji, jak i bierny, gdy pracownik uczestniczy w konferencji wyłącznie jako słuchacz.

Usługi wstępu na tego typu imprezy obejmują – zgodnie z przytoczonymi wyżej przepisami – świadczenie usług, których podstawową cechą jest przyznawanie prawa wstępu w zamian za opłatę. Podkreślenia wymaga, że opłata dotyczy zawsze udziału w danym wydarze-

niu naukowym, nie zaś samego wstępu na organizowaną imprezę. Zatem to usługa wstępu obejmuje – co do zasady – prawo do udziału w prelekcjach, wykładach, warsztatach, panelach dyskusyjnych, konsumpcji serwowanych w ramach wydarzenia posiłków czy uczestnictwa w imprezach integracyjnych przewidzianych w programie, czyli te elementy które z reguły zawierają się w tzw. opłacie wstępu, a podmiot nabywający usługę wstępu umożliwia pracownikom szeroki dostęp do wydarzenia naukowego nieograniczający się jedynie do fizycznego wstępu do miejsca gdzie odbywa się konferencja.

Tym samym opłaty konferencyjne uiszczane przez Wnioskodawcę za uczestnictwo swoich pracowników w zagranicznych konferencjach naukowych, o których mowa w opisie sprawy, należy uznać za nabycie usług wstępu, których miejsce świadczenia znajduje się w miejscu (państwie), w którym te imprezy (konferencje naukowe) się odbywają, zgodnie z art. 28g ust. 1 ustawy. W związku z powyższym usługi te nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na terytorium kraju. W konsekwencji Wnioskodawca nie jest zobowiązany do rozpoznania importu usług. Powyższe jest niezależne od tego czy udział pracowników w konferencjach naukowych jest «czynny» czy «biorny». (...)»

5. Opomiarowanie budynku ambasady polskiej

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 2 października 2017 r., nr 0111-KDIB3-3.4012.91.2017.2.MAZ)

„(...) Ustawa nie zawiera definicji pojęcia «nieruchomość» oraz pojęcia «usługi związanej z nieruchomościami». Niemniej jednak ustawodawca unijny, wychodząc naprzeciw oczekiwaniom państw członkowskich, wprowadził rozporządzeniem wykonawczym Rady (UE) nr 1042/2013 z dnia 7 października 2013 r. (Dz. Urz. UE L nr 284 z 26.10.2013 r., s. 1) zmianę do rozporządzenia 282/2011, dotyczącą pojęcia «nieruchomość», jak również wyjaśnił, na czym polegają «usługi związane z nieruchomościami».

Zgodnie z art. 13b rozporządzenia 282/2011 – do celów stosowania dyrektywy 2006/112/WE za «nieruchomość» uznaje się:

- a) każdą określoną część ziemi, na jej powierzchni lub pod jej powierzchnią, która może stać się przedmiotem własności i posiadania;
- b) każdy budynek lub każdą konstrukcję przytwierdzone do gruntu lub w nim osadzone powyżej lub poniżej poziomu morza, których nie można w łatwy sposób zdemontować lub przenieść;
- c) każdy zainstalowany element stanowiący integralną część budynku lub konstrukcji, bez którego budynek lub konstrukcja są niepełne, taki jak drzwi, okna, dachy, schody i windy;
- d) każdy element, sprzęt lub maszynę zainstalowane na stałe w budynku lub konstrukcji, które nie mogą być przeniesione bez zniszczenia lub zmiany budynku lub konstrukcji.

W myśl art. 31a ust. 1 rozporządzenia 282/2011 – usługi związane z nieruchomościami, o których mowa w art. 47 dyrektywy 2006/112/WE, obejmują jedynie te usługi, które mają wystarczająco bezpośredni związek z daną nieruchomością. Usługi uważa się za mające wystarczająco bezpośredni związek z nieruchomością w następujących przypadkach:

- a) gdy wywodzą się z nieruchomości, a dana nieruchomość stanowi element składowy usługi i jest elementem centralnym oraz niezbędnym z punktu widzenia świadczonych usług;
- b) gdy są świadczone w odniesieniu do nieruchomości lub dla niej przeznaczone i mają na celu zmianę prawnego lub fizycznego stanu danej nieruchomości.

Zlecona Wnioskodawcy usługa związana jest z opomiarowaniem konkretnej nieruchomości zlokalizowanej poza terytorium Polski, realizowana będzie poza terytorium kraju, a tym samym miejscem świadczenia usługi jest terytorium, na którym nieruchomość ta się znajduje – zgodnie z art. 28e ustawy o podatku od towarów i usług.

Wobec powyższego, skoro usługa związana jest z nieruchomością położoną na terytorium Chin, usługa ta nie będzie w Polsce podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. (...)”

IV. PROCEDURY SZCZEGÓLNE W OBRODZIE Z ZAGRANICĄ

➤ Zwrot VAT podróżnym zagranicznym

System zwrotu VAT podróżnym, zwany TAX FREE stosowany jest w dość wąskim zakresie. Prawo do otrzymania zwrotu podatku zapłaconego przy nabyciu towarów na terytorium kraju przysługuje bowiem wyłącznie osobom fizycznym niemającym stałego miejsca zamieszkania na terytorium Unii Europejskiej, zwanymi „podróżnymi”, które wywiozły zakupione towary w stanie nienaruszonym, w bagażu osobistym poza terytorium Unii Europejskiej (art. 126 ustawy o VAT).

Bagaż osobisty, zgodnie z art. 56 ust. 5 ustawy, to cały bagaż, który podróżny jest w stanie przedstawić organom celnym, wjeżdżając na terytorium kraju, jak również bagaż, który przedstawi on później organom celnym, pod warunkiem przedstawienia dowodu, że bagaż ten był zarejestrowany jako bagaż towarzyszący w momencie wyruszenia w podróż przez przedsiębiorstwo odpowiedzialne za jego przewóz. Bagaż osobisty obejmuje paliwo znajdujące się w standardowym zbiorniku dowolnego pojazdu silnikowego oraz paliwo znajdujące się w przenośnym kanistrze, którego ilość nie przekracza 10 litrów.

Aby podróżny mógł ubiegać się o zwrot podatku VAT, minimalna kwota łącznej wartości zakupów wraz z podatkiem musi wynosić 300 zł.

Kwota ta określona została przez Ministra Rozwoju i Finansów w rozporządzeniu z dnia 23 czerwca 2017 r. w sprawie minimalnej łącznej wartości zakupów, przy której podróżny może żądać zwrotu podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 1248) i dotyczy zakupów wynikających z dokumentu wystawionego przez sprzedawcę.

Zwrot podatku dokonywany jest w złotych polskich. Podmiot uprawniony do dokonywania zwrotów, ma prawo do pobrania prowizji od dokonanego zwrotu, z której rozlicza się ze sprzedawcą.

Podróżny może otrzymać zwrot w formie wypłaty gotówkowej, polecenia przelewu, czeku rozrachunkowego lub karty płatniczej.

➤ Transakcje trójstronne

W myśl art. 135 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna ma miejsce w sytuacji, gdy:

- 1) trzech podatników VAT zidentyfikowanych na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych w trzech różnych państwach członkowskich uczestniczy w dostawie towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności, przy czym dostawa tego towaru jest dokonana między pierwszym i drugim oraz drugim i ostatnim w kolejności podatnikiem,
-

- 2) przedmiot dostawy jest wysyłany lub transportowany przez pierwszego lub też transportowany przez drugiego w kolejności podatnika VAT lub na ich rzecz z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego.

Z transakcją trójkrotną mamy więc do czynienia wtedy, gdy sprzedaż towaru odbywa się pomiędzy trzema różnymi podmiotami, natomiast fizycznie towar przekazywany jest wyłącznie pomiędzy pierwszym i ostatnim z podmiotów uczestniczących w transakcji. Każdy z podmiotów uczestniczących w łańcuchu dostaw musi być zidentyfikowany na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych w jednym z państw Wspólnoty.

Zastosowanie ogólnych zasad opodatkowania transakcji pomiędzy dwoma podmiotami z dwóch różnych krajów członkowskich UE, które opierają się na założeniu, iż miejscem opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu, wywołałoby uciążliwe obowiązki o charakterze formalnym dla drugiego w kolejności uczestnika obrotu.

Metoda uproszczona rozliczania transakcji trójkrotnych ma odciążyć drugiego w kolejności podatnika z licznych obowiązków o charakterze formalnym.

Uproszczenie rozliczeń polega na tym, że dostawa krajowa od drugiego w kolejności podatnika do ostatniego, podlega mechanizmowi samoobliczenia podatku przez nabywcę, który traktuje ją jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Ostatni w kolejności podmiot przejmuje więc obowiązek rozliczenia podatku VAT od drugiego podmiotu, który nie musi rejestrować się na potrzeby podatku VAT w kraju ostatecznego nabywcy, ani opodatkowywać tam nabycia i dostawy towarów. Zastosowanie tej procedury pozwala uznać, że doszło do opodatkowania WNT w państwie zakończenia wysyłki towarów, co zwalnia drugiego uczestnika transakcji z obowiązku opodatkowania WNT w państwie, które nadało mu numer VAT UE (art. 25 ust. 2 pkt 2 ustawy).

Do zastosowania takiego uproszczenia muszą być spełnione warunki określone w art. 135 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT, czyli:

- dostawa na rzecz ostatniego w kolejności podatnika VAT musi być bezpośrednio poprzedzona wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów u drugiego w kolejności podatnika VAT,
- drugi w kolejności podatnik VAT dokonujący dostawy na rzecz ostatniego w kolejności podatnika VAT nie może posiadać siedziby działalności gospodarczej w państwie członkowskim, w którym kończy się transport lub wysyłka,
- drugi w kolejności podatnik VAT stosuje wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika VAT ten sam numer identyfikacyjny na potrzeby VAT, który został mu przyznany przez państwo członkowskie inne niż to, w którym zaczyna się lub kończy transport lub wysyłka,
- ostatni w kolejności podatnik VAT stosuje numer identyfikacyjny na potrzeby VAT państwa członkowskiego, w którym kończy się transport lub wysyłka,
- ostatni w kolejności podatnik VAT został wskazany przez drugiego w kolejności podatnika VAT jako obowiązany do rozliczenia podatku VAT od dostawy towarów realizowanej w ramach procedury uproszczonej.

Dodatkowym warunkiem stosowania procedury uproszczonej jest prawidłowe udokumentowanie takiej transakcji oraz sporządzenie informacji podsumowującej i deklaracji VAT.

➤ **Transakcje łańcuchowe**

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

Charakterystyczne dla transakcji łańcuchowych jest to, że każda z dostaw 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”.

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, oraz w jakim kraju dostawy te będą opodatkowane.

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).

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.

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.

Przyporządkowanie transportu decyduje w takim przypadku o tym, która dostawa jest ruchomą a która nieruchomą, co z kolei ma wpływ na miejsce opodatkowania poszczególnych transakcji.

Warunki dostawy, które przesądzają o przyporządkowaniu transportu, to w szczególności okoliczności, w których dochodzi do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel pomiędzy stronami oraz kwestie organizacji transportu towarów.

➤ **Procedura MOSS – mały punkt kompleksowej obsługi w zakresie VAT**

Mały punkt kompleksowej obsługi umożliwia podatnikom świadczącym usługi telekomunikacyjne, usługi nadawcze radiowe i telewizyjne oraz usługi elektroniczne na rzecz osób niebędących podatnikami w państwach członkowskich, w których nie mają siedziby działalności gospodarczej, rozliczanie VAT należnego z tytułu świadczenia tych usług za pośrednictwem portalu internetowego w państwie członkowskim, w którym posiadają numer identyfikacyjny. System MOSS ma charakter fakultatywny i stanowi uproszczenie, dzięki któremu podatnicy mogą uniknąć rejestracji w każdym państwie członkowskim konsumpcji tego typu usług.

W małym punkcie kompleksowej obsługi może się zarejestrować każdy podatnik, który świadczy usługi telekomunikacyjne, nadawcze lub elektroniczne na rzecz osób niebędących podatnikami w państwie członkowskim, w którym podatnik ten nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej oraz nie jest zarejestrowany ani w inny sposób objęty obowiązkiem rejestracji.

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

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.

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 ogólnosięciowych sieci informacyjnych, z uwzględnieniem art. 6a rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011. Definicja ta jest zbieżna z definicją usług telekomunikacyjnych zawartą w art. 24 ust. 2 dyrektywy w sprawie VAT.

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).

Przez usługi elektroniczne należy rozumieć usługi świadczone za pomocą środków komunikacji elektronicznej, o których mowa w art. 7 rozporządzenia wykonawczego 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 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.

1. Zwrot VAT w systemie TAX FREE

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 30 sierpnia 2017 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.198.2017.1.ISK)

„(...) Wnioskodawca, wychodząc naprzeciw oczekiwaniom klientów, planuje obok istniejącej już procedury zwrotu VAT przez podmiot uprawniony do dokonywania zwrotów, z którym Spółka zawarła umowę o zwrot podatku, wprowadzić procedurę zwrotu VAT bezpośrednio przez Spółkę, dzięki czemu Podróżni nabywający towary w sklepach Spółki otrzymywaliby zwrot VAT w pełnej wysokości (bez pomniejszenia o kwotę prowizji pobieranej przez Kontrahenta).

W związku z planowanym wprowadzeniem systemu bezpośredniego zwrotu VAT, Wnioskodawca będzie spełniać następujące warunki:

- 1) poinformuje na piśmie właściwego naczelnika urzędu skarbowego, że (i) jest sprzedawcą w rozumieniu art. 127 ust. 1 ustawy o VAT, uprawnionym do dokonywania zwrotów VAT Podróżnym, tj. zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT oraz prowadzi ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, (ii) będzie dokonywał zwrotu VAT Podróżnym również bezpośrednio, niezależnie od istniejącego systemu zwrotu VAT przez Kontrahenta;
- 2) zapewni Podróżnym pisemną informację o zasadach zwrotu VAT w języku polskim, angielskim, niemieckim i rosyjskim (na potrzeby zwrotu VAT przez Kontrahenta warunek ten jest aktualnie spełniony);
- 3) oznaczy punkty sprzedaży znakiem informującym Podróżnych o możliwości zakupu w tych punktach towarów, od których przysługuje zwrot VAT (na potrzeby zwrotu VAT przez Kontrahenta warunek ten jest aktualnie spełniony);
- 4) poinformuje właściwego naczelnika urzędu skarbowego o miejscu/miejscach, gdzie Podróżni dokonujący zakupu towarów w Spółce mogą odebrać podatek (miejscem tym może być np. sklep Wnioskodawcy).

W ramach planowanego systemu zwrotu VAT bezpośrednio przez Spółkę, Wnioskodawca umożliwi Podróżnym wybór miejsca/miejsc zwrotu VAT w dogodnej dla nich placówce – przy

czym będzie to miejsce, o którym zostanie poinformowany właściwy naczelnik urzędu skarbowego. W konsekwencji, mogą wystąpić sytuacje, w których Podróżny otrzyma zwrot VAT:

- 1) w tej samej placówce (np. sklepie Wnioskodawcy), w której nabyto towar od którego przysługuje zwrot VAT,
- 2) w innej placówce, niż ta, w której nabyto towar od którego przysługuje zwrot VAT (np. inny sklep Wnioskodawcy niż ten, w którym dokonano nabycia towaru). (...)”

2. Warunki uznania transakcji za trójstronną

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 4 lipca 2017 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.100.2017.2.SM)

„(...) Z opisu przedstawionego w złożonym wniosku wynika, że sprzedawca towarów – niemiecka spółka, posiadająca numer VAT DE oraz VAT UE sprzedaje towary estońskiej spółce A, posiadającej numer VAT EE oraz VAT UE, niemającej siedziby w Polsce. Niemiecka spółka transportuje towary do Polski, warunki dostawy towaru bezpośrednio z Niemiec do Polski do miasta Lublin (warunki dostawy CPT wg Incoterms 2010). Transport towaru będzie dokonywany przez dostawcę lub nabywcę towaru lub na ich rzecz w zależności od sytuacji w każdym konkretnym przypadku.

Następnie estońska spółka A sprzedaje ten towar w Polsce estońskiej spółce B (Wnioskodawcy) (spółka B będzie ubiegać się o rejestrację jako podatnik VAT w Polsce). Estońska Spółka B również jest zarejestrowana jako estoński podatnik VAT, posiada numer VAT EE oraz VAT UE. Prawo do rozporządzania towarem jak właściciel między spółką A a spółką B przechodzi w Polsce w Lublinie przy przeładunku, gdzie znajduje się wówczas towar.

Wątpliwości Spółki dotyczą uznania opisanej we wniosku transakcji za transakcję trójstronną, wykazania podatku VAT należnego i naliczonego w deklaracji VAT-7 z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego i sporządzenia informacji podsumowującej.

Z (...) przepisów wynika, że transakcja trójstronna ma miejsce wówczas, gdy spełnione są łącznie następujące warunki: uczestnikami są trzech podatnicy z różnych państw Unii Europejskiej, każdy z podatników jest zarejestrowany w swoim państwie na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych, dostawa towaru odbywa się między pierwszym i drugim oraz drugim i ostatnim w kolejności, natomiast towar jest wydawany przez pierwszego bezpośrednio ostatniemu w kolejności podatnikowi. W przypadku transakcji trójstronnych nie przyporządkowuje się transportu lub wysyłki do konkretnej dostawy.

Ponadto przesłanką uznania transakcji za wewnątrzwspólnotową transakcję trójstronną jest warunek, by transport został dokonany przez pierwszego lub drugiego uczestnika obrotu lub na ich rzecz.

Łączne zrealizowanie powyższych warunków (wynikających z art. 135 ust. 1 pkt 2 ustawy) umożliwia zakwalifikowanie transakcji jako wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej.

Analiza sytuacji przedstawionej we wniosku prowadzi do wniosku, że ww. warunki są spełnione. W opisanym przypadku występują trzy podmioty: sprzedawca towarów – niemiecka spółka posiadająca numer VAT DE oraz VAT UE, która sprzedaje towary estońskiej spółce A, posiadającej numer VAT EE oraz VAT UE, która następnie sprzedaje ten towar w Polsce estońskiej spółce B (Wnioskodawcy), ubiegającej się o rejestrację jako podatnik VAT w Polsce, tj. w sytuacji rejestracji Wnioskodawcy jako podatnika VAT w Polsce w transakcji będzie uczestniczyć trzech różnych podatników VAT, zidentyfikowanych na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych w trzech różnych krajach członkowskich – Niemcy, Es-

tonia, Polska oraz dostawa towaru będzie dokonana między pierwszym (spółka z Niemiec) i drugim podatnikiem (spółka A) oraz drugim i ostatnim (spółka B). Ponadto towar z Niemiec do Polski (do Lublina) będzie transportowany przez dostawcę lub nabywcę lub na ich rzecz, zatem będzie spełniony warunek, że towar będzie wydawany przez pierwszego uczestnika (spółka z Niemiec) bezpośrednio ostatniemu w kolejności podatnikowi (spółce B na terenie Polski).

Ww. transakcja jest zatem transakcją trójstronną. (...)”

3. Przyporządkowanie transportu w łańcuchu dostaw

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 lipca 2017 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.134.2017.2.RM)

„(...) Jak wynika z przedstawionego opisu sprawy (...) towar transportowany jest bezpośrednio z magazynu Spółki (pierwszy podmiot w łańcuchu dostaw) z Polski do nabywcy z innego państwa członkowskiego (trzeci podmiot w łańcuchu dostaw). Spółka R. AG (drugi podmiot w łańcuchu dostaw) zawiera umowę z przewoźnikiem i ponosi koszty transportu. Niemniej jednak to Wnioskodawca odpowiedzialny jest za kontakt z przewoźnikiem, tj. ustala czas i miejsce odbioru towarów, wypełnia dokumenty przewozowe i wykonuje inne czynności administracyjne związane z wysyłką towarów. Zakres czynności podejmowanych przez Wnioskodawcę przesądza więc o tym, że jest on podmiotem odpowiedzialnym za techniczne i organizacyjne aspekty dotyczące transportu towarów (...). Tym samym nie można podzielić poglądu Wnioskodawcy, zgodnie z którym podmiotem odpowiedzialnym za transport towarów z Polski do podmiotu trzeciego z innego państwa UE jest R. AG.

Zatem skoro Wnioskodawca jest tym podmiotem w łańcuchu dostaw, który organizuje transport towarów z Polski do innego kraju Unii Europejskiej, to tym samym, transport towarów należy przyporządkować dostawie dokonywanej przez Wnioskodawcę na rzecz R. AG. Oznacza to, że jako «transakcję ruchomą», tj. opodatkowaną jako transakcję międzynarodową, należy rozpoznać (...) transakcję dokonywaną pomiędzy Wnioskodawcą a R. AG. Z uwagi na fakt, że towar będzie transportowany z terytorium Polski na terytorium innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej, (...) Wnioskodawca powinien rozpoznać wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Natomiast dostawę towaru dokonaną przez R. AG na rzecz kontrahenta z innego kraju członkowskiego Unii Europejskiej należy uznać – stosownie do art. 22 ust. 3 pkt 2 ustawy – za dokonaną i opodatkowaną w miejscu zakończenia transportu, tj. na terytorium tego państwa członkowskiego.

Przedstawiając własne stanowisko w sprawie, (...) Wnioskodawca wskazał, że dostawa (...), powinna zostać uznana za dostawę krajową, gdyż w ocenie Wnioskodawcy transport towarów należy przypisać dostawie dokonywanej przez R. AG na rzecz podmiotu trzeciego a w konsekwencji za dostawę ruchomą należy uznać dostawę między R. AG oraz podmiotem trzecim. Powyższe Wnioskodawca argumentuje tym, że R. AG jest odpowiedzialna za transport towarów oraz że na potrzeby analizowanej transakcji R. AG wskazuje polski numer VAT.

Odnosząc się do powyższej argumentacji Wnioskodawcy wskazać należy, że w kwestii przyporządkowania transportu towarów do danej dostawy realizowanej w ramach transakcji łańcuchowej elementem decydującym jest to kto jest odpowiedzialny za wysyłkę lub transport towarów. Przy czym jak wskazano powyżej dla ustalenia, który z podmiotów jest odpowiedzialny za wysyłkę lub transport towarów kluczową okolicznością jest to, który podmiot rzeczywiście jest odpowiedzialny za techniczne i organizacyjne aspekty związane z orga-

nizacją oraz wysyłką towarów. W analizowanej sprawie bez wątpienia za transport towarów odpowiedzialny jest Wnioskodawca. Wnioskodawca jest odpowiedzialny za techniczne i organizacyjne aspekty dotyczące transportu towarów – Wnioskodawca odpowiedzialny jest za kontakt z przewoźnikiem, tj. ustala czas i miejsce odbioru towarów, wypełnia dokumenty przewozowe i wykonuje inne czynności administracyjne związane z wysyłką towarów. Zatem nie ulega wątpliwości, że transport należy przyporządkować dostawie dokonywanej przez Wnioskodawcę na rzecz R. AG. W takim przypadku na przyporządkowanie transportu do danej transakcji nie wpływa fakt wskazania przez R. AG polskiego numeru VAT.

Z brzmienia powołanych przepisów jednoznacznie wynika, że w sytuacji gdy towar jest wysyłany lub transportowany przez pierwszego dostawcę, transport należy przyporządkować pierwszej dostawie. Jeśli więc za transport towarów odpowiedzialny jest pierwszy dostawca (w tym przypadku Wnioskodawca), wówczas transport towarów należy przyporządkować dostawie towarów dokonywanej przez tego dostawcę (pierwszej dostawie w łańcuchu dostaw). Zatem skoro jak ustalono w niniejszej interpretacji, Wnioskodawca jest podmiotem odpowiedzialnym za techniczne aspekty związane z organizacją transportu towarów (ustala czas i miejsce odbioru towarów, wypełnia dokumenty przewozowe i wykonuje inne czynności administracyjne związane z wysyłką towarów) to pomimo, że R. AG jest stroną umowy zawartej z przewoźnikiem i ponosi koszty transportu, nie ulega wątpliwości, że dostawą ruchomą jest dostawa dokonana przez Wnioskodawcę na rzecz R. AG.

Z uwagi na powyższe, w przedstawionej sprawie Wnioskodawca powinien rozpoznać wewnątrzwspólnotową dostawę towarów a nie dostawę krajową. Tym samym, kolejna dostawa w łańcuchu, dokonana przez R. AG na rzecz ostatecznego nabywcy z innego kraju członkowskiego UE będzie dostawą zrealizowaną poza terytorium kraju, niepodlegającą opodatkowaniu VAT w Polsce. (...)”

4. Aport przedsiębiorstwa a limit obrotów w systemie zwrotu VAT podróżnym

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 czerwca 2017 r., nr 0111-KDIB3-3.4012.7.2017.1.LG)

„(...) Przedmiotem wniosku jest prawo przejęcia przez Wnioskodawcę, po otrzymaniu aportu w formie zorganizowanej części przedsiębiorstwa, limitu dla samodzielnego zwrotu podatku VAT podróżnym w procedurze TAX FREE zgodnie z art. 127 ust. 5–6 ustawy VAT obrotu osiągniętego, przez wniesioną aportem zorganizowaną część przedsiębiorstwa spółki jawnej, za poprzedni rok podatkowy.

Mając na względzie powyższe uregulowania prawne, spółka komandytowa staje się następcą prawnym w podatku VAT spółki jawnej niezależnie od następstwa określonego przepisami ustawy Ordynacja podatkowa. Tym samym dochodzi do sukcesji podatkowej, w wyniku której spółka komandytowa jest beneficjentem czynności spółki jawnej, następuje przeniesienie na spółkę komandytową (nabywcę) zasad dotyczących opodatkowania podatkiem VAT w odniesieniu do czynności związanych z nabytym mieniem na warunkach identycznych, jakie obowiązywały zbywcę (spółkę jawną), gdyby do zbycia nie doszło. W konsekwencji podatnik, który nabył przedsiębiorstwo (jego zorganizowaną część) i nadal je prowadzi, może korzystać w zakresie podatku od towarów i usług z uprawnień służących zbywcy tego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

Należy przy tym zauważyć, że nabywca przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa co do zasady nabywa prawa i obowiązki jakie powstały w tym przedsię-

biorstwie lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa na dzień przejęcia. Z opisu sprawy wynika, że obrót w wysokości powyżej 400.000 zł został osiągnięty przez spółkę jawną jako podatnika, zatem fakt, że pozbywa się ona części majątku w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa nie może powodować, że obrót ten przestaje być obrotem spółki jawnej, której część przedsiębiorstwa wchodzi aportem do Wnioskodawcy i z mocy prawa staje się obrotem zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Innymi słowy, obrót powyżej 400.000 zł jest wpisany w działalność gospodarczą spółki jawnej (podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą) i nawet część tego obrotu proporcjonalnie do osiągniętego przez zorganizowaną część przedsiębiorstwa nie przechodzi w ramach sukcesji praw i obowiązków do Wnioskodawcy.

Zatem skoro poprzednik prawny (spółka jawna) nie był sprzedawcą, który sprzedawał towary w systemie TAX FREE a podmiot nadal istnieje jako podmiot gospodarczy, tym samym następca prawny (spółka komandytowa) zorganizowanej części jego przedsiębiorstwa nie ma prawa przyjąć do analizy limitu dla samodzielnego zwrotu podatku VAT podróжным obrotem (powyżej 400.000 zł) osiągniętego przez spółkę jawną za poprzedni rok podatkowy. Zatem Wnioskodawca nie może tylko «skorzystać» z obrotów spółki jawnej w celu nabycia prawa do procedury TAX FREE. (...)”

5. Procedura uproszczona – rejestracja w dwóch państwach UE

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 sierpnia 2017 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.229.2017.2.SM)

„(...) Z opisu przedstawionego w złożonym wniosku wynika, że Wnioskodawca z siedzibą w Niemczech w ramach prowadzonej działalności gospodarczej uczestniczy, między innymi, w wewnątrzwspólnotowych transakcjach trójstronnych rozliczanych według procedury uproszczonej.

W powyższych transakcjach rozliczanych według procedury uproszczonej biorą udział trzy podmioty, tj. firma produkująca samochody mająca siedzibę na Węgrzech (bądź na Słowacji), Wnioskodawca mający siedzibę działalności gospodarczej w Niemczech, zarejestrowany dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych między innymi w Niemczech oraz importer samochodów mający siedzibę działalności gospodarczej w Polsce, zarejestrowany dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium Polski.

Wnioskodawca jest również zarejestrowany dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium Polski, nie ma jednak siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski. (...)

Spółka produkcyjna z siedzibą na Węgrzech (bądź na Słowacji) w transakcji sprzedaży samochodów na rzecz Wnioskodawcy posługuje się swoim numerem identyfikacyjnym VAT nadanym przez Węgry (bądź Słowację).

Wnioskodawca zarówno w przypadku dostawy dokonywanej na jego rzecz przez podmiot z Węgier (bądź Słowacji), jak i w przypadku dostawy dokonywanej przez Wnioskodawcę na rzecz polskiego importera posługuje się numerem identyfikacyjnym VAT nadanym mu w Niemczech.

Polski importer samochodów będący ostatnim podmiotem w łańcuchu transakcji posługuje się numerem VAT nadanym w Polsce. (...)

(...) transakcja trójstronna ma miejsce wówczas, gdy spełnione są łącznie następujące warunki: uczestnikami są trzech podatnicy z różnych państw Unii Europejskiej, każdy z po-

datników jest zarejestrowany w swoim państwie na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych, dostawa towaru odbywa się między pierwszym i drugim oraz drugim i ostatnim w kolejności podatnikiem, natomiast towar jest wydawany przez pierwszego bezpośrednio ostatniemu w kolejności podatnikowi. W przypadku transakcji trójstronnych nie przyporządkowuje się transportu lub wysyłki do konkretnej dostawy.

Ponadto przesłanką uznania transakcji za wewnątrzwspólnotową transakcję trójstronną jest warunek, by transport został dokonany przez pierwszego lub drugiego uczestnika obrotu lub na ich rzecz.

Łączne zrealizowanie powyższych warunków (wynikających z art. 135 ust. 1 pkt 2 ustawy) umożliwia zakwalifikowanie transakcji jako wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej.

Analiza sytuacji przedstawionej we wniosku prowadzi do stwierdzenia, że ww. warunki są spełnione. W opisanym przypadku występują trzy podmioty: firma produkująca samochody mająca siedzibę na Węgrzech (bądź na Słowacji), posługująca się swoim numerem identyfikacyjnym VAT nadanym przez Węgry (bądź Słowację); Wnioskodawca mający siedzibę działalności gospodarczej w Niemczech, zarejestrowany dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych między innymi w Niemczech oraz importer samochodów mający siedzibę działalności gospodarczej w Polsce, zarejestrowany dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium Polski. Dostawa towarów przebiega natomiast w następujący sposób: firma produkcyjna z siedzibą na Węgrzech (bądź na Słowacji) dokonuje sprzedaży samochodów na rzecz Wnioskodawcy, z kolei Wnioskodawca dokonuje sprzedaży samochodów na rzecz trzeciego podmiotu w łańcuchu transakcji, tj. importera samochodów mającego siedzibę w Polsce. Transport towarów – samochodów dokonywany jest natomiast bezpośrednio z terytorium Węgier (bądź Słowacji) na terytorium Polski i jest on zlecany przez Wnioskodawcę, drugi podmiot w łańcuchu dostaw (w przypadku transportu towarów od dostawcy z siedzibą na Węgrzech). Natomiast w przypadku dostaw od producenta z siedzibą na Słowacji transport ten jest zlecany przez tego producenta, czyli pierwszy podmiot w łańcuchu transakcji.

Tym samym ww. transakcja jest transakcją trójstronną.

Natomiast jeżeli spełnione są również przesłanki zawarte w art. 135 ust. 1 pkt 4 ustawy, podatnik ma prawo rozliczenia ww. transakcji zgodnie z procedurą uproszczoną. (...)

Na prawo do rozliczenia transakcji przy zastosowaniu procedury uproszczonej nie wpływa bowiem fakt, że Wnioskodawcy nadany został numer identyfikacyjny do celów podatku VAT również w Polsce. Podmioty posiadające numery identyfikacyjne VAT w kilku krajach mają bowiem możliwość samodzielnego decydowania o tym, który z numerów zostanie podany dla konkretnej transakcji. Tym samym Wnioskodawca ma prawo posłużyć się niemieckim numerem VAT pomimo, że jest zarejestrowanym w Polsce podatnikiem podatku VAT i rozliczyć przedmiotową transakcję zgodnie z przepisami niemieckimi w zakresie jej udokumentowania. (...)

6. Rozliczanie usług malarstwa cyfrowego w procedurze MOSS

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 14 grudnia 2016 r., nr 0461-ITPP2.4512.792.2016.1.AK)

„(...) Jak stanowi art. 28k ustawy, miejscem świadczenia usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych i usług elektronicznych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami

jest miejsce, w którym podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu. (...)

Z powyższego wynika, że warunkiem koniecznym uznania usługi za usługę elektroniczną jest to, aby była ona świadczona za pomocą internetu lub podobnej sieci elektronicznej. Warunek ten jednak nie jest wystarczający do uznania usługi za usługę elektroniczną w rozumieniu powołanych przepisów. Istotne jest wystąpienie następujących cech świadczonych usług:

- realizacja za pomocą internetu lub sieci elektronicznej,
- świadczenie jest zautomatyzowane, a udział człowieka jest niewielki,
- ich wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe.

Dopiero łączne spełnienie powyższych warunków pozwala na zaklasyfikowanie usługi jako usługi elektronicznej.

Ponadto usługi te nie mogą być objęte wyłączeniami zawartymi w art. 7 ust. 3 ww. rozporządzenia.

Jak stanowi art. 130a pkt 3 ustawy, ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o procedurze szczególnej rozliczania VAT, rozumie się przez to rozliczenie VAT należnego z tytułu świadczenia usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych państwu członkowskiemu konsumpcji, w którym podatnik nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

Zgodnie z przepisem art. 130b ust. 1 ustawy, podatnik świadczący usługi telekomunikacyjne, usługi nadawcze lub usługi elektroniczne, dla których miejscem świadczenia jest miejsce określone zgodnie z art. 28k, na rzecz osób niebędących podatnikami, o których mowa w art. 28a, mających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w państwie członkowskiemu konsumpcji, może złożyć zgłoszenie informujące o zamiarze skorzystania z procedury szczególnej rozliczania VAT w państwie członkowskiemu, w którym posiada:

- 1) siedzibę działalności gospodarczej albo
- 2) stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, jeżeli nie posiada siedziby działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, albo
- 3) stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej i które wybiera w celu złożenia zgłoszenia, jeżeli nie posiada siedziby działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, ale posiada więcej niż jedno stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej.

Aby usługodawcy nie byli zmuszeni rejestrować się w każdym państwie członkowskiemu, w którym świadczą usługi telekomunikacyjne, nadawcze lub elektroniczne, wprowadzone zostało fakultatywne rozwiązanie upraszczające, tzw. mały punkt kompleksowej obsługi (ang. Mini One Stop Shop – MOSS), w którym możliwe jest elektroniczne złożenie kwartalnej deklaracji VAT, jak również wpłacenie należnego właściwym państwom członkowskim UE podatku VAT z tytułu świadczenia tych usług. Wpłacony podatek zostaje przekazany przez krajową administrację do państw członkowskich konsumpcji, tj. tam gdzie zlokalizowani są odbiorcy tych usług.

Dla ustalenia, czy jest Pani zobowiązana do rejestracji w ramach procedury MOSS w pierwszej kolejności należy ustalić, czy wykonywane przez nią czynności stanowią usługi elektroniczne.

Analiza okoliczności faktycznych sprawy w kontekście obowiązujących w tym zakresie przepisów prawa pozwala stwierdzić, że świadczonych przez Panią usług malarstwa cyfro-

wego nie można zaliczyć do usług elektronicznych, o których mowa w art. 2 pkt 26 ustawy w zw. z art. 7 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011, gdyż świadczenie tych usług nie jest zautomatyzowane a udział człowieka niewielki. Wykonywane przez Panią ilustracje będą długotrwałym procesem twórczym wymagającym nawet kilku tygodni prac nad pojedynczą ilustracją, przy ciągłej konsultacji postępów prac z klientem. Do ich tworzenia potrzebna jest wiedza i wrażliwość artystyczna a udział człowieka jest wymagany na każdym etapie tworzenia ilustracji.

W konsekwencji nie będzie Pani miała obowiązku złożenia zgłoszenia informującego o zamiarze skorzystania z procedury szczególnej rozliczania VAT (MOSS). (...)”

7. Eksport pośredni w łańcuchu dostaw

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22 września 2017 r., nr 0112-KDIL1-3.4012.264.2017.3.PR)

„(...) Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że Spółka «A» z Niemiec zamierza kupić od Wnioskodawcy towar, który zostanie przez nią odebrany w Polsce i wysłany bezpośrednio na Ukrainę. Spółka «A» organizuje transport wywozu tego towaru na Ukrainę. Do przeniesienia na Spółkę «A» prawa do rozporządzania towarem jak właściciel dojdzie w momencie jego wydania z magazynu w Polsce. Prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostanie przeniesione na odbiorcę z Ukrainy również w Polsce, ponieważ jak wskazał Wnioskodawca, odbiorca z Ukrainy będzie dysponował towarami w momencie rozpoczęcia odprawy celnej. (...)”

(...) stwierdzenie TSUE, zgodnie z którym rozpoznanie dostawy ruchomej zależy od tego, w którym państwie będzie miało przeniesienie prawa do dysponowania towarem jak właściciel pomiędzy pierwszym nabywcą a drugim nabywcą nie oznacza, że przy analizie transakcji łańcuchowych bez znaczenia jest moment (miejsce) przeniesienia prawa do dysponowania towarem jak właściciel pomiędzy pierwszym dostawcą a drugim dostawcą (pierwszym nabywcą). Wyrok ten został wydany w kontekście sprawy gdzie podmiot pośredniczący (pierwszy nabywca, drugi dostawca) uzyskał prawo do dysponowania towarem jak właściciel w kraju rozpoczęcia wysyłki i zbył to prawo w kraju zakończenia wysyłki. Dlatego też w tej sprawie najważniejsze, dla rozpoznania dostawy ruchomej, było określenie miejsca ostatniej dostawy. Albowiem gdyby druga dostawa miała miejsce również w kraju rozpoczęcia wysyłki to ona miałaby charakter dostawy ruchomej (dopiero po niej nastąpiłby wywóz). (...)”

Z przedstawionych okoliczności sprawy wynika, że do dostawy pomiędzy Wnioskodawcą a Spółką «A» dochodzi na terytorium państwa, w którym rozpoczyna się transport towaru, czyli na terytorium kraju. Również dostawa pomiędzy Spółką «A» a odbiorcą z Ukrainy ma miejsce na terytorium kraju.

Zatem z warunków dostawy wynika, że transport towaru należy przyporządkować dostawie dokonanej przez Spółkę «A». W związku z tym, dostawą «ruchomą» będzie transakcja dokonana pomiędzy Spółką «A» a odbiorcą z Ukrainy, natomiast dostawą «nieruchomą» będzie dostawa dokonana pomiędzy Wnioskodawcą a Spółką «A».

Podsumowując, sprzedaż towaru na rzecz Spółki «A» nie będzie stanowić eksportu pośredniego w rozumieniu art. 2 ust. 8 lit. b) ustawy, ponieważ w wyniku dostawy towaru przez Wnioskodawcę (przeniesienia prawa do rozporządzania nim jak właściciel) nie dojdzie do wywozu towaru z terytorium Polski na terytorium Ukrainy. (...)”

PORADNIK VAT. DODATEK

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

NAKLAD 14 980



PRENUMERATA 2018 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

1	Numer kompletu	Komplety z nagrodami w PRENUMERACIE 2018	Cena podstawowa	RABAT	Cena promocyjna
	KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	2375 zł	20%	1898 zł
	KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	1977 zł	14%	1698 zł
	KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	947 zł	7%	880 zł

2	Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA		
				2018		
				cały rok	I półrocze	IV kwartał
	1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	549,00 zł	274,50 zł	137,25 zł
	2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line	dwutygodnik	366,00 zł	183,00 zł	91,50 zł
	3.	Poradnik VAT + on-line	dwutygodnik	354,00 zł	177,00 zł	88,50 zł
	4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line	dwutygodnik	360,00 zł	180,00 zł	90,00 zł
	5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line	dwutygodnik	348,00 zł	174,00 zł	87,00 zł
	6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego	patrz poz. 1-5	1698,00 zł	988,50 zł	494,25 zł
	7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	459,00 zł	229,50 zł	114,75 zł

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. na www.sklep.gofin.pl) oraz **jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH w Warszawie S.A. 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, Program DRUKI Gofin, 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 czasopiśmie nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.