

GLÓWNE ZMIANY W USTAWIE O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG OBOWIĄZUJĄCE OD 1 STYCZNIA 2010 R. DOTYCZĄCE MIEJSCA ŚWIADCZENIA USŁUG ORAZ OBOWIĄZKÓW SPRAWOZDAWCZYCH

Ustawa z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 195, poz. 1504) wprowadziła do polskiego prawa przepisy dyrektyw unijnych zmieniające m.in. przepisy regulujące kwestie:

- a) miejsca świadczenia usług,
- b) składania informacji podsumowujących.

Przepisy ustawy weszły w życie co do zasady z dniem 1 stycznia 2010 r.

Wprowadzone zmiany istotnie zmieniają obowiązki w podatku od towarów i usług podatników dokonujących transakcji z zagranicą.

I. ZMIANY W ZAKRESIE MIEJSCA ŚWIADCZENIA USŁUG

1. Modyfikacja zasady ogólnej określenia miejsca świadczenia usług

Najważniejsza zmiana polega na modyfikacji ogólnej zasady dotyczącej miejsca świadczenia usług w transakcjach między podatnikami VAT z miejsca siedziby usługodawcy na miejsce siedziby usługobiorcy. Zgodnie z art. 28b ustawy o podatku od towarów i usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika miejscem świadczenia usług jest, co do zasady, miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania. W przypadku gdy usługi te świadczone są dla stałego miejsca prowadzenia działalności podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba lub stałe miejsce zamieszkania, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności (art. 28b ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług). Natomiast, jeżeli usługobiorca nie posiada siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności, o którym mowa w ust. 2 art. 28b, miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym zwykle prowadzi on działalność lub w którym ma on miejsce zwykłego pobytu (art. 28b ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług).

Uwaga

W przypadku usług świadczonych na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem zasada ogólna stosowana dotychczas przy określeniu miejsca świadczenia pozostaje bez zmian, tj. miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie usługodawca posiada siedzibę (wyjątek dotyczy osób prawnych niebędących podatnikami zidentyfikowanych na terytorium Unii Europejskiej dla VAT, które zgodnie z nowelą traktuje się dla określenia miejsca świadczenia usług jak podatników).

Zasada ogólna określenia miejsca świadczenia usług w transakcjach między podatnikami nie znajduje jednak zastosowania, gdy usługi przeznaczone są na cele osobiste podatnika lub jego pracowników. W takim przypadku miejsce świadczenia usług jest określane tak jak w usługach świadczonych na rzecz konsumentów, czyli co do zasady zgodnie z art. 28c ustawy - w miejscu siedziby usługodawcy. Przy określeniu miejsca świadczenia dla usług przeznaczonych na cele osobiste podatnika lub jego pracowników znajdują również zastosowanie reguły szczególne do reguły zawartej w art. 28c ust. 1 ustawy. Te szczególne reguły są stosowane przy określeniu miejsca świadczenia m.in. usług świadczonych przez pośredników działających w imieniu i na rzecz osób trzecich, usług związanych z nieruchomościami, usług transportu, usług na rzeczowym majątku ruchomym oraz w innych przypadkach, w których nie znajdzie zastosowania ogólna reguła z art. 28c ust. 1 ustawy.

Przykład

Polski podatnik VAT świadczy w Polsce usługę naprawy samochodu na rzecz podatnika niemieckiego na jego cele osobiste. W takim przypadku usługa naprawy samochodu jest opodatkowana w miejscu, w którym faktycznie jest ona świadczona, czyli w Polsce (art. 28h ustawy).

WAŻNE

W sytuacji gdy usługa przeznaczona jest zarówno do celów działalności podatnika, jak i na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, miejscem świadczenia takiej usługi jest miejsce siedziby usługobiorcy (tam będzie miała miejsce co do zasady jej konsumpcja).

Identyfikacja statusu kontrahenta oraz natury świadczenia

Nowe regulacje nakładają na świadczącego usługę szereg dodatkowych obowiązków związanych z prawidłowym rozliczeniem transakcji, tj. prawidłowym określeniem miejsca świadczenia usługi.

Po pierwsze, aby zastosować odpowiednią zasadę ogólną, konieczna jest prawidłowa identyfikacja statusu klienta. Określenie statusu kontrahenta możliwe jest m.in. poprzez podanie przez niego numeru VAT lub za pośrednictwem innego przedstawionego dowodu wskazującego, że nabywca jest podatnikiem czy też osobą prawną niebędącą podatnikiem, zidentyfikowaną dla celów VAT oraz potwierdzenie, że numer identyfikacyjny VAT nabywcy jest ważny (w przypadku usług świadczonych na rzecz podatników lub osób prawnych niebędących podatnikami, ale zidentyfikowanych dla VAT w innych państwach członkowskich potwierdzenie numeru VAT można uzyskać za pośrednictwem systemu VIES).

Po drugie, w przypadku uzyskania potwierdzenia, że klient jest podatnikiem, dla prawidłowego określenia miejsca świadczenia usługi należy jeszcze uwzględnić naturę usługi. Usługi świadczone na rzecz podatnika przeznaczone do jego osobistego użytku lub użytku jego personelu są traktowane jak usługi świadczone na rzecz ostatecznego konsumenta, tzn. opodatkowane są, co do zasady, w miejscu, gdzie świadczący usługę posiada siedzibę (z uwzględnieniem szczególnych regulacji w tym zakresie, tj. m.in. w zakresie usług pośrednictwa czy transportu towarów).

Przykład

Polski podatnik VAT udostępnia odpłatnie za pomocą Internetu program komputerowy do zarządzania przedsiębiorstwem podatnikowi niemieckiemu. Status podatnika polski przedsiębiorca zweryfikował za pośrednictwem biura wymiany informacji o podatku VAT. Z uwagi na naturę usługi (może być ona wykorzystana co do zasady na cele związane z prowadzoną działalnością) podatnik polski dla możliwości określenia miejsca świadczenia tej usługi w Niemczech nie jest obowiązany do weryfikacji planowanego przez kontrahenta niemieckiego przeznaczenia usługi.

Pojęcie podatnika dla potrzeb określenia miejsca świadczenia

Dla potrzeb stosowania przepisów w zakresie określenia miejsca świadczenia usług ustawa wprowadza definicję podatnika. Podatnikiem dla celów określenia miejsca świadczenia usług jest podmiot, który wykonuje samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, lub działalność gospodarczą odpowiadającą tej działalności, bez względu na cel czy rezultat takiej działalności, z uwzględnieniem art. 15 ust. 6 tej ustawy, jak również osoba prawna niebędąca podatnikiem zidentyfikowana w państwie członkowskim Unii Europejskiej do celów podatku od towarów i usług lub podatku od wartości dodanej.

Pojęcie podatnika obejmuje zatem nie tylko podmioty wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą zdefiniowaną w ustawie o podatku od towarów i usług, czyli podatników podatku od towarów i usług określonych w art. 15 tej ustawy, lecz również podmioty wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą zdefiniowaną w innych systemach prawnych, której definicja odpowiada tej przyjętej w polskich przepisach. Definicja podatnika obejmuje zatem również podatników podatku od wartości dodanej czy podatku o podobnym charakterze, a w przypadku gdy w danym systemie prawnym brak jest tego rodzaju podatków, każdy podmiot wykonujący samodzielnie działalność gospodarczą odpowiadającą działalności gospodarczej określonej w przepisach o podatku od towarów i usług.

Uwaga

Podatnikiem dla potrzeb określenia miejsca świadczenia usług nie są organy władzy publicznej oraz inne podmioty prawa publicznego (w Polsce urzędy obsługujące te organy), w związku z transakcjami których dokonują jako organy władzy publicznej (w Polsce – w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych). Definicja podatnika dla potrzeb określenia miejsca świadczenia usług obejmuje jednak organy władzy publicznej lub inne podmioty prawa publicznego, jeśli zostały one zidentyfikowane lub były zobowiązane do zidentyfikowania się na terytorium Unii Europejskiej dla potrzeb VAT ze względu na dokonywanie wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów.

Identyfikowanie dla potrzeb określenia miejsca świadczenia siedziby, stałego miejsca zamieszkania, stałego miejsca prowadzenia działalności czy zwykłego miejsca pobytu

Kolejną istotną kwestią dla ustalenia miejsca świadczenia usługi jest określenie, gdzie znajduje się siedziba podatnika, jego stałe miejsce prowadzenia działalności, zwykłe miejsce prowadzenia działalności, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu. W celu określenia miejsca świadczenia pojęcie wspólnotowe siedziby, które w nomenklaturze ustawy o podatku od towarów i usług w odniesieniu do podatników będących osobami fizycznymi posługuje się terminem stałego miejsca zamieszkania, uwzględnia nie tylko zarejestrowany adres siedziby podatnika (a w przypadku osób fizycznych co do zasady miejsce określone w krajowym rejestrze ludności lub innym podobnym rejestrze), lecz również inne czynniki, na podstawie których można ustalić, w którym miejscu znajduje się ośrodek decyzyjny podatnika. Należy zaznaczyć, że w praktyce miejsce siedziby (stałego miejsca zamieszkania) podatnika będzie określone co do zasady przez adres siedziby (adres stałego miejsca zamieszkania).

Aby dla celów określenia miejsca świadczenia usługi zakwalifikować miejsce jako stałe miejsce prowadzenia działalności, musi ono m.in. posiadać pewne minimalne, stałe zaplecze, zarówno techniczne, jak i w postaci personelu.

Uwaga

Nieposiadanie przez usługobiorcę będącego podatnikiem siedziby lub stałego miejsca zamieszkania, a także stałego miejsca prowadzenia działalności powoduje, że dla określenia miejsca świadczenia będzie miało znaczenie miejsce, w którym zwykle prowadzi on działalność, a w przypadku osób fizycznych również zwykłe miejsce pobytu.

Zwykłym miejscem pobytu osoby fizycznej, niezależnie czy nabywając usługę posiada ona status podatnika, czy też nie, jest (w momencie świadczenia usługi) miejsce, gdzie osoba ta zwyczajowo mieszka ze względu na więź osobistą i zawodową, w przypadku osoby niezwiązanej z tym miejscem zawodowo, ze względu na osobiste powiązania, które wskazują na istnienie ścisłych więzi między tą osobą a miejscem, w którym mieszka.

2. Najważniejsze zmiany w zasadach szczególnych określenia miejsca świadczenia usług

Nowela ustawy, modyfikując zasadę ogólną przy określeniu miejsca świadczenia, wprowadziła szczególne zasady określenia miejsca świadczenia dla niektórych usług, dla których do tej pory stosowano ogólną zasadę. Zmiana ta dotyczy usług restauracyjnych i cateringowych oraz krótkoterminowego wynajmu środków transportu.

Miejsce świadczenia w przypadku usług restauracyjnych i cateringowych

W przypadku usług restauracyjnych i cateringowych wprowadzono zasadę opodatkowania ich w miejscu, gdzie te usługi są faktycznie wykonywane (zasada ta ma zastosowanie bez względu na status nabywcy). Wyjątkiem jest świadczenie usług restauracyjnych i cateringowych na pokładach statków, statków powietrznych lub pociągów podczas części transportu pasażerów wykonanej na terytorium Wspólnoty. W takim przypadku miejscem świadczenia tych usług jest miejsce rozpoczęcia przewozu osób.

Pojęcie (wspólnotowe) usług restauracyjnych i cateringowych

Usługi restauracyjne i usługi cateringowe charakteryzuje zespół cech i czynności, w których w znacznej części przeważają usługi, w których dostawa jedzenia i/lub napojów jest tylko jednym z elementów usługi. Usługi restauracyjne polegają na dostawie w miejscu prowadzenia działalności dostawcy przygotowanego lub nieprzygotowanego wcześniej jedzenia i/lub napojów do spożycia przez ludzi, wraz z wystarczającym poziomem usług pozwalającym na natychmiastową ich konsumpcję, podczas gdy usługi cateringowe składają się z takiej samej dostawy dostarczanej poza miejscem prowadzenia działalności świadczącego oraz niezbędnych usług pozwalających na ich konsumpcję.

Uwaga

Nie należy dla potrzeb określenia miejsca świadczenia uważać za usługi cateringowe ani restauracyjne:

- samych dostaw przygotowanego lub nieprzygotowanego jedzenia (np. jedzenia na wynos z restauracji, supermarketów i tym podobnych);
- dostaw świadczeń polegających wyłącznie na przygotowaniu i transporcie jedzenia;

- ogólnie świadczeń polegających na przygotowaniu i dostarczeniu jedzenia i/lub napojów bez innych usług wspierających tę dostawę.

WAŻNE

Określenie miejsca świadczenia dla usług restauracyjnych i cateringowych według miejsca ich faktycznego wykorzystywania nie ma jednak zastosowania w odniesieniu do świadczenia usług restauracyjnych i cateringowych na pokładach statków, samolotów lub w pociągach w trakcie części transportu pasażerów wykonywanego na terytorium Wspólnoty. W takim przypadku miejscem świadczenia ww. usług jest miejsce rozpoczęcia przewozu osób. Zastosowanie tej zasady nie powinno jednak prowadzić do wniosku, że usługi świadczone w tym samym czasie na pokładzie środka transportu dla pasażerów, którzy weszli na środek transportu w różnych państwach członkowskich (w trakcie jednej „podróży” tego środka transportu) mogą mieć różne miejsce świadczenia usługi. Zasada regulująca świadczenie usług restauracyjnych i cateringowych na pokładzie statków, samolotów lub w pociągach w trakcie części transportu pasażerów wykonywanego na terytorium Wspólnoty przewiduje uproszczony system opodatkowania. Należy zatem przyjąć, że do zidentyfikowania części przewozu osób, która ma miejsce zgodnie z definicją na terytorium Wspólnoty, decydujące znaczenie ma rozpoczęcie danym środkiem transportu podróży, a nie podróż poszczególnych pasażerów, którzy w niej uczestniczą. Oznacza to w praktyce, że dla określenia miejsca świadczenia usług restauracyjnych lub cateringowych w części transportu osób wykonywanego na terytorium Wspólnoty, który przewiduje kilka przystanków, nie są istotne miejsca tych przystanków, lecz co do zasady miejsce, w którym rozpoczął się transport tym środkiem transportu.

Przykład

W pociągu relacji Warszawa – Zurych w wagonie restauracyjnym serwowane są posiłki. Pociąg zatrzymuje się w Poznaniu, Monachium i na stacji końcowej. Miejscem świadczenia usługi restauracyjnej w przypadku posiłków realizowanych do Monachium jest Polska (Warszawa) – art. 28i ust. 2 w związku z art. 22 ust. 5 ustawy, a w części między Monachium a Zurychem faktyczne miejsce, w którym posiłki są serwowane (do granicy niemiecko-szwajcarskiej Niemcy, a za granicą Szwajcaria) – art. 28i ust. 1 ustawy.

Miejsce świadczenia w przypadku usług krótkoterminowego wynajmu środków transportu

W przypadku usług krótkoterminowego wynajmu środków transportu miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym te środki transportu są rzeczywiście oddawane do dyspozycji usługobiorcy (niezależnie od statusu usługobiorcy).

Wynajmem krótkoterminowym środków transportu jest ciągle posiadanie środka transportu lub korzystanie z niego przez okres nieprzekraczający 30 dni, a w przypadku jednostek pływających – przez okres 90 dni.

Pojęcie środków transportu dla określenia miejsca świadczenia

Pojęcie środków transportu dla określenia miejsca świadczenia jako pojęcie prawa wspólnotowego jest znacznie szersze niż np. pojęcie nowych środków transportu ze słowniczka ustawy. Przez środki transportu dla określenia miejsca świadczenia usług należy rozumieć pojazdy silnikowe lub niesilnikowe oraz sprzęt i urządzenia przeznaczone do transportu ludzi lub przedmiotów z jednego miejsca w drugie, które mogą być ciągnięte lub pchane przez pojazdy i które zwykle są przeznaczone i faktycznie są w stanie być użyte do transportu towarów lub ludzi. Środkami transportu są m.in. przyczepy, naczepy i wagony kolejowe, nie są nimi natomiast kontenery.

Jak należy rozumieć okres ciągłego posiadania środka transportu?

Okres ciągłego posiadania środka transportu – dla ustalenia, czy mamy do czynienia z wynajmem krótkoterminowym – wynika co do zasady z umowy między stronami. Należy jednak zaznaczyć, że umowa ta nie będzie brana pod uwagę przy określeniu okresu ciągłego posiadania środka transportu, jeżeli nie ma ona potwierdzenia w faktach. W przypadku gdy umowa na wynajem krótkoterminowy podlega przedłużeniu, które skutkuje tym, że umowa przekracza 30 (90) dni, będzie co do zasady konieczna ponowna kwalifikacja umowy dla celów określenia miejsca świadczenia usług.

Uwaga

Środek transportu będzie uznawany za „faktycznie przekazany do dyspozycji klienta” w miejscu, gdzie środek transportu znajduje się w momencie, gdy klient faktycznie przejmuje nad nim fizyczną kontrolę.

II. OBOWIĄZKI WYNIKAJĄCE Z NOWYCH ZASAD W ZAKRESIE OKREŚLENIA MIEJSCA ŚWIADCZENIA USŁUG

1. Obligatoryjne stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia (tj. rozliczania podatku przez nabywcę)

Wraz ze zmianą zasady ogólnej określenia miejsca świadczenia usług na rzecz podatników przepisy o podatku od towarów i usług wprowadzają obowiązek rozliczania usług objętych tą zasadą ogólną przez usługobiorcę, jeżeli usługi te stanowią u nich import usług.

Uwaga

Obowiązek rozliczenia usługi przez usługobiorcę jednak nie powstanie, gdy usługodawca na terytorium kraju posiada stałe miejsce prowadzenia działalności i to stałe miejsce prowadzenia działalności lub inne miejsce prowadzenia działalności, jeżeli usługodawca posiada takie inne miejsce prowadzenia działalności na terytorium kraju, uczestniczy w tym świadczeniu usług.

Jeśli stałe miejsce prowadzenia działalności, które dostawca posiada na terytorium kraju, w żaden sposób nie bierze udziału w tej dostawie, tj. zasoby ludzkie lub techniczne stałego miejsca prowadzenia działalności nie są w żaden sposób wykorzystane przez dostawcę do realizacji tej dostawy, dostawca nie jest, w zakresie tej dostawy, postrzegany jako podatnik zobowiązany do zapłaty podatku VAT.

Jeśli stałe miejsce prowadzenia działalności bierze udział w dostawie towarów lub usług przed lub w trakcie jej realizacji albo zgodnie z umową przewiduje się, że stałe miejsce prowadzenia działalności może mieć późniejszy udział, na przykład w postaci serwisu posprzedażnego lub zastosowania klauzul gwarancyjnych, i taki potencjalny udział nie stanowi oddzielnej dostawy do celów podatku VAT, zakres wykorzystania zasobów ludzkich i/lub technicznych odnoszących się do tej dostawy jest bez znaczenia, jako że zawsze będzie on traktowany jako mający udział w dostawie. W przypadku udziału stałego miejsca prowadzenia działalności w dostawie podatnik będzie w każdym przypadku zobowiązany do zapłaty (rozliczenia) VAT na terytorium kraju.

Analogiczne regulacje obowiązują polskich usługodawców, którzy posiadają stałe miejsce prowadzenia działalności na terytorium innego niż Polska państwa członkowskiego, jeżeli świadczą oni usługi na rzecz podatników lub osób prawnych zidentyfikowanych dla VAT w innym państwie członkowskim.

Uwaga

Faktura musi zawierać numer identyfikacyjny VAT podatnika, pod którym dostarcza on towary lub świadczy usługi. Jeżeli faktura jest wystawiona z numerem identyfikacyjnym VAT stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, uznaje się, że miejsce to uczestniczyło w dostawie, chyba że zostanie dostarczony dowód wskazujący, że miejsce to nie brało udziału.

„Księgowe” rozliczenie podatku przez usługobiorcę w przypadku mechanizmu odwrotnego obciążenia

Usługodawcy zagraniczni nieposiadający siedziby na terytorium kraju, co do zasady, nie rozliczą podatku od towarów i usług od usług świadczonych na rzecz podatnika objętych ogólną zasadą z art. 28b (tj. w przypadku usług świadczonych na rzecz podatnika, gdy miejscem ich świadczenia jest, co do zasady, miejsce siedziby lub stałego miejsca zamieszkania usługobiorcy), gdyż takiego rozliczenia dokona „polski” usługobiorca. W takim przypadku usługobiorcy nie muszą angażować środków finansowych na zapłacenie ceny z podatkiem, gdyż usługi te zostaną rozliczone w deklaracji jako import usług (mechanizm odwrotnego obciążenia, ang. *reverse charge*), co oznacza w efekcie, że dla usługobiorców wykorzystujących te usługi wyłącznie do działalności opodatkowanej rozliczenie podatku z tytułu nabycia usług będzie co do zasady „księgowe”. Podobne rozwiązanie obowiązywało już na gruncie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, z tym że od 1 stycznia 2010 r. ww. mechanizm odwrotnego obciążenia (ang. *reverse charge*) stosowany jest obligatoryjnie do wszystkich usług objętych zasadą ogólną z art. 28b ustawy o VAT świadczonych transgranicznie pomiędzy podatnikami. Analogiczne regulacje stosowane są we wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej. Oznacza to, że polscy usługodawcy świadczący na rzecz podatników z innych państw członkowskich usługi objęte ogólną zasadą określenia miejsca świadczenia nie będą co do zasady musieli rozliczać VAT w państwie usługobiorcy, gdyż zobowiązanym do rozliczenia takich usług będzie usługobiorca. W przypadku usług świadczonych na rzecz podatników z państw trzecich zasady rozliczeń tych usług, w przypadku gdy miejscem ich świadczenia jest państwo trzecie, regulują przepisy państwa trzeciego.

2. Nowe obowiązki w zakresie rejestracji

Zastosowanie nowej ogólnej zasady w zakresie miejsca świadczenia między podatnikami VAT oraz powszechnego mechanizmu odwrotnego obciążenia, w przypadkach gdy

usługobiorcą jest podmiot z innego niż usługodawca państwa członkowskiego, „wymusiło”, dla celów kontrolnych, włączenie tych transakcji do systemu VIES (tj. systemu wymiany informacji o podatku VAT pomiędzy państwami członkowskimi). Spowodowało to z kolei konieczność rozszerzenia obowiązku rejestracji jako podatników VAT UE na podmioty, które nie są obecnie zarejestrowane jako podatnicy VAT UE, a które od 1 stycznia 2010 r. nabywają lub świadczą transgranicznie usługi, do których zastosowanie ma zasada ogólna w zakresie miejsca świadczenia (art. 28b ustawy), i obowiązek rozliczania podatku przesunięto na nabywcę.

WAŻNE

Obowiązkiem rejestracji jako podatnicy VAT UE od 1 stycznia 2010 r. objęci zostali wszyscy podatnicy, w tym zwolnieni podmiotowo lub wykonujący wyłącznie czynności zwolnione od podatku, jeżeli świadczą usługi, do których stosuje się art. 28b ustawy, na rzecz podatników z innych państw członkowskich lub jeżeli nabywają usługi, do których ma zastosowanie art. 28b, stanowiące u nich import usług. Podatnicy VAT czynni zarejestrowani jako podatnicy VAT UE, którzy będą świadczyć lub nabywać tego rodzaju usługi, nie mają obowiązku dokonywać ponownej rejestracji dla VAT UE, nie muszą również składać aktualizacji zgłoszenia rejestracyjnego tylko z tej przyczyny, że będą świadczyć lub nabywać te usługi.

Uwaga

Podatnicy zarejestrowani jako podatnicy VAT zwolnieni, którzy przed 1 stycznia 2010 r. byli zarejestrowani jako podatnicy VAT UE, powinni dokonać aktualizacji zgłoszenia rejestracyjnego, jeżeli będą świadczyć usługi, do których stosuje się art. 28b ustawy, na rzecz podatników z innych państw członkowskich, lub jeżeli będą nabywać usługi, do których ma zastosowanie art. 28b, stanowiące u nich import usług.

3. Szczególny moment powstania obowiązku podatkowego w transgranicznych usługach

W przypadku transgranicznych usług, do których zastosowanie ma zasada ogólna określenia miejsca świadczenia (art. 28b ustawy), stanowiących import usług, wprowadzono – ze względu na konieczność zachowania spójności wewnątrzwspólnotowego systemu rozliczania usług – zasadę jednolitego określenia momentu powstania obowiązku podatkowego. Obowiązek podatkowy w takim przypadku powstaje, co do zasady, z chwilą wykonania usług. W przypadku usług, dla których w związku z ich świadczeniem ustalane są następujące po

sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się takie usługi za wykonane z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te rozliczenia lub płatności, do momentu zakończenia świadczenia tych usług. Natomiast usługi wykonywane w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla których w związku z ich świadczeniem w danym roku nie upływają terminy rozliczeń lub płatności, uznaje się za wykonane z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tych usług.

WAŻNE

Obowiązek podatkowy w usługach, o których mowa w art. 28b, stanowiących import usług, powstaje również z chwilą otrzymania przez usługodawcę części lub całości należności przed wykonaniem tych usług.

4. Obowiązek składania informacji podsumowujących w odniesieniu do usług

Nowela ustawy o VAT wprowadziła również obowiązek składania informacji podsumowujących w odniesieniu do usług świadczonych na rzecz podatników z innych państw członkowskich (lub uznanych za podatników dla potrzeb określenia miejsca świadczenia usług, tj. osób prawnych niebędących podatnikami, ale zidentyfikowanych w innym państwie członkowskim dla potrzeb podatku VAT), dla których zgodnie z zasadą ogólną zawartą w art. 28b ustawy miejscem świadczenia jest państwo członkowskie, w którym nabywca co do zasady ma siedzibę. Obowiązek wykazywania tego rodzaju usług w informacjach podsumowujących nie dotyczy usług zwolnionych od podatku od wartości dodanej lub opodatkowanych stawką 0%. Informacje podsumowujące w zakresie usług mogą być składane co do zasady kwartalnie, chyba że z uwagi na wartość transakcji wewnątrzwspólnotowych w zakresie towarów podatnik jest zobowiązany składać informację podsumowującą miesięcznie (dla wszystkich tych transakcji składana jest bowiem jedna informacja podsumowująca) – vide część III.

III. ZMIANY W ZAKRESIE SKŁADANIA INFORMACJI PODSUMOWUJĄCYCH

1. Generalne skrócenie okresu, za który składana jest informacja podsumowująca oraz terminu, do którego jest ona składana.

Co do zasady podatnicy mają obowiązek częstszego niż dotychczas składania informacji podsumowujących o transakcjach w zakresie handlu wewnątrzwspólnotowego (**za okresy miesięczne, a nie kwartalne**). Krótszy okres sprawozdawczy nie dotyczy podatników

świadczących wyłącznie usługi objęte informacją podsumowującą. Skróceniu uległ również termin składania informacji podsumowujących. W formie papierowej termin skrócono do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu lub kwartale, za który składana jest informacja (w formie elektronicznej termin pozostanie bez zmian, tj. do 25 dnia miesiąca następującego po okresie sprawozdawczym).

Zmiany te mają na celu usprawnienie systemu wymiany informacji o transakcjach wewnątrzwspólnotowych pomiędzy państwami członkowskimi.

2. Utrzymanie w niektórych przypadkach możliwości składania informacji podsumowujących kwartalnie

Nowela ustawy o VAT zakłada wykorzystanie rozwiązań fakultatywnych, jakie dają przepisy wspólnotowe, aby zminimalizować nałożone na podatników dodatkowe obciążenia administracyjne w zakresie sprawozdawczości.

Podatnicy o niewielkich obrotach w handlu wewnątrzwspólnotowym, tzn. dokonujący wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów o wartości nieprzekraczającej w danym kwartale ani w żadnym z poprzednich czterech kwartałów 250.000 zł (do 31.12.2011 r. kwota ta zgodnie z przepisami przejściowymi wynosić będzie odpowiednio 500.000 zł), nadal mogą składać kwartalne informacje podsumowujące. Kwartalne informacje podsumowujące mogą również składać podmioty dokonujące wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów, jeżeli wartość transakcji bez podatku nie przekracza w kwartale 50.000 zł. W związku z tym że dla wszystkich transakcji wewnątrzwspólnotowych składana jest jedna informacja podsumowująca, przekroczenie jednego z limitów (dla dostaw lub nabyć) powoduje obowiązek składania miesięcznej informacji podsumowującej.

Uwaga

Przekroczenie limitu 500.000 zł dla wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów w którymkolwiek z kwartałów 2009 r. rodzi obowiązek składania miesięcznych informacji podsumowujących począwszy od informacji składanej za styczeń 2010 r.

WAŻNE

Podatnik składający informacje podsumowujące miesięcznie może ponownie składać je za okresy kwartalne, jeśli w danym kwartale oraz w żadnym z poprzednich czterech kwartałów nie przekroczył kwoty limitu określonego dla wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów

(przy założeniu, że w danym kwartale nie przekroczy również limitu dla wewnątrzwspólnotowych dostaw lub nabyć towarów), np. jeżeli przekroczenie kwoty limitu dla WDT w 2009 r. nastąpiło jedynie w II kwartale, to miesięczne informacje podsumowujące (w związku ze zmianą przepisów od 1 stycznia 2010 r.) muszą być składane za I i II kwartał 2010 r. Zakładając, że nie nastąpiło przekroczenie limitu w dwóch pierwszych kwartałach 2010 r., począwszy od III kwartału 2010 r. podatnik może ponownie składać informacje podsumowujące kwartalnie (pod warunkiem że w tym III kwartale nie przekroczy limitu dla WDT oraz WNT).

3. Zmiany w deklarowaniu wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów

W związku z wprowadzeniem miesięcznych informacji podsumowujących, w art. 42 ustawy o podatku od towarów i usług dokonano zmian w zasadach deklarowania wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów, dla których przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej nie zgromadzono stosownej dokumentacji potwierdzającej dokonanie takiej dostawy. W przypadku podatników składających deklaracje miesięcznie podatnik, który nie zgromadził takiej dokumentacji, wykaże dokonaną transakcję jako krajową dopiero w trzecim miesiącu rozliczeniowym, licząc od początku miesiąca, w którym dokonano dostawy, jeżeli w terminie do złożenia deklaracji za ten trzeci miesiąc nie posiada tej dokumentacji. Otrzymanie w terminie późniejszym stosownych dokumentów uprawnia podatnika, podobnie jak obecnie, do dokonania stosownych korekt deklaracji i informacji podsumowującej. Należy podkreślić, że w celu zapewnienia co do zasady miesięcznej porównywalności danych deklarowanych przez podatników w dwóch państwach członkowskich, korekta musi dotyczyć okresu rozliczeniowego, w którym dana dostawa została dokonana (obecnie jest to uzależnione od miesiąca w kwartale, w którym dokonano dostawy).