

MIEJSCE ŚWIADCZENIA USŁUG

Stan prawny 1 stycznia 2011 r.

I. ZASADY OGÓLNE OKREŚLENIA MIEJSCA ŚWIADCZENIA USŁUG

1. Świadczenie usług na rzecz podatnika

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 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. Natomiast, jeżeli usługobiorca nie posiada siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym zwykle prowadzi on działalność lub w którym ma on miejsce zwykłego pobytu.

Podstawa prawna: art. 28b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.), zwanej dalej ustawą.

2. Świadczenie usług na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem (ostatecznego konsumenta)

W przypadku świadczenia usług na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem miejscem świadczenia usług jest, co do zasady, miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania. W przypadku gdy usługi są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności usługodawcy znajdującego się w innym miejscu niż jego siedziba lub stałe miejsce zamieszkania, miejscem świadczenia usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności. Natomiast jeżeli usługodawca nie posiada siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym zwykle prowadzi on działalność lub w którym ma on miejsce zwykłego pobytu.

Podstawa prawna: art. 28c ustawy

Uwaga 1

Osoby prawne niebędące podatnikami zidentyfikowane na terytorium Unii Europejskiej dla potrzeb podatku VAT (posiadające nr VAT UE) nabywające usługi traktuje się dla celów określenia miejsca świadczenia usług jak podatników (patrz pkt 1).

Uwaga 2

Zasada ogólna określenia miejsca świadczenia usług w transakcjach między podatnikami (pkt 1) nie znajduje zastosowania, gdy usługi przeznaczone są na cele osobiste podatnika lub

jego pracowników. W takim przypadku miejsce świadczenia usług jest określone na zasadach przewidzianych dla usług świadczonych na rzecz ostatecznych konsumentów, czyli co do zasady zgodnie z art. 28c ustawy - w miejscu siedziby usługodawcy (pkt 2).

Przykład

Podatnik VAT, posiadający siedzibę w Polsce, świadczy usługę tłumaczenia tekstu umowy sprzedaży na rzecz podatnika niemieckiego na jego cele osobiste. W takim przypadku usługa tłumaczenia jest opodatkowana w miejscu siedziby usługodawcy, czyli w Polsce – art. 28c 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, co do zasady, miejsce siedziby usługobiorcy.

Uwaga 3

Przy określeniu miejsca świadczenia dla usług zamiast ogólnych zasad opodatkowania zastosowanie mogą znaleźć szczególne reguły określone w art. 28d-28n ustawy – omówione w części II.

3. Identyfikacja statusu kontrahenta oraz natury świadczenia

Przepisy nakładają na świadczącego usługę szereg 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 zidentyfikowanego w innym państwie członkowskim UE możliwe jest poprzez podanie przez niego numeru 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).

W przypadku kontrahentów spoza Unii Europejskiej do identyfikacji ich statusu można wykorzystać zaświadczenie, które przedkłada się dla celów uzyskania zwrotu zapłaconego na terytorium UE VAT (w nabywanych przez nich towarach lub usługach) lub inny dowód wskazujący, że nabywca prowadzi działalność gospodarczą w państwie trzecim.

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 może uznać tę usługę za świadczoną na potrzeby prowadzonej przez kontrahenta działalności gospodarczej.

4. 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.

Podstawa prawna: art. 28a ustawy

Uwaga

Za podatników dla potrzeb określenia miejsca świadczenia usług nie uznaje się organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w związku z transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej (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 oraz urzędy obsługujące te organy, jeśli zostały one zidentyfikowane na terytorium

Unii Europejskiej dla potrzeb VAT ze względu na dokonywanie wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów.

5. 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, lecz również inne czynniki, na podstawie których można ustalić, w którym miejscu znajduje się ośrodek decyzyjny podatnika.

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

Zwykłym miejscem pobytu osoby fizycznej, niezależnie od tego, 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.

II. SZCZEGÓLNE ZASADY OKREŚLENIA MIEJSCA ŚWIADCZENIA NIEKTÓRYCH USŁUG

Ustawa przewiduje modyfikację zasad ogólnych określania miejsca świadczenia dla usług wskazanych w art. 28d-28n.

Uwaga

Modyfikacja zasad miejsca świadczenia usług w niektórych przypadkach ma zastosowanie niezależnie od statusu nabywcy (podatnik czy podmiot niebędący podatnikiem – ostateczny konsument), a w innych ma miejsce wyłącznie, gdy usługobiorca jest podmiotem niebędącym podatnikiem lub podatnikiem.

1. Miejsce świadczenie usług pośrednictwa na rzecz ostatecznych konsumentów

Miejscem świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami przez pośredników działających w imieniu i na rzecz osób trzecich jest miejsce, w którym dokonywana jest podstawowa transakcja.

Przykład

Osoba fizyczna mieszkająca w Szwecji wynajmuje firmę, której zadaniem jest wyszukanie i podpisanie umowy w imieniu mocodawcy z wyspecjalizowanym warsztatem samochodowym na odrestaurowanie w Polsce zabytkowego samochodu. Usługa pośrednictwa będzie opodatkowana w Polsce, ponieważ usługa odrestaurowania samochodu będzie świadczona w Polsce (tj. transakcja podstawowa).

Podstawa prawna: 28d ustawy

Uwaga

Jeżeli firmę, której zadaniem było wyszukanie i podpisanie umowy w imieniu mocodawcy z wyspecjalizowanym warsztatem samochodowym na odrestaurowanie w Polsce zabytkowego samochodu, wynająłby podatnik posiadający siedzibę swojej działalności w Szwecji, wówczas usługa pośrednictwa byłaby opodatkowana zgodnie z zasadą ogólną w Szwecji – art. 28b ustawy (część I pkt 1), zakładając, że usługa ta nie byłaby świadczona na cele prywatne podatnika. Analogiczne zasady określania miejsca świadczenia obowiązują w przypadku innych usług, których miejsce świadczenia jest uzależnione od statusu nabywcy. W przypadku usług świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami zastosowanie znajdzie zasada szczególna, natomiast gdy nabywcą jest podatnik miejsce świadczenia zostanie określone zgodnie z zasadą ogólną z art. 28b ustawy.

2. Miejsce świadczenia w przypadku usług związanych z nieruchomościami

W przypadku usług związanych z nieruchomościami miejscem świadczenia jest miejsce położenia nieruchomości.

Pod pojęciem usług związanych z nieruchomościami należy rozumieć m.in.:

- 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,
- usługi użytkowania i używania nieruchomości (np. najmu czy dzierżawy nieruchomości),
- usługi przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak usługi architektów i nadzoru budowlanego (dotyczące konkretnej nieruchomości).

Przykład 1

Polski podatnik świadczy usługi budowlane na rzecz podatnika posiadającego siedzibę swojej firmy w Niemczech na nieruchomości położonej w Czechach. W takim przypadku miejscem świadczenia przedmiotowej usługi jest terytorium Czech, natomiast podmiot zobowiązany do rozliczenia podatku z tytułu tej transakcji określać będą przepisy obowiązujące na terytorium Czech.

Przykład 2

Polski podatnik świadczy usługi budowlane na rzecz niemieckiego podmiotu niebędącego podatnikiem VAT na nieruchomości położonej w Czechach. W takim przypadku polski podatnik powinien rozliczyć podatek od wartości dodanej w Czechach i udokumentować tę usługę zgodnie z przepisami tam obowiązującymi.

Podstawa prawna: art. 28e ustawy

3. Miejsce świadczenia usług transportu

- **miejsce świadczenia usług transportu pasażerów**

Miejscem świadczenia usług transportu pasażerów jest miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości.

Przykład

Transport pasażerów na trasie Warszawa – Bonn - Paryż odbywa się na terytorium trzech państw. Cena biletu będzie zatem obejmowała VAT naliczony według zasad (stawek podatku) obowiązujących w Polsce, Niemczech i Francji, proporcjonalnie do pokonanych w każdym z tych państw odległości.

Podstawa prawna: art. 28f ust. 1 ustawy

- **miejsce świadczenia usług transportu towarów na rzecz ostatecznych konsumentów**

Miejscem świadczenia usług transportu towarów na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości.

Przykład

Towary transportowane na rzecz osoby prywatnej z Kijowa do Warszawy będą opodatkowane proporcjonalnie do pokonanych w każdym z tych państw odległości.

Podstawa prawna: art. 28f ust. 2 ustawy

- **miejsce świadczenia usług transportu towarów, którego rozpoczęcie i zakończenie ma miejsce odpowiednio na terytorium dwóch różnych państw członkowskich na rzecz ostatecznych konsumentów**

W przypadku gdy rozpoczęcie i zakończenie usług transportu towarów świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami ma miejsce odpowiednio na terytorium dwóch różnych państw członkowskich, miejscem świadczenia jest miejsce, gdzie transport towarów się rozpoczyna. Pod pojęciem miejsca rozpoczęcia transportu należy rozumieć miejsce, w którym faktycznie rozpoczyna się transport towarów, niezależnie od pokonanych odległości do miejsca, gdzie znajdują się towary. Miejsce zakończenia transportu oznacza miejsce, w którym faktycznie kończy się transport towarów.

Przykład

Osoba niebędąca podatnikiem przeprowadza się z Polski do Niemiec. Zleciła ona transport mebli firmie z siedzibą w Czechach. W takim przypadku miejscem świadczenia całej usługi będzie Polska.

Podstawa prawna: art. 28f ust. 3-5 ustawy

4. Miejsce świadczenia usług w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz podobnych usług.

- **usługi w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz podobne usługi, takich jak targi i wystawy, oraz usługi pomocnicze do tych usług, w tym świadczenie usług przez organizatorów usług w tych dziedzinach**
 - **świadczone na rzecz podatników**

Miejsce świadczenia tego rodzaju usług na rzecz podatników określone jest zgodnie z zasadą ogólną wskazaną w art. 28b ustawy, z wyjątkiem usług wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobnych oraz usług pomocniczych do tych usług (patrz niżej)

- świadczone na rzecz podmiotów niebędących podatnikami

Miejscem świadczenia tego rodzaju usług jest miejsce, w którym ta działalność faktycznie jest wykonywana.

Podstawa prawna: art. 28g ust. 2 ustawy

- **usługi wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, oraz usługi pomocnicze związane z usługami wstępu na te imprezy**
 - **świadczone na rzecz podatników**

Miejscem świadczenia tego rodzaju usług jest miejsce, w którym te imprezy faktycznie się odbywają.

Podstawa prawna: art. 28g ust. 1 ustawy

- świadczone na rzecz podmiotów niebędących podatnikami

Miejscem świadczenia tego rodzaju usług jest miejsce, w którym ta działalność faktycznie jest wykonywana.

Podstawa prawna: art. 28g ust. 2 ustawy

Przykład

Bilet wstępu na targi organizowane w Warszawie będzie opodatkowany w Polsce (bez względu na to, kto jest nabywcą biletu).

Podstawa prawna: art. 28g ustawy

5. Miejsce świadczenia usług pomocniczych do usług transportowych, takich jak załadunek, rozładunek, przeładunek lub podobnych usług oraz usług wyceny rzeczowego majątku ruchomego oraz na rzeczowym majątku ruchomym.

W przypadku świadczenia na rzecz podmiotów niebędących podatnikami usług:

- 1) pomocniczych do usług transportowych, takich jak załadunek, rozładunek, przeładunek lub podobnych usług,
- 2) wyceny rzeczowego majątku ruchomego oraz na rzeczowym majątku ruchomym

- miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługi są faktycznie wykonywane.

Przykład

Samochód prowadzony przez obywatela Niemiec uległ wypadkowi, do wyceny rozbitego samochodu znajdującego się na terytorium Polski został wynajęty przez kierowcę tego samochodu niemiecki rzeczoznawca. W takim przypadku, miejscem świadczenia tej usługi będzie Polska i świadczenie tej usługi będzie podlegało polskim przepisom o VAT.

Podstawa prawna: art. 28h ustawy

6. Miejsce świadczenia w przypadku usług restauracyjnych i cateringowych

W przypadku usług restauracyjnych i cateringowych miejscem ich opodatkowania jest miejsce, gdzie te usługi są faktycznie wykonywane. 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.

Wspólnotowe pojęcie 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 różnią się od restauracyjnych tym, że dostawa następuje poza miejscem prowadzenia działalności świadczącego.

Uwaga

Nie należy dla potrzeb określenia miejsca świadczenia uważać za usługi cateringowe ani restauracyjne dostawę przygotowanego lub nieprzygotowanego jedzenia wraz z jego transportem bez żadnych usług dodatkowych.

WAŻNE

Określenie miejsca świadczenia dla usług restauracyjnych i cateringowych na pokładach statków, samolotów lub w pociągach w trakcie części transportu pasażerów wykonywanego na terytorium UE według miejsca rozpoczęcia przewozu osób nie powinno 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 UE przewiduje uproszczony system opodatkowania. Należy zatem przyjąć, że do zidentyfikowania części przewozu osób, która ma miejsce zgodnie z definicją na terytorium UE (art. 22 ust. 5 pkt 1 ustawy), 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 UE, który przewiduje kilka przystanków, nie są istotne miejsca tych przystanków, lecz co do zasady miejsce, w którym rozpoczął się transport tym środkiem transportu (definicje rozpoczęcia i zakończenia transportu pasażerów – art. 22 ust. 5 pkt 2-3 ustawy).

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.

Podstawa prawna: art. 22 ust. 5 oraz art. 28i ustawy

7. 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.

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. 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 lub osoba działająca w jego imieniu faktycznie przejmuje nad nim fizyczną kontrolę.

Przykład

Polska firma wynajmuje na czas targów w Madrycie (6 dni) samochód. Usługa wynajmu zostanie opodatkowana w Hiszpanii.

Podstawa prawna: art. 28j ustawy

8. Miejsce świadczenia usług elektronicznych

- **usługi elektroniczne świadczone na rzecz podatników**

Miejsce świadczenia usług elektronicznych na rzecz podatników określone jest zgodnie z zasadą ogólną wskazaną w art. 28b ustawy.

- **usługi elektroniczne świadczone na rzecz podmiotów niebędących podatnikami:**

- **mających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu poza terytorium Wspólnoty,**
- **posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu na terytorium Wspólnoty przez podatnika, który posiada siedzibę, stałe miejsce zamieszkania (miejsce zwykłego pobytu) lub stałe (zwykłe) miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczy te usługi, poza terytorium Wspólnoty**

Miejscem świadczenia usług elektronicznych w tych przypadkach jest miejsce, gdzie podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu.

Podstawa prawna: art. 28k i art. 28l pkt 10 ustawy.

- **mających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu na terytorium Wspólnoty przez podatnika, który posiada siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub stałe miejsce prowadzenia działalności na terytorium Wspólnoty,**

Miejscem świadczenia usług elektronicznych w ww. przypadku jest co do zasady miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania.

Podstawa prawna: art. 28c ustawy.

Przykład

Osoba fizyczna z Polski uzyskuje dostęp i pobiera za pośrednictwem Internetu muzykę i książki z portalu amerykańskiej firmy (z siedzibą w Stanach Zjednoczonych, bez lokalizacji w Unii Europejskiej). Miejscem świadczenia będzie w takim przypadku terytorium Polski.

Podstawa prawna: art. 28k ustawy

9. Miejsce świadczenia usług „niematerialnych”

Usługi tzw. „niematerialne”, tj. usługi:

- 1) sprzedaży praw lub udzielania licencji i sublicencji, przeniesienia lub cesji praw autorskich, patentów, praw do znaków fabrycznych, handlowych, oddania do używania wspólnego znaku towarowego albo wspólnego znaku towarowego gwarancyjnego, albo innych pokrewnych praw,
- 2) reklamy,

- 3) doradcze, inżynierskie, prawnicze, księgowe oraz podobne usługi,
- 4) przetwarzania danych, dostarczania informacji oraz usługi tłumaczeń,
- 5) bankowe, finansowe, ubezpieczeniowe i reasekuracyjne, z wyjątkiem wynajmu sejfów przez banki,
- 6) dostarczania (oddelegowania) personelu,
- 7) wynajmu, dzierżawy lub innych o podobnym charakterze, których przedmiotem są rzeczy ruchome, z wyjątkiem środków transportu, za które uznaje się również przyczepy i naczepy oraz wagony kolejowe,
- 8) polegające na zapewnieniu dostępu do systemów gazowych, systemów elektroenergetycznych lub do sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej,
- 9) przesyłowe:
 - a) gazu w systemie gazowym,
 - b) energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym,
 - c) energii cieplnej lub chłodniczej przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej,
- 10) bezpośrednio związane z usługami, o których mowa w pkt 8 i 9,
- 11) polegające na zobowiązaniu się do powstrzymania się od dokonania czynności lub posługiwania się prawem, o których mowa w ww. punktach

- **świadczone na rzecz podatników**

Miejsce świadczenia w ww. przypadku określane jest zgodnie z zasadą ogólną wskazaną w art. 28b ustawy.

- **świadczone na rzecz podmiotów niebędących podatnikami:**

- **mających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu poza terytorium Wspólnoty**

Miejscem świadczenia w ww. przypadku jest miejsce, gdzie podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu.

Podstawa prawna: art. 28l ustawy

- **mających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu na terytorium Wspólnoty**

Miejscem świadczenia w ww. przypadku jest co do zasady miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania.

Podstawa prawna: art. 28c ustawy.

Przykłady

Usługa tłumaczenia, wykonana przez polskiego tłumacza na rzecz australijskiego naukowca, nie będzie podlegała opodatkowaniu polskim podatkiem VAT.

Polska firma sprzedaje indywidualnemu nabywcy zamieszkałemu w Kanadzie oprogramowanie komputerowe, które jest pobierane z jej strony internetowej, taka transakcja nie będzie podlegała opodatkowaniu polskim podatkiem VAT.

Podmiot z Norwegii zlecił polskiej firmie dokonanie analizy finansowej firmy, której akcje zamierza nabyć. Taka transakcja nie będzie podlegała opodatkowaniu polskim podatkiem VAT.

Podstawa prawna: art. 28l ustawy.

10. Miejsce świadczenia usług telekomunikacyjnych lub usług nadawczych radiowych i telewizyjnych

- **usługi telekomunikacyjne, nadawcze radiowe i telewizyjne świadczone na rzecz podatników**

Miejsce świadczenia w ww. przypadku określone jest zgodnie z zasadą ogólną wskazaną w art. 28b ustawy.

- **usługi telekomunikacyjne, nadawcze radiowe i telewizyjne świadczone na rzecz podmiotów niebędących podatnikami:**
 - **mających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu poza terytorium Wspólnoty**

Miejscem świadczenia w ww. przypadku jest miejsce, gdzie podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu.

Podstawa prawna: art. 28l pkt 8 i 9 ustawy.

- **posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika, który posiada siedzibę, stałe miejsce zamieszkania (miejsce zwykłego pobytu) lub stałe (zwykłe) miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczy te usługi, poza terytorium Wspólnoty (których faktyczne użytkowanie i wykorzystanie ma miejsce na terytorium państwa członkowskiego, na którym podmiot będący usługobiorcą ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu)**

Miejscem świadczenia w ww. przypadku jest terytorium państwa członkowskiego, na którym podmiot będący usługobiorcą ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu.

Podstawa prawna: art. 28m ustawy

- mających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu na terytorium Wspólnoty przez podatnika, który posiada siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub stałe miejsce prowadzenia działalności na terytorium Wspólnoty,

Miejscem świadczenia w ww. przypadku jest co do zasady miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania.

Podstawa prawna: art. 28c ustawy.

11. Miejsce świadczenia usług turystyki

W przypadku świadczenia usług turystyki, o których mowa w art. 119, miejscem świadczenia jest miejsce, gdzie świadczący usługę ma siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania. Jeśli usługi turystyki są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności usługodawcy znajdującego się w innym miejscu niż jego siedziba lub stałe miejsce zamieszkania, wówczas miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności.

Podstawa prawna: art. 28n ustawy

III. OBLIGATORYJNE STOSOWANIE MECHANIZMU ODWROTNEGO OBCIĄŻENIA ANG. REVERSE CHARGE (TJ. ROZLICZANIA PODATKU PRZEZ NABYWCE)

W przypadku zastosowania zasady ogólnej określenia miejsca świadczenia usług na rzecz podatników - 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) do rozliczenia usług objętych tą zasadą ogólną jest obowiązany usługobiorca. Oznacza to, że polscy usługodawcy świadczący na rzecz podatników z innych państw członkowskich usługi objęte ogólną zasadą określenia miejsca świadczenia nie muszą co do zasady rozliczać VAT w państwie usługobiorcy, gdyż zobowiązany do rozliczenia takich usług jest 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. Analogiczne regulacje stosowane są we wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej.

Również usługodawcy zagraniczni nieposiadający siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski, co do zasady, nie są zobowiązani do rozliczenia podatku od towarów i usług od usług świadczonych na rzecz podatnika podatku od towarów i usług, 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), 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”.

Uwaga 1

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 natomiast 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 rozliczenia podatku VAT.

Uwaga 2

Jeżeli stałe miejsce prowadzenia działalności podatnika jest wykorzystywane przez niego dla celów wsparcia administracyjnego np. rozliczenia księgowe usługi, fakturowanie, taki udział nie stanowi o zaangażowaniu tego miejsca w świadczenie usług.

Podstawa prawna: art. 17 ustawy

IV. OBOWIĄZEK SKŁADANIA INFORMACJI PODSUMOWUJĄCYCH W ODNIESIENIU DO USŁUG

Podatnicy świadczący usługi, dla których miejsce świadczenia określono zgodnie z zasadą ogólną zawartą w art. 28b ustawy, na rzecz podatników podatku od wartości dodanej lub osób prawnych niebędących takimi podatnikami, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, są zobowiązani do złożenia informacji podsumowującej.

Więcej informacji na temat informacji podsumowujących, progów dla składania ich miesięcznie lub kwartalnie, przykładów ich wypełniania znajduje się w broszurze ***„Transakcje wewnątrzwspólnotowe – obowiązek rejestracji i składania informacji podsumowującej”***