

DODATEK AKTUALIZACYJNY

do książki:

VAT przy zarządzie nieruchomościami – wyjaśnienia z przykładami

Stan prawny: 1 lipca 2011 r.

Autor: Grzegorz Tomala

Analiza aktualnych przepisów prawa

Wstęp

Nowelizacja ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, zwanej dalej upton, dokonana ustawą z dnia 9 czerwca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz.U. Nr 134, poz. 780), jest przede wszystkim wynikiem wejścia w życie z dniem 1 lipca rozporządzenia wykonawczego Rady UE nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77 z 23 marca 2011, str. 1), zwanego dalej „rozporządzeniem UE”. Ponadto w celu wyjaśnienia wątpliwości dotyczących definicji złomu i obowiązku opodatkowania od 1 kwietnia 2011 r. nabycia złomu przez kupującego znowelizowano przepisy odnoszące się do tego problemu.

Znaczna część zmian w upton to zmiany wynikające ze zdefiniowania w rozporządzeniu UE pojęć siedziby działalności gospodarczej, stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, stałego miejsca zamieszkania i zwykłego miejsca pobytu, przykładem mogą być art. 3 ust. 3 pkt 2, art. 12 ust. 1 pkt 7, art. 12a ust. 1, art. 15 ust. 7 i 10, art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5, ust. 1a, ust. 5 pkt 1, art. 22 ust. 1 pkt 5 i 6, art. 28b i 28c, art. 28k, art. 28l, art. 28m i 28n, art. 89 ust. 1 pkt 3, art. 96 ust. 14, art. 96a, art. 100 ust. 10 pkt 1, art. 126 ust. 2, art. 131 pkt 2. Brzmienie tych przepisów nie było do końca tożsame z pojęciami użytymi w systematyce rozporządzenia UE oraz w dyrektywie nr 112.

Omówienie istotnych zmian

W **art. 2 pkt 8 i 26** upton dokonano zmian dostosowujących, dotyczących definicji eksportu oraz usług elektronicznych w związku z rozporządzeniem UE oraz art. 146 ust. 1 lit. b dyrektywy nr 112.

Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów – wybór opodatkowania (zmiana w art. 10 ust. 6 i 7)

Przepis ten dotyczy wyboru możliwości opodatkowania WNT przez podatników zwolnionych podmiotowo oraz osoby prawne niebędące podatnikami przed przekroczeniem ustawowego limitu nabyć w wysokości 50.000 zł. Przed nowelizacją można było wybrać opodatkowanie WNT przez złożenie pisemnego oświadczenia o takim wyborze w urzędzie skarbowym. Od 1 lipca jest to również możliwe poprzez podanie dokonującemu dostawy towarów numeru NIP UE (oczywiście jeżeli wcześniej nabywca dokonał stosownej rejestracji). Wybór opodatkowania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów będzie nadal wiążący przez 2 lata, z tym że okres ten będzie biegł od dokonania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, dla którego dokonano takiego wyboru. Przed nowelizacją termin zaczynał się od końca miesiąca, w którym zostało złożone oświadczenie o wyborze opodatkowania.

Obowiązek zapłaty podatku z tytułu nabycia towarów i usług – import usług, nabycie złomu (zmiana w art. 17)

Najistotniejsze zmiany dotyczą pkt 7 w ust. 1 art. 17. Przepis ten po nowelizacji stanowi, iż podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające towary wymienione w załączniku nr 11 do ustawy, jeżeli dokonującym ich dostawy jest podatnik, o którym mowa w art. 15, niekorzystający ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9, a dostawa nie jest objęta zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2 uptu.

Przed nowelizacją przepis ten odnosił się do pojęcia „złomu”. Ponieważ w ustawie nie było definicji „złomu”, powstało wiele wątpliwości, co do zdefiniowania tego pojęcia. Skłoniło to Ministra Finansów do wydania interpretacji ogólnej prawa podatkowego z dnia 2 maja 2011 r. W interpretacji tej za złom dla potrzeb stosowania art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT minister uznał złom metali, w tym złom stalowy (wsadowy i niwsadowy), żeliwny i metali nieżelaznych, jak również złom metali szlachetnych, a także zużyte akumulatory ołowiowe lub ich części.

Od 1 lipca zamiast pojęcia złom uptu precyzyjnie określa towary objęte opodatkowaniem przez nabywcę, poprzez wskazanie ich w dodanym do uptu załączniku nr 11.

Jednocześnie pozostałe warunki, jakie muszą wystąpić, aby nabywca był obowiązany do opodatkowania zakupionych towarów z załącznika nr 11, pozostały bez zmian.

W art. 17 w ust. 1 pkt 4 i 5 uptu dokonano natomiast zmian w związku z wprowadzeniem do ustawy pojęcia „siedziba działalności gospodarczej”. Przepisy te dotyczą obowiązku opodatkowania usług/towarów nabywanych od podatników nieposiadających siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju. Od 1 lipca tak jak w wielu przepisach zmieniono wyrażenie: „siedziby, stałego miejsca zamieszkania” na „siedzibę działalności gospodarczej”. Jednak nowelizacja nie wprowadza zasadniczych zmian w obowiązku opodatkowania.

Przykład

Krajowy podatnik kupuje usługę doradczą od spółki mającej siedzibę rejestrową w Niemczech. Jeżeli spółka ta w Polsce nie posiada stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, które uczestniczyłoby w świadczeniu usługi, to obowiązek zapłaty podatku ciąży na nabywcy (pamiętamy cały czas, iż miejscem świadczenia usług doradczych jest zgodnie z art. 28b ulokowane w państwie nabywcy). Generalnie dyrektywa 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w przepisach dotyczących obowiązku zapłaty podatku odwołuje się do pojęcia „siedziby” dostawcy lub świadczącej usługi.

W znowelizowanych przepisach uptu mowa jest o siedzibie działalności gospodarczej. Posiłkowo za miejsce siedziby działalności gospodarczej możemy uznać miejsce wskazane w art. 10 rozporządzenia UE (o tym przepisie mowa szczegółowo dalej), chociaż przywołany przepis rozporządzenia UE nie odnosi się bezpośrednio do regulacji zawartej w art. 17 uptu. Czyli za „siedzibę działalności gospodarczej” naszego nabywcy uznamy miejsce, w którym są wykonywane funkcje naczelnego zarządu przedsiębiorstwa, a tym miejscem jest najczęściej miejsce siedziby wskazanej w rejestrze podmiotów gospodarczych.

Pojęcie „siedziby działalności gospodarczej” należy odnosić zarówno do osób prawnych, jednostek organizacyjnych, jak i osób fizycznych.

Przykład

Krajowy podatnik kupił usługę od osoby mającej miejsce zamieszkania w Polsce. Jednak prowadzi ona działalność gospodarczą na terenie Niemiec. Tam też jest jej „siedziba działalności gospodarczej”. Nabywca będzie więc zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 zobowiązany do zapłaty VAT. Przed nowelizacją, ponieważ przepis odnosił się do miejsca zamieszkania, mogłaby powstać w omawianej sytuacji wątpliwość co do obowiązku rozliczenia VAT w Polsce przez nabywcę usługi.

W kontekście rozporządzenia UE i art. 17 uptu powinien nas zainteresować art. 53 ust. 2 rozporządzenia UE. Przepis ten doprecyzowuje zasady ustalenia podmiotu obowiązującego do zapłaty

VAT. Przepis ten odnosi się do sytuacji opisanej w art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5 oraz ust. 1a uptu. Przepisy te nakazują zapłacić podatek nabywcy usługi lub towaru, jeżeli kupuje on te usługi lub towary od podatników nieposiadających siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju. Zatem jeżeli podatnik świadczący usługę lub dokonujący dostawę towarów posiada w kraju siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, to jest on obowiązany do zapłaty VAT z tytułu świadczonych przez siebie usług lub dokonywanych dostaw.

Jednak w przypadku gdy usługodawca lub dokonujący dostawy towarów posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, przy czym to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej lub inne miejsce prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy lub dokonującego dostawy towarów, jeżeli usługodawca lub dokonujący dostawy towarów posiada takie inne miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, nie uczestniczy w tych transakcjach, obowiązany do zapłaty będzie nabywca usługi lub towaru¹ (art. 17 ust. 1a uptu).

W przepisie mamy sytuację, w której świadczący usługę, niemający siedziby działalności gospodarczej w Polsce, posiada tutaj stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Jeżeli miejscem świadczenia usługi tego podmiotu jest Polska, ale stałe miejsce prowadzenia działalności nie uczestniczy w świadczeniu, to obowiązany do zapłaty podatku będzie nabywca usługi. Gdyby miejsce to uczestniczyło w świadczeniu usługi, podatek płaciłby świadczący usługę.

W art. 53 ust. 2 rozporządzenia UE wyjaśniono, że w przypadku gdy podatnik ma stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego, w którym należy jest VAT, uznaje się, że to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej nie uczestniczy w dostawie towarów lub świadczeniu usług, chyba że zaplecze techniczne i personel tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej są wykorzystywane przez tego podatnika do celów niezbędnych do realizacji podlegającej opodatkowaniu transakcji dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług w tym państwie członkowskim – przed dostawą towarów lub świadczeniem usług lub w ich trakcie.

W przypadku gdy zasoby stałego miejsca prowadzenia działalności wykorzystuje się jedynie do zadań administracyjnych, takich jak księgowość, fakturowanie i odzyskiwanie należności, uznaje się, że nie są one wykorzystywane do celów realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług.

W przypadku gdy podatnik wystawia jednak fakturę, posługując się numerem identyfikacyjnym VAT nadanym mu przez państwo członkowskie, w którym ma stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, miejsce to uznaje się za uczestniczące w realizacji tej dostawy towarów lub świadczenia usług w tym państwie członkowskim, o ile nie udowodniono, że jest inaczej.

Przykład

Krajowy podatnik zakupił usługę reklamową od podatnika mającego siedzibę działalności gospodarczej we Francji. Usługa jest wykonana faktycznie we Francji, ponieważ tam została zrealizowana i reklama jest emitowana we francuskim radiu. Francuski podmiot ma jednak stałe miejsce działalności gospodarczej w Polsce, dla którego uzyskano rejestrację dla podatku VAT w Polsce. Dla polskiego kontrahenta francuski podmiot wystawił fakturę bez krajowego NIP i VAT z adnotacją, iż podatek płaci nabywca. Sytuacja ta jest jednoznaczna, stałe miejsce działalności nie bierze bowiem udziału w świadczeniu usługi, więc zobowiązany do zapłaty jest nabywca.

Problematyczna sytuacja wystąpiłaby gdyby świadczący usługę wystawił fakturę, posługując się polskim NIP. W takiej sytuacji art. 53 ust. 2 rozporządzenia UE wskazuje, iż stałe miejsce działalności uczestniczy w świadczeniu usługi. Jednak jest to tylko założenie, które funkcjonuje dopóki nie zostanie udowodnione, że jest inaczej.

¹ Wyjątek dotyczy świadczenia przez podmiot zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4 usług, do których ma zastosowanie art. 28e uptu (usługi związane z nieruchomością). W takim przypadku w ogóle nie występuje import usług.

Stale miejsce działalności na użytek omawianego przepisu wskazuje nam art. 53 ust. 1a rozporządzenia UE. Stale miejsce prowadzenia działalności gospodarczej podatnika uwzględnia się wyłącznie wtedy, gdy charakteryzuje się ono wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu dokonanie dostawy towarów lub świadczenie usług, w których uczestniczy.

Koniecznym jest zwrócić uwagę na sytuację wskazaną w art. 54 rozporządzenia UE. Niestety przepis ten w polskiej wersji językowej rozporządzenia jest nieprecyzyjny i zupełnie nieczytelny. Dotyczy on w praktyce sytuacji wskazanej w poniższym przykładzie.

Przykład

Podatnik mający siedzibę działalności gospodarczej w Polsce posiada również stale miejsce działalności gospodarczej w Niemczech. Podatnik ten świadczy usługę informatyczną przy udziale stałego miejsca prowadzenia działalności położonego na terenie Niemiec, ale świadczy ją dla krajowego podatnika. Miejscem świadczenia tej usługi zgodnie z art. 28b uptu jest Polska – miejsce siedziby działalności gospodarczej nabywcy. W tym przypadku zgodnie z postanowieniem art. 54 rozporządzenia UE świadczący usługę będzie obowiązany do jej opodatkowania w Polsce (tam gdzie ma siedzibę działalności gospodarczej). Obowiązek zapłaty podatku będzie ciążył na świadczącym usługę w Polsce nawet jeżeli usługa jest całkowicie świadczona przez placówkę położoną w Niemczech.

Zatem przepis ten dotyczy sytuacji, gdy podatnik ma siedzibę działalności gospodarczej w jednym państwie i stale miejsce działalności w innym państwie. Zgodnie z ustaleniem reguł miejsca świadczenia usług lub dostawy towarów czynność dokonana przez tego podatnika ma być opodatkowana w tym państwie gdzie ma siedzibę. Jednak czynność jest wykonana przez to stale miejsce działalności położone w innym państwie. Przepis art. 54 rozporządzenia stanowi w takim przypadku, iż VAT ma być zapłacony przez dokonującego dostawy lub usługi w państwie, gdzie ma siedzibę działalności gospodarczej, nawet jeżeli siedziba ta nie uczestniczy w wykonywaniu czynności.

Definicja podatnika na potrzeby przepisów dotyczących ustalania miejsca świadczenia usług (zmiana w art. 28a pkt 1 lit. b uptu)

Przepis dotyczy definicji podatnika na potrzeby ustalania miejsca świadczenia usług. Zmiana wynika z brzmienia art. 17 ust. 2 rozporządzenia UE. W art. 28a pkt 1 lit. b uptu dodano wyrazy „lub zobowiązana do identyfikacji”, ponieważ rozporządzenie UE w art. 17 uznaje za podatnika, na potrzeby ustalania miejsca świadczenia usług, również osobę prawną niebędącą podatnikiem zobowiązaną do identyfikacji, dla celów VAT, na mocy art. 214 ust. 1 lit. b dyrektywy 112.

Miejsce świadczenia usług na rzecz podatników (zmiana w art. 28b ust. 1)

Przepis dotyczy zasady ustalania miejsca świadczenia usług na rzecz nabywców będących podatnikami.

Od 1 lipca przepis ten otrzymał następujące brzmienie: „Miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 2–4 oraz art. 28e, art. 28f ust. 1 i 1a, art. 28g ust. 1, art. 28i, art. 28j i art. 28n”.

Zmiana w tym przepisie, podobnie jak w większości przepisów, wiąże się z wprowadzeniem do ustawy pojęcia „siedziby działalności gospodarczej”. Przed nowelizacją przepis odnosił się do „siedziby lub stałego miejsca zamieszkania” nabywcy. Jednak nowelizacja ta nie wprowadza zasadniczej zmiany odnośnie do zasad ustalania miejsca świadczenia usług.

Przykład

Osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania i prowadząca działalność gospodarczą w Niemczech zamówiła u polskiego podatnika usługę marketingową. Zarówno w stanie prawnym przed, jak i po nowelizacji miejsce świadczenia usługi będzie znajdowało się w Niemczech zgodnie z treścią art. 28b

uptu. Zasadniczo powinniśmy stwierdzić, gdzie jest siedziba działalności gospodarczej nabywcy. Ze stanu faktycznego wynika, iż jest w Niemczech.

Definicja „siedziby działalności gospodarczej” zawarta jest w art. 10 rozporządzenia UE. Przepis ten odnosi się do art. 44 i 45 dyrektywy nr 112. Przepisy te są odpowiednikami art. 28b i 28c upty. Przede wszystkim przywołany przepis wskazuje, iż „miejszem siedziby działalności gospodarczej podatnika” jest miejsce, w którym wykonywane są funkcje naczelnego zarządu przedsiębiorstwa. W celu ustalenia miejsca 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. Ponadto rozporządzenie UE przesądza, iż sam adres pocztowy nie może być uznany za miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika.

Art. 28b ust. 1 upty nakazuje ustalić miejsce świadczenia usług według siedziby działalności gospodarczej podatnika-nabywcy. Natomiast przepisy rozporządzenia UE wskazują na zasady ustalania statusu podatkowego nabywcy, tj. czy nabywca jest podatnikiem czy nie. Art. 18 ust. 1 lit. a rozporządzenia UE stanowi, iż o ile usługodawca nie ma odmiennych informacji, może uznać, że usługobiorca prowadzący działalność gospodarczą na terytorium Wspólnoty ma status podatnika, gdy usługobiorca przekazał mu swój indywidualny numer identyfikacyjny VAT i usługodawca uzyska potwierdzenie ważności tego numeru identyfikacyjnego, a także nazwiska/nazwy i adresu przypisanych temu numerowi zgodnie z art. 31 rozporządzenia Rady (WE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej.

Przykład

Polski podatnik świadczy usługę doradczą na rzecz greckiego kontrahenta. Kontrahent stwierdził, iż jest podatnikiem VAT w Grecji, na dowód czego przekazał świadczącemu usługę swój nr VAT nadany w Grecji. Zgodnie z art. 28b upty miejsce świadczenia tej usługi znajduje się w państwie nabywcy, zakładamy bowiem, iż nabywca jest podatnikiem.

W stanie prawnym zaistniałym od 1 lipca powstaje pytanie, czy świadczący usługę, aby uznać, iż nabywca jest podatnikiem musi koniecznie uzyskać potwierdzenie ważności numeru VAT, a także nazwiska/nazwy i adresu przypisanych temu numerowi, jak stanowi art. 18 ust. 1 lit. a rozporządzenia UE. Bezpośrednio w upty nie ma określonego obowiązku potwierdzania numeru VAT (NIP). Status podatnika w zakresie art. 28b stwierdzamy po tym, czy nabywca prowadzi działalność gospodarczą (art. 28a upty). Przy czym upty nie wskazuje na żadne środki formalne, których należy użyć, aby stwierdzać, czy nabywca prowadzi działalność gospodarczą.

Pamiętać jednak trzeba, iż rozporządzenie UE ma moc obowiązującą tak jakby było aktem prawnym krajowym. Moim zdaniem potwierdzenie numeru VAT nabywcy, o którym mowa w art. 18 ust. 1 lit. a rozporządzenia UE, jest fakultatywne. Świadczący usługę może wykazać, iż nabywca jest podatnikiem również w inny sposób. Tym bardziej, iż art. 31 rozporządzenia Rady (WE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej, na podstawie którego ma być dokonana identyfikacja numeru VAT, wchodzi w życie dopiero od 1 stycznia 2012 r. Ponadto rozporządzenie UE nie nakłada na podatnika obowiązku posiadania dowodu potwierdzenia numeru VAT nabywcy i przedłożenia go w momencie kontroli organowi podatkowemu. Oczywiście posiadanie takiego dowodu i możliwość okazania go organowi podatkowemu znacznie ułatwi sytuację świadczącego usługę.

W przypadku usługobiorców prowadzących działalność gospodarczą poza terytorium WE świadczący usługę może uznać, iż taki usługobiorca jest podatnikiem:

– jeżeli uzyska od usługobiorcy zaświadczenie wydane przez właściwe organy podatkowe usługobiorcy, potwierdzające, że usługobiorca prowadzi działalność gospodarczą i uprawniające

go do otrzymania zwrotu VAT na mocy dyrektywy Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty;

- w przypadku gdy usługobiorca nie ma tego zaświadczenia – jeżeli dysponuje numerem VAT lub podobnym numerem nadanym usługobiorcy przez państwo siedziby i służącym identyfikacji przedsiębiorców lub dowolnym innym dowodem potwierdzającym, że usługobiorca jest podatnikiem oraz jeżeli dokona w rozsądnym zakresie weryfikacji rzetelności przedstawionych przez usługobiorcę danych za pomocą zwykłych, handlowych środków bezpieczeństwa, takich jak środki dotyczące kontroli tożsamości lub płatności.

Natomiast zgodnie z art. 18 ust. 2 rozporządzenia UE, o ile usługodawca nie ma odmiennych informacji, może uznać, że usługobiorca prowadzący działalność gospodarczą na terytorium Wspólnoty ma status osoby niebędącej podatnikiem, jeżeli wykaże, że ten usługobiorca nie przekazał mu swojego indywidualnego numeru identyfikacyjnego VAT.

Zmiana redakcyjna w związku z pojęciem „siedziby działalności gospodarczej” podatnika dotyczy również art. 28b ust. 2 uptu. W myśl tego przepisu w przypadku gdy usługi są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności.

Warto pamiętać, iż rozporządzenie UE zawiera wyjaśnienie pojęcia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika odnoszące się do tego przepisu. Definicja ta w rozporządzeniu UE zawarta jest w art. 11 ust. 1 i odnosi się do art. 44 dyrektywy 2006/112/WE, którego to odpowiednikiem jest art. 28b uptu. Stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej oznacza zatem dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, o którym mowa w art. 10 rozporządzenia – które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Fakt posiadania numeru identyfikacyjnego VAT sam w sobie nie jest wystarczający, by uznać, że podatnik posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

Unormowanie w rozporządzeniu UE kwestii stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej jest dosyć istotne. Wcześniej definicja tego pojęcia była przedmiotem orzecznictwa ETS. W orzeczeniach pojawiała się myśl, iż o stałym miejscu prowadzenia działalności można mówić „gdy w miejscu tym znajduje się na stałe zarówno personel, jak i urządzenia techniczne niezbędne do świadczenia usług” (orzeczenia z dnia 4 lipca 1985 r. (168/84), z dnia 2 maja 1996 r. (C-231/94), z dnia 17 lipca 1997 r. (C-190/95).

Jednak w praktyce nadal powstawały wątpliwości, kiedy należy uznać, iż podatnik ma stałe miejsce działalności gospodarczej. Przykładowo w interpretacji z dnia 28 sierpnia 2010 r. nr ILPP2/443-916/10-2/Jka Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu stwierdził, iż przedstawicielstwo jest stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej. Tym samym organ podatkowy wskazał, iż miejscem świadczenia usług, świadczonych na rzecz zagranicznych przedstawicielstw krajowej Spółki jest terytorium kraju, na którym położone jest dane przedstawicielstwo. W konsekwencji spółka (krajowy podatnik) nie miała, zdaniem Dyrektora Izby, obowiązku rozliczać importu usług, ponieważ miejsce świadczenia usług znajdowało się zgodnie z art. 28b ust. 2 uptu poza granicami Polski (gdzie spółka posiadała przedstawicielstwa).

Natomiast Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z dnia 12 sierpnia 2010 r. nr IPPP3/443-412/10-6/IB odmiennie stwierdził, iż przedstawicielstwo nie może być uznane za stałe miejsce działalności gospodarczej. W uzasadnieniu interpretacji Dyrektor stwierdził, iż skoro przedstawicielstwo nie dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na terytorium Polski, które zostały wymienione w art. 5 uptu, to tym samym, jak wskazał Wniosko-

dawca, nie prowadzi działalności gospodarczej na terytorium tego kraju w rozumieniu ustawy o VAT. W związku z powyższym, zdaniem Izby, nie było możliwe określenie stałego miejsca prowadzenia działalności dla takiego podmiotu, który takowej działalności nie prowadzi.

W obu przypadkach przedstawicielstwa były ustanowione do prowadzenia działalności marketingowej i reklamowej.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 rozporządzenia UE wystarczy, aby stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 28b ust. 2 uptu, charakteryzowało 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. Przepis ten nie wskazuje na konieczność świadczenia usług z tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

Dla określenia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługobiorcy, na rzecz którego świadczona jest usługa, usługodawca analizuje charakter i zastosowanie świadczonej usługi.

W przypadku gdy charakter i zastosowanie świadczonej usługi nie pozwalają usługodawcy określić stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego świadczona jest usługa, określając to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, analizuje on w szczególności, czy umowa, zamówienie i numer identyfikacyjny VAT przyznany przez państwo członkowskie usługobiorcy i przekazany usługodawcy przez usługobiorcę wskazują stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej jako miejsce odbioru usługi i czy stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej jest tożsame z podmiotem płacącym za usługę. W przypadku gdy nadal nie można określić stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługobiorcy, na rzecz którego świadczona jest usługa, lub gdy usługi są świadczone na rzecz podatnika w ramach umowy obejmującej co najmniej jedną usługę wykorzystywaną w sposób nieidentyfikowalny i niewymierny, usługodawca ma prawo stwierdzić, że usługi są świadczone na rzecz miejsca, w którym usługobiorca ma siedzibę działalności gospodarczej (art. 22 rozporządzenia UE).

Zmiana została dokonana również w art. 28b ust. 4 uptu przez dodanie do treści przepisu słowa „wyłącznie” w związku z brzmieniem art. 19 akapit 3 rozporządzenia UE. Przepis ten stanowi, że w przypadku gdy jedna i ta sama usługa jest przeznaczona jednocześnie do użytku prywatnego podatnika, w tym jego personelu, jak i do celów związanych z działalnością gospodarczą podatnika, świadczenie tej usługi jest objęte wyłącznie art. 44 dyrektywy 2006/112/WE, pod warunkiem braku nadużyć. Zmiana ta ma zapewnić opodatkowanie usługi, nabytej jednocześnie do celów związanych z działalnością gospodarczą podatnika, jak również wykorzystywaną do celów osobistych, tylko w jednym miejscu. W przypadku zatem gdy usługa będzie przeznaczona zarówno do celów działalności gospodarczej, jak i osobistych podatnika, zastosowanie znajdzie zasada wskazana w przepisie art. 28b ust. 1, 2 lub 3 uptu, natomiast gdy usługa będzie przeznaczona wyłącznie do użytku prywatnego usługobiorcy, w tym jego personelu, miejsce jej świadczenia będzie wyznaczała reguła zawarta w art. 28c uptu.

Nowe brzmienie art. 28b ust. 4 uptu przedstawia się w sposób następujący: „W przypadku świadczenia usług, które są przeznaczone wyłącznie na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych lub członków stowarzyszenia, do określenia miejsca świadczenia stosuje się odpowiednio przepisy art. 28c uptu”.

Miejsce świadczenia usług na rzecz niepodatników (zmiana w art. 28c uptu)

Przepis ten dotyczy zasady ustalania miejsca świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami i tutaj zmiana treści wiąże się z wprowadzeniem do uptu pojęcia „siedziby działalności gospodarczej” świadczącego usługę. Natomiast sama zasada ustalania miejsca świadczenia pozos-

tanie bez zmian i będzie to państwo świadczące usługę z wyjątkami określonymi w przepisie. Art. 28c ust. 1 uptu po nowelizacji brzmi:

„Miejscem świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3 oraz art. 28d, art. 28e, art. 28f ust. 1, 2 i 3, art. 28g ust. 2 i art. 28h–28n”. Zasadę ustalania siedziby działalności gospodarczej podobnie jak w przypadku art. 28b ustala się według wskazówek zawartych w art. 10 rozporządzenia UE.

Jeżeli usługa byłaby świadczona ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy znajdującego się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej (art. 28c ust. 2 uptu).

Na potrzeby stosowania tego przepisu pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy zdefiniowane zostało w art. 11 ust. 2 rozporządzenia UE. Stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” w tym przypadku 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 świadczenie usług, które wykonuje.

Zarówno art. 28b, jak i 28c odnoszą się również do miejsca, w którym nabywca lub odbiorca posiada stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu, jeżeli usługodawca lub usługobiorca nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

Rozporządzenie UE zawiera w art. 12 i 13 definicję „stałego miejsca zamieszkania” osoby fizycznej i „zwykłego miejsca pobytu” osoby fizycznej.

Miejsce świadczenia usług transportowych (art. 28f ust. 1a)

W art. 28f dodano ust. 1a w brzmieniu:

„Miejscem świadczenia usług transportu towarów na rzecz podatnika:

- 1) posiadającego na terytorium kraju siedzibę działalności gospodarczej, stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, dla którego są świadczone te usługi, a w przypadku braku takiej siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej posiadającego na terytorium kraju stałe miejsce zamieszkania albo zwykle miejsce pobytu, jeżeli transport ten jest wykonywany w całości poza terytorium Unii Europejskiej, jest terytorium znajdujące się poza terytorium Unii Europejskiej;
- 2) posiadającego na terytorium państwa trzeciego siedzibę działalności gospodarczej, stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, dla którego są świadczone te usługi, a w przypadku braku takiej siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej posiadającego na terytorium państwa trzeciego stałe miejsce zamieszkania albo zwykle miejsce pobytu, jeżeli transport ten jest wykonywany w całości na terytorium kraju, jest terytorium kraju”.

Regulacja zawarta w art. 28f ust. 1a pkt 1 znajdowała się do końca czerwca w § 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 73, poz. 392).

Natomiast pkt 2 nowo wprowadzonego do art. 28f ust. 1a może budzić kontrowersje i zmienia, w opisanej w nim sytuacji, sposób ustalania miejsca świadczenia usługi transportu towarów.

Przykład

Krajowy podatnik wiezie towar z Krakowa do Gdańska na zlecenie kontrahenta mającego siedzibę działalności gospodarczej na Ukrainie. Ponieważ transport towaru jest dokonywany w całości na terytorium kraju i usługę nabywa podmiot posiadający na terytorium państwa trzeciego (poza UE) siedzibę działalności gospodarczej, miejsce świadczenia usługi będzie w Polsce. Oznacza to koniecz-

ność zastosowania stawki 23% do ww. usługi. Przed nowelizacją do omawianej sytuacji zastosowanie miałby art. 28b uptu i miejsce świadczenia byłoby na Ukrainie, a tym samym usługa nie podlegałaby opodatkowaniu w Polsce.

Miejsce świadczenia usług turystycznych (art. 28n)

W art. 28n uptu dodano ust. 3. Przepis ten dotyczy świadczenia usług turystyki opodatkowanej na zasadzie marży. Generalnie miejscem świadczenia tych usług jest państwo, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku gdy usługodawca nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, miejscem świadczenia usług turystyki jest miejsce, w którym posiada on stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu. W dodanym ust. 3 wskazano właśnie na stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu, jeżeli świadczący usługę turystyczną nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

Kursy walut (art. 31a)

Art. 31a uptu odnosi się do kursów walut stosowanych do podatku VAT. Zasady stosowania kursów walut pozostały bez zasadniczych zmian, natomiast do przepisu dodano ust. 4 dotyczący usług wstępu na imprezy masowe. W przypadku usług wstępu na imprezy masowe w rozumieniu ustawy z dnia 20 marca 2009 r. o bezpieczeństwie imprez masowych (Dz.U. Nr 62, poz. 504 ze zm.) kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania wyrażone w walucie obcej mogą być przeliczane na złote zgodnie z przepisami celnymi stosowanymi na potrzeby obliczania wartości celnej importowanych towarów.

Kursy walut stosowane na potrzeby obliczania wartości celnej można pobrać z internetowej strony Ministerstwa Finansów, zakładka Służba Celna. Zasadniczo jest on ogłaszany dla okresów miesięcznych.

Zatem podatnik, sprzedając bilety wstępu w walucie obcej, np. euro, w danym okresie obowiązywania kursu celnego, może zastosować jednakowy kurs waluty do wszystkich tych transakcji.

Konieczne trzeba pamiętać, iż kurs celny stosujemy jedynie do usług wstępu na imprezy masowe.

Odliczenie podatku naliczonego (art. 88)

W ust. 3a w pkt 1 lit. a art. 88 uptu zrezygnowano z zakazu odliczania podatku naliczonego z faktur wystawionych przez podmiot nieuprawniony do wystawiania faktur lub faktur korygujących. Dotyczyło to w szczególności podatników, którzy otrzymali faktury od podmiotów niezarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni.

Zmiana wynika z uwzględnienia przez ustawodawcę wyroku ETS z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-438/09 Dankowski. Trybunał wskazał, iż przepis ograniczający prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT w odniesieniu do wszelkich czynności dokonywanych przez podatnika, który nie dopełnił obowiązku zarejestrowania się dla celów podatku VAT, wykracza poza zakres dopuszczalny na mocy dyrektywy 112.

Usługi elektroniczne świadczone przez podmioty spoza UE (art. 132 ust. 4)

Przepis ten dotyczy podmiotów zagranicznych świadczących na terytorium Unii Europejskiej (w tym Polski) usługi elektroniczne osobom niepodlegającym opodatkowaniu (nieprowadzącym działalności gospodarczej). Podmioty te są obowiązane do zapłaty VAT na terenie Unii. Zmiana polega na modyfikacji zasad dotyczących zgłoszenia rejestracyjnego dla tych podmiotów dokonywanego w formie elektronicznej. Na skutek nowelizacji nastąpiło odejście od stosowania przy rejestracji dla celów VAT tych podmiotów bezpiecznego podpisu elektronicznego weryfikowanego za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu na rzecz wyłącznego stosowania aplikacji infor-

matycznej udostępnionej na stronie internetowej Ministerstwa Finansów. Powyższa aplikacja była już stosowana przed nowelizacją, jako alternatywa do ww. podpisu na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 października 2004 r. w sprawie innego sposobu dokonywania zgłoszenia informującego o zamiarze skorzystania ze specjalnych procedur rozliczania VAT usług elektronicznych (Dz.U. Nr 224, poz. 2276).

Z uwagi na przeniesienie do ustawy rozwiązań przewidzianych w ww. rozporządzeniu nastąpiło uchylenie ust. 8 w art. 132 zawierającego delegację do wydania przedmiotowego rozporządzenia.

Transport okazjonalny

(Rozdział 7a Szczególna procedura w zakresie świadczenia usług międzynarodowego okazjonalnego przewozu drogowego osób)

Do ustawy dodano nowy rozdział 7a (art. 134a–134c). Przepisy te wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2012 r. Dotyczą podmiotów świadczących wyłącznie usługi międzynarodowego przewozu drogowego, polegającego na okazjonalnym przewozie osób autobusami zarejestrowanymi na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, posiadających siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

Zmiany te są konsekwencją wyroku ETS z dnia 6 maja 2010 r. w sprawie C-311/09 (Komisja Europejska przeciwko Polsce). Nowe przepisy wprowadzają uproszczoną rejestrację i rozliczanie podatku przez podmioty zagraniczne świadczące na terytorium Polski okazjonalne przewozy drogowo-osób pojazdami zarejestrowanymi za granicą.

Uproszczenia w imporcie towarów

Zmiany wynikające z ustawy z dnia 25 marca 2011 r. o ograniczaniu barier administracyjnych dla obywateli i przedsiębiorców; zmiana dotyczy art. 33a, w którym dodano ust. 2a i 2b

Art. 33a upty dotyczy procedury opodatkowania importu towarów bezpośrednio w deklaracji podatkowej (nie płacąc VAT od importu w urzędzie celnym). Warunkiem zastosowania tej procedury jest m.in. przedstawienie w urzędzie celnym zaświadczeń o braku zaległości we wpłatach należnych składek na ubezpieczenie społeczne oraz we wpłatach poszczególnych podatków stanowiących dochód budżetu państwa przekraczających odrębnie z każdego tytułu, w tym odrębnie w każdym podatku, odpowiednio 3% kwoty należnych składek i należnych zobowiązań podatkowych w poszczególnych podatkach oraz potwierdzenia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego.

Zaktualizowany przepis pozwala na przedstawienie zamiast ww. zaświadczeń oświadczenia podatnika o tej samej treści. Oświadczenie to składa się pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań. Składający oświadczenie jest obowiązany do zawarcia w nim klauzuli następującej treści: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia”. Klauzula ta zastępuje pouczenie organu o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań.

Zmiany wynikające z ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. Nr 112, poz. 654)

Zmiany w art. 43 ust. 1 pkt 18, 18a i 19

Zmiany w tych przepisach wynikają z dostosowania upty do pojęć przyjętych w ustawie o działalności leczniczej. Ponieważ ustawa ta wprowadza pojęcie podmiotu leczniczego, nastąpiła również zmiana w ustawie o VAT. Zmiana w upty ma charakter porządkujący i nie zmienia zakresu zwolnień usług medycznych.

Istotne przepisy rozporządzenia UE

Rozporządzenie UE zastępuje rozporządzenie Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 października 2005 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 288 z 29.10.2005, str. 1).

Uchylane rozporządzenie, podobnie jak obowiązujące od 1 lipca, dotyczyło wykonania przepisów dyrektywy w dziedzinie podatku od wartości dodanej (wówczas była to szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977). Część postanowień uchylanego rozporządzenia jest powielana w nowym (np. definicja kształcenia lub przekwalifikowania zawodowego). Jednak nowe rozporządzenie jest o wiele obszerniejsze i zawiera więcej unormowań, które odnoszą się bezpośrednio do podatników.

Ponieważ rozporządzenie UE obowiązuje bezpośrednio i ma być stosowane wprost w poszczególnych państwach UE, w tym w Polsce, warto przeanalizować kilka przepisów, które wydają się być szczególnie interesujące (część z nich została już omówiona przy okazji prezentowania zmian w upton).

Art. 8

W przypadku gdy podatnik jedynie montuje różne części maszyny dostarczone mu w całości przez nabywcę, transakcja taka stanowi świadczenie usług a nie dostawę towaru.

Art. 25

Na użytek stosowania przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług uwzględnia się wyłącznie okoliczności występujące w momencie zajścia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego. Wszelkie późniejsze zmiany dotyczące wykorzystania otrzymanej usługi pozostają bez wpływu na ustalenie miejsce jej świadczenia, pod warunkiem braku nadużyć.

Art. 31

Przepis ten dotyczy ustalania miejsca świadczenia usług pośredników, którzy działają w imieniu i na rzecz innych osób, polegających na pośrednictwie w świadczeniu usług zakwaterowania w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnej funkcji. Do tych usług nie stosujemy art. 28e upton, który stanowi, iż miejscem świadczenia usługi związanej z nieruchomością jest państwo jej położenia.

W tym przypadku stosujemy ogólne zasady ustalania miejsca świadczenia przewidziane w art. 28b upton, jeżeli nabywca usługi jest podatnikiem, lub 28d upton, jeżeli nabywca nie jest podatnikiem.

Art. 38

W przepisie tym podana jest definicja środków transportu, o których mowa w art. 28j oraz art. 28l pkt 7 upton. Przykładowo środki transportu wymienione w tych przepisach zgodnie z treścią art. 38 rozporządzenia UE obejmują przyczepy i naczepy, ale nie są nimi pojazdy trwale unieruchomione ani kontenery.

Art. 39

Art. 28j upton odnosi się do usług krótkoterminowego wynajmu środków transportu. W tym przypadku miejscem świadczenia jest miejsce, w którym te środki transportu są faktycznie oddawane do dyspozycji usługobiorcy. Przepis ten stosuje się, jeżeli ciągle posiadanie środka transportu lub korzystanie z niego przez najemcę trwa przez okres nieprzekraczający 30 dni, a w przypadku jednostek pływających – przez okres nieprzekraczający 90 dni.

W art. 39 rozporządzenia UE zdefiniowano, iż czas ciągłego posiadania lub użytkowania środka transportu, który jest przedmiotem wynajmu, jest określany na podstawie umowy zawartej przez strony.

Umowa jest podstawą domniemania, które można obalić w razie jakichkolwiek przesłanek wynikających ze stanu faktycznego lub prawnego, pozwalających na ustalenie faktycznego czasu ciągłego posiadania lub użytkowania środka transportu. Spowodowane siłą wyższą przekroczenie przewidzianego w umowie czasu wynajmu nie ma wpływu na określenie czasu ciągłego posiadania lub użytkowania środka transportu.

W przypadku gdy wynajem tego samego środka transportu jest objęty następującymi po sobie umowami zawartymi między tymi samymi stronami, czas wynajmu odpowiada okresowi ciągłego posiadania lub użytkowania tego środka transportu na podstawie wszystkich umów.

Umowa i jej przedłużenie stanowią następujące po sobie umowy. Okresy obowiązywania umowy lub umów krótkoterminowego wynajmu, które poprzedzają umowę uznaną za długoterminową, nie są jednak kwestionowane, o ile nie wystąpiły nadużycia.

O ile nie wystąpiły nadużycia, następujące po sobie umowy między tymi samymi stronami dotyczące różnych środków transportu nie są uważane za następujące po sobie umowy.

Art. 40

Ten przepis również dotyczy art. 28j uptu. Miejscem, w którym środek transportu jest faktycznie oddany do dyspozycji najemcy, o którym mowa w art. 28j uptu, jest miejsce, w którym najemca lub osoba trzecia działająca w jego imieniu przejmuje nad nim fizyczne posiadanie.

Art. 43

Przepis wyjaśnia, iż obniżona stawka dotycząca zakwaterowania, o którym mowa w pkt 12 załącznika III do dyrektywy 2006/112/WE (w uptu 8% poz. 163 załącznika nr 3 do uptu), obejmuje wynajem namiotów, przyczep turystycznych lub pojazdów kempingowych, które są instalowane na polach kempingowych i wykorzystywane jako zakwaterowanie.

Art. 44

Definicja usług kształcenia zawodowego może być pomocna przy określaniu zakresu zwolnienia z VAT usług szkoleniowych określonego w art. 43 ust. 1 pkt 29 uptu i § 13 ust. 1 pkt 20 ruptu.

Przepis rozporządzenia UE wyjaśnia, iż usługi w zakresie kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania obejmują nauczanie pozostające w bezpośrednim związku z branżą lub zawodem, jak również nauczanie mające na celu uzyskanie lub uaktualnienie wiedzy do celów zawodowych. Czas trwania kursu w zakresie kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania nie ma w tym przypadku znaczenia.

Art. 52

Jeżeli państwo członkowskie importu wprowadza elektroniczny system umożliwiający wypełnianie formalności celnych, termin „dokument importowy” w art. 178 lit. e) dyrektywy 2006/112/WE obejmuje elektroniczne wersje tych dokumentów, pod warunkiem że pozwalają one na przeprowadzenie kontroli wykonania prawa do odliczenia.

Przepis ten dotyczy elektronicznych potwierdzeń importu towarów. Przy papierowych zgłoszeniach celnych otrzymujemy kartę 8 SAD, która jest podstawą do odliczenia VAT. Przy zgłoszeniach elektronicznych odpowiednikiem poświadczonej przez urząd celny karty 8 SAD jest poświadczony zgłoszenia celnego (tzw. PZC). Art. 52 rozporządzenia UE wyjaśnia, iż elektroniczne poświadczenie zgłoszenia celnego jest podstawą do odliczenia VAT od importu towarów, pod warunkiem że pozwala ono na przeprowadzenie kontroli wykonania prawa do odliczenia.

Art. 55

W przypadku transakcji, o których mowa w art. 262 dyrektywy 2006/112/WE, podatnicy, którym zgodnie z art. 214 tej dyrektywy został nadany indywidualny numer identyfikacyjny VAT, i osoby prawne niebędące podatnikami zidentyfikowane do celów VAT są zobowiązane przekazać – w przy-

padku gdy działają w charakterze podatników – swój numer identyfikacyjny VAT podmiotom dokonującym na ich rzecz dostaw towarów lub świadczenia usług, niezwłocznie po jego uzyskaniu.

Przepis ten nakłada obowiązek przekazywania kontrahentom numerów VAT (NIP) w przypadku WNT, WDT oraz usług, dla których podatnikiem jest nabywca, wykazywanych w informacji podsumowującej.

Obowiązek ten nie dotyczy podatników, o których mowa w art. 10 uptu. Jeżeli są zarejestrowani dla WDT, mogą podać sprzedawcy numer NIP w celu rezygnacji ze zwolnienia z WNT, ale nie muszą tego zrobić.

Istotne zmiany w aktach prawnych wykonawczych wydanych przez Ministra Finansów w związku z nowelizacją uptu

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2011 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 136, poz. 798)

Rozporządzeniem tym znowelizowano rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 73, poz. 392), dalej ruptu. Nowelizacja rozporządzenia weszła w życie z dniem 1 lipca 2011 r.

Zmiana w § 11 ruptu

Przepis ten dotyczy stawki 0% dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz instytucji międzynarodowych (tj. instytucje lub organy Unii Europejskiej, organizacje międzynarodowe, siły zbrojne NATO, misje dyplomatyczne i konsularne). Nowelizacja łagodzi warunki stosowania stawki preferencyjnej. Przede wszystkim ww. podmioty nie muszą przekazywać przed dokonaniem nabycia towarów lub wykonaniem usługi dokonującemu dostawy towarów lub usługodawcy świadectwa zwolnienia z podatku VAT lub podatku akcyzowego. Według znowelizowanego przepisu podmioty te są obowiązane posiadać takie świadectwo.

Zmiana w § 13 ruptu

Przepis ten dotyczy zwolnień z podatku VAT.

Do § 13 dodano zwolnienie dla usług ściśle związanych z usługami w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 24 uptu (§ 13 ust. 1 pkt 26 ruptu). Przepis ten może być stosowany wstecz od 1 stycznia 2011 r.

Zwolnienie to stosuje się do usług ściśle związanych z usługami podstawowymi (w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 24 uptu) dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe (§ 13 ust. 8 uptu).

Kolejne zwolnienie dodano do § 13 ust. 1 w pkt 27 ruptu. Zwolnienie to dotyczy usług, w tym także usługi pośrednictwa, których przedmiotem są udziały w:

- 1) spółkach,
- 2) innych niż spółki podmiotach, jeżeli mają one osobowość prawną – z wyłączeniem usług przechowywania tych udziałów i zarządzania nimi.

Zwolnienie to nie ma zastosowania do usług, których przedmiotem są udziały odzwierciedlające:

- 1) tytuł prawny do towarów;
- 2) tytuł własności nieruchomości;
- 3) prawa rzeczowe dające ich posiadaczowi prawo do korzystania z nieruchomości;
- 4) udziały i inne tytuły prawne dające ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo własności lub posiadania nieruchomości lub jej części.

Natomiast zwolnienie stosujemy również do świadczenia usługi stanowiącej element usługi, który sam stanowi odrębną całość i jest właściwy oraz niezbędny do świadczenia usługi zwolnionej zgodnie z ust. 1 pkt 27.

Przepis § 13 ust. 1 pkt 27 rupu stanowi dostosowanie naszego prawa do dyrektywy nr 112 w zakresie zwolnień podatkowych. Omawiane zwolnienie wynika z art. 135 ust. 1 lit. f dyrektywy nr 112, który z pewnymi wyjątkami zwalnia z VAT transakcje, łącznie z pośrednictwem, jednakże z wyłączeniem przechowywania i zarządzania, których przedmiotem są akcje, udziały w spółkach lub związkach, obligacje i inne papiery wartościowe.

Z uchyleniem od 1 stycznia 2011 r. załącznika nr 4 do upty, który obejmował zwolnieniem ww. usługi nasze prawo nie było w pełni dostosowane do ustawodawstwa unijnego. W związku z powyższym w rozporządzeniu MF również wskazał, iż powyższe zwolnienie może być stosowane od 1 stycznia 2011 r.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2011 r. w sprawie przypadków, w których nie ma konieczności ustanawiania przedstawiciela podatkowego (Dz.U. Nr 136, poz. 796)

Zmiany łączą się z wprowadzeniem pojęcia „siedziby działalności gospodarczej” i nie mają charakteru merytorycznego. Nadal podmiot posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej, wykonujący czynności podlegające opodatkowaniu w Polsce, nie musi ustanawiać przedstawiciela podatkowego w Polsce. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 lipca 2011 r.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2011 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją podatników w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 136, poz. 800)

Nowy wzór zgłoszenia (VAT-R) został oparty na dotychczasowym wzorze zgłoszenia rejestracyjnego określonym w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2004 r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją podatników w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 55, poz. 539 ze zm.). Ostatnio rozporządzenie to było nowelizowane rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją podatników w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 44, poz. 229).

W nowym druku zgłoszenia VAT-R nie ma zasadniczych zmian i wynikają one przede wszystkim z wprowadzenia pojęcia „siedziby działalności gospodarczej” oraz ułatwień, np. dotyczących dokonania oświadczenia o zamiarze wyboru opodatkowania WNT zgodnie z art. 10 ust. 6 upty. Obecnie samo zaznaczenie w części C.3. w poz. 60 kwadratu jest równoznaczne ze złożeniem takiego oświadczenia.

Zgodnie z przepisem przejściowym rozporządzenia do dnia 30 czerwca 2012 r. może być stosowany wzór zgłoszenia rejestracyjnego w zakresie podatku od towarów i usług, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszego rozporządzenia. Przepis ten nie dotyczy podatników nieposiadających siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju.

Rozporządzenie nowelizujące (i nowy wzór VAT-R) weszły w życie z dniem 1 lipca 2011 r. Aktualna na dzień 1 lipca 2011 r. wersja VAT-R ma nr (11).