

## Gazeta prawa i podatków

# Zanim rozliczysz transakcję, przeczytaj uważnie przepisy

09.03.2010, Korneliusz Sawiński Elżbieta Skurczak

**Dana czynność będzie podlegała opodatkowaniu VAT w Polsce tylko wtedy, gdy miejsce jej świadczenia znajduje się na terytorium kraju. Są jednak wyjątki**

Gdy już ustalimy, że wykonując daną czynność, występujemy w roli podatnika i że mieści się ona w katalogu czynności objętych VAT, czas na ustalenie miejsca jej świadczenia (opodatkowania).

Należy podkreślić, że „miejsce świadczenia” jest pojęciem, które w terminologii VAT oznacza po prostu miejsce opodatkowania danej czynności. Co ważne, „miejsce świadczenia” czynności nie zawsze pokrywa się z miejscem jej faktycznego wykonania (w rzeczywistości, jak pokazuje praktyka, pokrywa się raczej rzadko).

Prawidłowe określenie miejsca świadczenia danej czynności może się wiązać z wieloma problemami praktycznymi. Szczególne trudności sprawiają w praktyce transakcje dokonywane pomiędzy podmiotami z różnych państw Unii Europejskiej.

O ile bowiem w przypadku transakcji krajowych wskazanie miejsca świadczenia nie będzie sprawiało większych trudności, o tyle w przypadku transakcji transgranicznych prawidłowe określenie tego miejsca będzie miało kluczowe znaczenie dla ustalenia miejsca opodatkowania danej czynności.

### Dostawy towarów

Opodatkowaniu VAT w Polsce podlegają m.in. odpłatne dostawy towarów na terytorium kraju. A zatem opodatkowane w Polsce są te dostawy, dla których miejscem świadczenia – określonym zgodnie z przepisami o VAT – jest terytorium Polski.

I tak, bez wątpienia, opodatkowaniu w Polsce podlegać będą towary będące przedmiotem dostawy na terytorium Polski, której nie towarzyszy wywóz poza terytorium kraju.

W przypadku dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do nabywcy znajdującego się poza terytorium Polski, istotne jest określenie miejsca, w którym towary te znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu.

W tym bowiem miejscu będzie opodatkowana dostawa tych towarów. W myśl tej zasady opodatkowaniu VAT w Polsce podlegają transakcje wewnątrzwspólnotowej dostawy i eksportu towarów realizowane z terytorium kraju (choć spełnienie określonych warunków umożliwia zastosowanie w stosunku do nich stawki 0 proc.).

Wyjątkiem jest przypadek, w którym towary – pomimo że są wysyłane (transportowane) z Polski za granicę – są tam również instalowane lub montowane przez dokonującego ich dostawy (albo podmiot działający na jego rzecz). Miejscem świadczenia w takiej sytuacji jest miejsce instalacji (montażu) tych towarów.

#### Przykład

Nie będzie podlegała VAT w Polsce dostawa maszyny z jej instalacją realizowana przez polskiego podatnika na terytorium Szwecji.

### Sprzedaż w łańcuchu

W praktyce często pojawiają się wątpliwości związane z określeniem miejsca opodatkowania VAT tzw. transakcji łańcuchowych.

Transakcje takie polegają na tym, że kilka podmiotów dokonuje sprzedaży tego samego towaru, przy czym towar ten jest wydawany przez pierwszy podmiot biorący udział w transakcji bezpośrednio ostatniemu.

#### Przykład

Polski podatnik sprzedaje towar innej spółce z siedzibą w Polsce, ta

poleceniem otrzymanym od polskiego klienta – sprzedawca (tj. pierwszy w łańcuchu) wysyła towar od razu na adres firmy niemieckiej.

W takim przypadku mają miejsce dwie dostawy towarów (pierwsza pomiędzy podmiotami polskimi, druga realizowana przez polskiego nabywcę na rzecz spółki niemieckiej), jednakże pierwszy w kolejności podmiot wydaje towar bezpośrednio ostatniemu.

W przypadku transakcji łańcuchowych przyjmuje się, że wysyłka lub transport danego towaru są przyporządkowane tylko jednej dostawie. Jeżeli towar jest wysyłany lub transportowany przez nabywcę, który dokonuje również jego dostawy, przyjmuje się, że wysyłka lub transport są przyporządkowane dostawie dokonanej dla tego nabywcy.

Alternatywnie, podmiot ten może udowodnić, że transport należy przyporządkować do dostawy dokonanej przez niego na rzecz następnego w łańcuchu podmiotu.

Przy transakcjach łańcuchowych dostawę towarów, która poprzedza wysyłkę lub transport towarów, uznaje się za dokonaną w miejscu rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

Natomiast jeżeli dostawa towarów następuje po wysyłce lub transporcie, uznaje się ją za dokonaną w miejscu zakończenia wysyłki lub transportu.

### W miejscu konsumpcji

Analogicznie jak w przypadku dostaw towarów opodatkowaniu VAT w Polsce podlegają usługi, dla których miejscem świadczenia jest terytorium Polski.

Jeszcze do niedawna (tj. do końca 2009 r.) zasada ogólna mówiła, że miejscem świadczenia usług jest kraj siedziby usługodawcy.

Od tej zasady istniało bardzo wiele wyjątków, np. dla szerokiego wachlarza usług niematerialnych, usług związanych z nieruchomościami czy usług na ruchomym majątku rzeczowym. Od 1 stycznia 2010 r. zasady dotyczące ustalania miejsca świadczenia usług uległy zmianom.

W rezultacie zgodnie z zasadą ogólną usługi świadczone przez polskiego przedsiębiorcę na rzecz podatnika zagranicznego będą opodatkowane w kraju siedziby usługobiorcy.

Jeżeli natomiast usługi te są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności znajdującego się w innym kraju niż siedziba usługobiorcy, to miejscem świadczenia jest to stałe miejsce prowadzenia działalności.

Zmiana przepisów miała na celu realizację zasady opodatkowania usług w miejscu ich konsumpcji.

Od zasady generalnej nadal istnieje jednak wiele wyjątków, np. dla usług związanych z nieruchomościami, usług transportu pasażerów, usług restauracyjnych czy usług krótkoterminowego wynajmu środków transportu.

Dodatkowo w przypadku, gdy usługi są świadczone wprawdzie dla podatników – ale są przeznaczone na cele osobiste podatnika lub jego pracowników – będą one opodatkowane w kraju siedziby (lub stałego miejsca prowadzenia działalności) usługodawcy.

W analogiczny sposób opodatkowane są usługi świadczone na rzecz niepodatników (np. konsumentów). Jednakże w przypadku, gdy polski usługodawca świadczy usługi z katalogu tzw. usług niematerialnych (obejmujących np. usługi doradcze, inżynierskie, prawnicze, księgowo-reklamowe) na rzecz osoby niebędącej podatnikiem, która mieszka poza terytorium Unii Europejskiej, miejscem opodatkowania takich usług będzie kraj zamieszkania usługobiorcy.

Korneliusz Sawiński jest partnerem w dziale doradztwa podatkowego BT&A Elżbieta Skurczak jest tam konsultantką

**Ważne** Prawidłowe określenie miejsca świadczenia wymaga nie tylko odpowiedniej klasyfikacji danej czynności (co samo w sobie może być czasem kłopotliwe), ale także znajomości reguł określania miejsca świadczenia (wynikających z przepisów o VAT), z uwzględnieniem licznych wyjątków.

### Uwaga

Aby uniknąć kłopotów związanych z nieprawidłowym określeniem miejsca świadczenia danej czynności i w konsekwencji błędnym rozliczeniem VAT należy pamiętać, że wszelkie wyjątki dotyczące określenia miejsca świadczenia mają pierwszeństwo przed zastosowaniem zasad ogólnych.

Trzeba zatem zweryfikować, czy dla danej czynności nie zostały przewidziane odrębne zasady.