



www.gofin.pl

PORADNIK VAT DODATEK

10.12.2018 r.

ISSN 2449-9196

Dodatek nr

16

MIEJSCE ŚWIADCZENIA W INTERPRETACJACH ORGANÓW PODATKOWYCH

I. USŁUGI ZWIĄZANE Z NIERUCHOMOŚCIAMI	str. 2
1. Montaż ogrodzeń i balustrad	str. 4
2. Projektowanie i instalacja platformy wiertniczej	str. 6
3. Kompleksowe usługi magazynowo-logistyczne	str. 7
4. Instalacja komór klimatycznych	str. 8
II. DZIAŁALNOŚĆ KULTURALNO-NAUKOWA.....	str. 9
1. Uczestnictwo w kongresie organizowanym na terytorium Polski	str. 10
2. Usługi szkoleniowe świadczone dla zagranicznego kontrahenta.....	str. 12
3. Promowanie produktów podczas kongresu.....	str. 13
4. Otrzymanie grantu za opracowanie publikacji naukowej.....	str. 15
III. USŁUGI NIEMATERIALNE.....	str. 16
1. Doradztwo techniczne w ramach projektu badawczo-rozwojowego	str. 18
2. Świadczenie usług finansowych.....	str. 19
3. Odpłatne udostępnianie urządzeń zagranicznym niepodatnikom	str. 21
IV. USŁUGI RESTAURACYJNE I KATERINGOWE.....	str. 22
1. Organizacja imprezy gastronomicznej	str. 23
2. Sprzedaż gotowych zestawów katering dietetycznego	str. 24
V. USŁUGI TRANSPORTOWE	str. 25
1. Transport wykonywany przez spedytora	str. 27
2. Usługi transportu lotniczego towarów.....	str. 28
3. Transport wykonywany na rzecz podatników nieposiadających numeru VAT UE	str. 29
VI. ŚWIADCZENIE USŁUG W ZAKRESIE TURYSTYKI	str. 30
1. Organizowanie rejsów morskich.....	str. 31
2. Wycieczki dydaktyczne dla uczestników praktyk zawodowych.....	str. 33
3. Pośrednictwo w świadczeniu usług turystycznych	str. 34

I. USŁUGI ZWIĄZANE Z NIERUCHOMOŚCIAMI

W myśl art. 28e ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174), zwanej dalej „ustawą o VAT” usługi związane z nieruchomościami opodatkowane są w miejscu położenia nieruchomości, przy czym regulacje te dotyczą zarówno usług świadczonych dla podatników, jak i ostatecznych konsumentów (podmiotów niebędących podatnikami). Wśród usług, które opodatkowane są w sposób przewidziany w art. 28e znajdują się usługi świadczone przez rzeczoznawców, pośredników w obrocie nieruchomościami, usługi zakwaterowania w hotelach lub obiektach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, użytkowanie i używanie nieruchomości oraz usługi przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takie jak usługi architektów i nadzoru budowlanego.

Ponieważ w ustawie o VAT nie została zawarta definicja nieruchomości, to korzystając z ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm.) można stwierdzić, że nieruchomością są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności (art. 46 § 1 K.c.).

Problem związany z opodatkowaniem usług wykonywanych na nieruchomościach polega głównie na tym, że bardzo wielu czynnościom można taki związek przypisać. Ustawa nie precyzuje jednak jaki powinien to być rodzaj związku ani nie definiuje pojęcia nieruchomości.

Unijny prawodawca chcąc zapewnić jednolity sposób opodatkowania tych usług wprowadził do rozporządzenia wykonawczego 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 nr 77/1 ze zm.) przepisy obowiązujące od 1 stycznia 2017 r., które definiują pojęcie nieruchomości, precyzują zakres usług związanych z nieruchomościami oraz wskazują przykładowe transakcje zaliczane do tej grupy świadczeń.

Na użytek stosowania dyrektywy w sprawie VAT za nieruchomość uznaje się:

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

Bezpośredni charakter związku usług z nieruchomościami określa art. 31a ust. 1 rozporządzenia.

W świetle art. 31a ust. 1 ustawy, usługi związane z nieruchomościami, o których mowa w art. 47 dyrektywy w sprawie VAT, obejmują jedynie te usługi, które mają wystarczająco bezpośredni związek z daną nieruchomością. Usługi uważa się za mające wystarczająco bezpośredni związek z nieruchomością w następujących przypadkach:

- a) gdy wywodzą się z nieruchomości, a dana nieruchomość stanowi element składowy usług i jest elementem centralnym oraz niezbędnym do świadczenia usług;

- b) gdy są świadczone w odniesieniu do nieruchomości i mają na celu zmianę prawnego lub fizycznego stanu danej nieruchomości.

Usługi związane z nieruchomościami – zgodnie z ust. 2 tego artykułu – obejmują w szczególności:

- a) opracowanie planów budynku lub jego części przeznaczonych na określoną działkę, bez względu na to, czy budynek został wzniesiony;
- b) świadczenie usług nadzoru budowlanego lub ochrony na miejscu;
- c) wznoszenie budynku na terenie oraz prace budowlane i rozbiórkowe dotyczące budynku lub jego części;
- d) budowę stałych struktur na terenie, jak również prace budowlane i rozbiórkowe dotyczące stałych struktur, takich jak systemy rurociągów gazowych, wodnych, kanalizacyjnych i podobnych;
- e) prace terenowe, łącznie z usługami rolniczymi, takimi jak orka, siew, nawadnianie i nawożenie;
- f) badanie i ocenę ryzyka dla nieruchomości i jej stanu;
- g) szacowanie wartości nieruchomości, łącznie z przypadkami, kiedy taka usługa jest wymagana na potrzeby ubezpieczenia, w celu ustalenia wartości nieruchomości jako zabezpieczenia kredytu lub w celu oszacowania ryzyka i strat w przypadku sporów;
- h) wynajem lub wdzierżawianie nieruchomości inne niż opisane w art. 31a ust. 3 lit. c), łącznie z przechowywaniem towarów w wyznaczonej do tego określonej części nieruchomości przeznaczonej do wyłącznego użytku przez usługobiorcę;
- i) świadczenie usług zakwaterowania w sektorze hotelarskim lub sektorach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, łącznie z prawem do przebywania w określonym miejscu na podstawie praw do korzystania z nieruchomości w oznaczonym czasie i podobnych;
- j) przyznanie lub przeniesienie praw innych niż objęte art. 31a ust. 2 lit. h) oraz i) do wykorzystania nieruchomości w całości lub w części, łącznie z zezwoleniem na korzystanie z części nieruchomości, np. udzielanie pozwoleń na połów lub polowanie, przyznawanie dostępu do poczekalni w portach lotniczych lub korzystanie z infrastruktury, za którą pobiera się opłaty, takiej jak most lub tunel;
- k) utrzymanie, remont i naprawę budynku lub jego części, łącznie z takimi pracami jak sprzątanie, układanie płytek, tapetowanie i układanie parkietu;
- l) utrzymanie, remont i naprawę stałych struktur, takich jak systemy rurociągów gazowych, wodnych, kanalizacyjnych i podobnych;
- m) instalację lub montaż maszyn lub sprzętu, które po zainstalowaniu lub zamontowaniu są uznane za nieruchomość;
- n) utrzymanie i naprawę oraz kontrolę maszyn lub sprzętu, jak również nadzór nad maszynami lub sprzętem, jeżeli maszyny lub sprzęt są uznane za nieruchomość;
- o) zarządzanie nieruchomościami inne niż zarządzanie portfelem inwestycji w nieruchomości objęte art. 31a ust. 3 lit. g), obejmujące obsługę nieruchomości komercyjnej, przemysłowej lub mieszkalnej przez właściciela nieruchomości lub na jego rzecz;
- p) pośrednictwo w sprzedaży, dzierżawie lub wynajmie nieruchomości oraz ustanowieniu lub przeniesieniu określonych udziałów w nieruchomościach lub praw rzeczowych dotyczących nieruchomości (bez względu na to, czy są one traktowane jako majątek rzeczowy, czy nie), inne niż pośrednictwo objęte art. 31a ust. 3 lit. d);
- q) usługi prawne związane z przeniesieniem tytułu do nieruchomości, ustanowieniem lub przeniesieniem określonych udziałów w nieruchomościach lub praw rzeczowych dotyczących nieruchomości (bez względu na to, czy są one traktowane tak jak rze-

czy), takie jak czynności notarialne lub sporządzanie umów kupna lub sprzedaży nieruchomości, nawet jeżeli transakcja, w wyniku której dochodzi do zmiany stanu prawnego nieruchomości, nie zostaje przeprowadzona.

Do usług związanych z nieruchomościami nie zaliczamy natomiast usług:

- a) opracowania planów budynku lub jego części, jeżeli nie są one przeznaczone na określoną działkę;
- b) przechowywania towarów na terenie nieruchomości, jeżeli żadna część nieruchomości nie jest przeznaczona do wyłącznego użytku przez usługobiorcę;
- c) świadczenia usług reklamowych, nawet jeżeli wiąże się to z wykorzystaniem nieruchomości;
- d) pośrednictwa w świadczeniu usług zakwaterowania hotelowego lub sektorach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, jeżeli pośrednik działa w imieniu i na rzecz osoby trzeciej;
- e) udostępniania miejsca na stoisko podczas targów lub wystaw, łącznie z innymi powiązanymi usługami umożliwiającymi wystawcy przedstawienie towarów, takimi jak projekt stoiska, transport i przechowywanie towarów, udostępnianie maszyn, okablowanie, ubezpieczenie i reklama;
- f) instalacji lub montażu maszyn lub sprzętu, utrzymania i naprawy oraz kontroli maszyn lub sprzętu, jak również nadzoru nad maszynami lub sprzętem, które nie są lub nie stają się częścią nieruchomości;
- g) zarządzania portfelem inwestycji w nieruchomości;
- h) usług prawnych powiązanych z umowami, innych niż objęte art. 31a ust. 2 lit. q), łącznie z doradztwem dotyczącym warunków umowy dotyczącej przeniesienia nieruchomości lub wykonania takiej umowy lub też udowodnienia istnienia takiej umowy, jeżeli takie usługi nie dotyczą przeniesienia tytułu do nieruchomości.

1. Montaż ogrodzeń i balustrad

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 października 2018 r., nr 0112-KDIL1-3.4012.484.2018.2.JN)

„(...) Zgodnie z przepisem art. 28e ustawy jedynie świadczenie usług, które pozostaje w wystarczająco bezpośrednim związku z nieruchomością, mieści się w zakresie jego stosowania. Konieczne jest, aby przedmiotem świadczenia usług była sama nieruchomość. Tak dzieje się w szczególności wówczas, gdy nieruchomość określona w sposób wyraźny należy uznać za konstytutywny element świadczenia usług, jako że stanowi ona centralny i nieodzowny element tego świadczenia. Norma art. 28e ustawy ma zastosowanie, gdy nieruchomość sama stanowi przedmiot świadczenia.

Przepisowi art. 28e ustawy odpowiada zapis art. 47 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.) – zwanej dalej dyrektywą 2006/112/WE – zgodnie z którym, miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomościami, w tym usług rzeczoznawców i agentów nieruchomości, usług zakwaterowania w sektorze hotelarskim lub sektorach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub w miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, przyznawanie prawa użytkowania nieruchomości oraz usług związanych z przygotowywaniem i koordynacją prac budowlanych, takich jak usługi architektów i biur nadzoru budowlanego, jest miejsce, w którym znajduje się dana nieruchomość.

Ustawa nie zawiera definicji pojęcia „nieruchomość” oraz pojęcia „usługi związanej z nieruchomościami”. Niemniej jednak ustawodawca unijny wychodząc naprzeciw oczekiwaniom

państw członkowskich wprowadził rozporządzeniem wykonawczym Rady (UE) nr 1042/2013 z dnia 7 października 2013 r. (Dz. Urz. UE L nr 284 z 26.10.2013 r., s. 1) do 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 23.03.2011, str. 1, z późn. zm.) – zwanego dalej rozporządzeniem 282/2011 – pojęcie „nieruchomość”, jak również wyjaśnił, na czym polegają „usługi związane z nieruchomościami”. Art. 13b, 31a rozporządzenia 282/2011 stosuje się od dnia 1 stycznia 2017 r. Niniejsze rozporządzenie wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich.

Jak stanowi art. 13b rozporządzenia 282/2011 – do celów stosowania dyrektywy 2006/112/WE za „nieruchomość” uznaje się:

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

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

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

Rozwiązania wprowadzone rozporządzeniem 282/2011 mają na celu doprowadzić w całej Unii Europejskiej do wspólnej wykładni i spójnego stosowania przepisu szczególnego, jakim jest art. 47 dyrektywy 2006/112/WE.

Zgodnie z przepisem art. 28e ustawy jedynie świadczenie usług, które pozostaje w wystarczająco bezpośrednim związku z nieruchomością, mieści się w zakresie jego stosowania. Konieczne jest, aby przedmiotem świadczenia usług była sama nieruchomość. Tak dzieje się w szczególności wówczas, gdy nieruchomość określoną w sposób wyraźny należy uznać za konstytutywny element świadczenia usług, jako że stanowi ona centralny i nieodzowny element tego świadczenia. Norma art. 28e ma zastosowanie, gdy nieruchomość sama stanowi przedmiot świadczenia.

W stanie faktycznym (...) – jak wskazał Wnioskodawca – towary (ogrodzenie – panele ogrodzeniowe i słupki metalowe, balkonowe balustrady metalowe czy schody) są przytwierdzone w taki sposób, że nie można ich w łatwy sposób zdemontować i przenieść. Elementy te, po zamontowaniu, stanowią część składową nieruchomości, na której są montowane. Ich demontaż spowoduje uszkodzenie nieruchomości oraz odłączanych elementów towaru. Po zdemontowaniu towar (ogrodzenie, balkonowe balustrady metalowe czy schody) nie może być przeniesiony bez jego zniszczenia i/lub zmiany konstrukcji. Montowane panele ogrodzeniowe (...) są przewiercane i mocowane śrubami do konstrukcji budynków lub słup-

ków metalowych, z kolei balustrady czy schody (...) są przewiercane i mocowane śrubami do konstrukcji budynków i/lub posadzek.

Mając na uwadze powyższe oraz treść powołanych przepisów należy stwierdzić, że usługi budowlano-montażowe wykonywane przez Wnioskodawcę (montaż ogrodzenia oraz konstrukcji stalowych w postaci balustrad balkonowych czy schodów) stanowią usługi związane z nieruchomością.

Zatem miejscem świadczenia i opodatkowania usług budowlano-montażowych polegających na zamontowaniu ogrodzenia, balkonowych balustrad metalowych czy schodów jest – zgodnie z art. 28e ust. 1 ustawy – miejsce położenia nieruchomości, tj. Niemcy. W związku z powyższym usługi te nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na terytorium kraju. (...)”

2. Projektowanie i instalacja platformy wiertniczej

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 września 2018 r., nr 0112-KDIL1-3.4012.465.2018.2.PR)

„(...) Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca jest podatnikiem podatku od towarów i usług zarejestrowanym dla celów tego podatku na terytorium Polski i planuje rozpocząć świadczenie usług polegających na pomiarze rur oraz innych części instalacji, przygotowywaniu trójwymiarowego modelu instalacji, wykonywaniu projektu nowych rur oraz instalacji, nadzorowanie procesu produkcji rur i ich instalacji. Usługi te będą realizowane na rzecz Klienta z siedzibą w Wielkiej Brytanii i będą dotyczyły platformy wiertniczej znajdującej się na wodach przybrzeżnych Wybrzeża Kości Słoniowej.

Wnioskodawca wskazał, że platforma wiertnicza stanowi konstrukcję osadzoną poniżej poziomu morza, której nie można w łatwy sposób zdemontować lub przenieść. Platforma wiertnicza jest osadzona w dnie morskim przy pomocy stalowej ramy podtrzymującej, potocznie zwanej nogami platformy (konstrukcja typu „jacket”) i jest na stałe połączona z dnem morskim.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że opisana wyżej platforma wiertnicza stanowi nieruchomość w rozumieniu art. 13b lit. b) rozporządzenia 282/2011.

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

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

Rozwiązania wprowadzone rozporządzeniem 282/2011 mają na celu doprowadzić w całej Unii Europejskiej do wspólnej wykładni i spójnego stosowania przepisu szczególnego, jakim jest art. 47 dyrektywy 2006/112/WE.

Zgodnie z przepisem art. 28e ustawy jedynie świadczenie usług, które pozostaje w wystarczająco bezpośrednim związku z nieruchomością, mieści się w zakresie jego stosowania. Konieczne jest, aby przedmiotem świadczenia usług była sama nieruchomość. Tak dzieje się w szczególności wówczas, gdy nieruchomość określona w sposób wyraźny należy uznać za konstytutywny element świadczenia usług, jako że stanowi ona centralny i nie-

odzewny element tego świadczenia. Norma art. 28e ma zastosowanie, gdy nieruchomość sama stanowi przedmiot świadczenia.

Jak wyjaśnił Wnioskodawca, usługi: pomiaru rur i innych instalacji, przygotowania trójwymiarowego modelu instalacji oraz wykonania projektu nowych rur i instalacji będą dotyczyły stałych struktur zainstalowanych na stałe w konstrukcji platformy wiertniczej, które nie będą mogły być przeniesione bez zniszczenia lub zmiany konstrukcji. Model, jak i projekt będzie dotyczył instalacji znajdujących się na konkretnej platformie wiertniczej znajdującej się na wodach przybrzeżnych Wybrzeża Kości Słoniowej. Natomiast usługa nadzorowania procesu produkcji będzie polegała na pomiarze rur w celu sprawdzenia czy zostały one wykonane zgodnie z projektem, w szczególności sprawdzane będą wymiary rur oraz rodzaj użytych materiałów i części. Nadzór nad procesem instalacji będzie polegał na wykonywaniu pomiarów w celu wskazania, w którym miejscu powinny być zainstalowane nowe rury oraz dokonywaniu inwentaryzacji powykonawczej w celu potwierdzenia wykonania montażu zgodnie z projektem. Usługa nadzoru nad instalacją rur będzie dotyczyła stałych struktur zainstalowanych na stałe w konstrukcji platformy wiertniczej, które nie będą mogły być przeniesione bez zniszczenia lub zmiany konstrukcji platformy wiertniczej.

Biorąc pod uwagę przedstawiony opis sprawy należy stwierdzić, że usługi polegające na pomiarze rur oraz innych części instalacji, przygotowywaniu trójwymiarowego modelu instalacji, wykonywaniu projektu nowych rur oraz instalacji, nadzorowaniu procesu produkcji rur i ich instalacji, które będą dotyczyły platformy wiertniczej będą usługami związanymi z nieruchomością (konkretną platformą wiertniczą), o których mowa w art. 28e ustawy. W związku z tym, miejscem ich świadczenia (opodatkowania) będzie państwo, na terytorium którego położona jest platforma wiertnicza, tj. terytorium Wybrzeża Kości Słoniowej. Zatem usługi te nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na terytorium Polski. (...)”

3. Kompleksowe usługi magazynowo-logistyczne

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21 września 2018 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.474.2018.2.RM)

„(...) Jak wynika z (...) art. 28b ust. 1 ustawy, miejscem świadczenia usług w przypadku ich świadczenia na rzecz podatnika jest, co do zasady, miejsce, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności. Jednakże dla niektórych usług, w tym dla usług związanych z nieruchomością ustawodawca przewidział szczególne zasady określenia miejsca świadczenia, które wyraził w art. 28e ustawy. Zgodnie z tym przepisem miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomością jest miejsce położenia nieruchomości.

Przenosząc powyższe ustalenia na grunt rozpoznawanej sprawy wskazać należy, że skoro Wnioskodawca będzie nabywał od Zainteresowanego kompleksową usługę magazynowo-logistyczną, w ramach której Zainteresowany będzie przechowywać produkty Wnioskodawcy oraz będzie świadczył inne usługi związane z przechowywaniem produktów, w tym pakowanie, załadunek produktów lub udostępnienie produktów do odbioru, transport produktów do i w magazynie oraz będzie przygotowywał odpowiednią dokumentację dotyczącą magazynowania i transportu produktów – miejsce świadczenia usługi magazynowo-logistycznej powinno być ustalone na podstawie zasady ogólnej określonej w art. 28b ustawy. Wnioskodawca wskazał bowiem, że nie będzie miał prawa do dysponowania powierzchnią w fabryce Zainteresowanego, jak też nie będzie faktycznie wykorzystywał takiej powierzchni. W ramach Umowy zostanie wskazane konkretne miejsce wykonania usługi, jednakże

Wnioskodawca nie będzie nabywał prawa do używania całości ani części żadnej wyraźnie określonej nieruchomości. Wnioskodawcy i Zainteresowanego nie będzie łączył jakikolwiek stosunek najmu w związku ze świadczeniem przedmiotowych usług. Zainteresowany według własnego uznania będzie decydował o sposobie świadczenia usług, w tym o wyborze miejsca (części fabryki) przechowywania produktów Wnioskodawcy.

Zatem skoro Wnioskodawcy nie zostało przyznane prawo używania całości lub części wyraźnie określonej nieruchomości nie można uznać, że usługa magazynowo-logistyczna stanowi usługę związaną z nieruchomością, o której mowa w art. 28e ustawy. W konsekwencji przy ustalaniu miejsca świadczenia usługi logistyczno-magazynowej art. 28e ustawy nie znajdzie zastosowania. Wobec powyższego miejsce świadczenia (opodatkowania) usług magazynowo-logistycznych wykonywanych na rzecz Wnioskodawcy, należy ustalić zgodnie z zasadą ogólną.

Tym samym skoro Wnioskodawca, będący podatnikiem w rozumieniu art. 28a ustawy, posiada siedzibę działalności gospodarczej poza terytorium kraju i jak wskazał Wnioskodawca nie posiada on na terenie Polski stałego miejsca prowadzenia działalności – to miejscem świadczenia i opodatkowania usługi magazynowo-logistycznej będzie, zgodnie z art. 28b ust. 1 ustawy, terytorium państwa, w którym usługobiorca ma swoją siedzibę, tj. Niemcy. W konsekwencji, przedmiotowe usługi nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w Polsce. (...)”

4. Instalacja komór klimatycznych

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21 maja 2018 r., nr 0113-KD IPT1-2.4012.182.2018.2.AJB)

„(...) Jak wynika z opisu sprawy Spółka z Austrii będąca zarejestrowanym podatnikiem podatku VAT jest producentem urządzeń, które następnie stanowią przedmiot dostawy dla inwestorów (zakładów mięsnych) położonych na terenie Polski. W procesie budowy linii technologicznych Wnioskodawca wykonuje montaż komór klimatycznych na zlecenie kontrahenta z Austrii, który jest podatnikiem w rozumieniu art. 28a ustawy VAT. Stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej kontrahenta Wnioskodawcy znajduje się w tym samym miejscu gdzie jest jego siedziba, tj. w Austrii. System kanałów powietrznych montowany przez Wnioskodawcę w przygotowanej nieruchomości położonej w Polsce polega na montażu do ścian i ewentualnie stropu (połączenie śrubowe kanałów doprowadzających powietrze z kanałów ssących, kanałów nadmuchowych po ścianach zewnętrznych, ewentualnie kanałów ssących pod stropem, kanałów dolotowych świeżego powietrza, kanałów odprowadzających zużyte powietrze na zewnątrz nieruchomości). Istnieje ścisły związek przygotowanej nieruchomości z wymiarami elementów systemu powietrza oraz z objętością nieruchomości, z przegrodami (przepustnicami) kanałów powietrza. Nieruchomość względnie część nieruchomości jako centralne ogniwo komory klimatycznej jest związana modernizacyjnie ze wszystkimi instalacjami, w tym z systemem instalacji powietrznych. Stanowią one powiązanie instalacji technologicznych z konkretną, zindywidualizowaną nieruchomością.

Biorąc pod uwagę opis sprawy oraz powołane przepisy stwierdzić należy, że świadczone przez Wnioskodawcę usługi montażu komór klimatycznych są ściśle związane z konkretnymi nieruchomościami położonymi na terytorium Polski. Tym samym miejscem świadczenia usług montażu komór klimatycznych, zgodnie z art. 28e ustawy jest miejsce położenia nieruchomości. Wobec powyższego, skoro ww. usługi świadczone przez Wnioskodawcę związane są z konkretnymi nieruchomościami położonymi na terytorium Polski, to miejscem

świadczenia i opodatkowania przedmiotowych usług jest terytorium kraju, tj. Polska. W konsekwencji uznać należy, że Wnioskodawca fakturując, wykonane na zlecenie kontrahenta z Austrii, usługi montażu komór klimatycznych zasadnie stosuje art. 28e ustawy ustalając miejsce świadczenia i opodatkowania przedmiotowych usług. (...)”

II. DZIAŁALNOŚĆ KULTURALNO-NAUKOWA

Ustawodawca rozróżnił w ustawie o VAT:

- 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 (art. 28g ust. 1),
- usługi w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz usługi podobne do tych usług, takie jak targi, wystawy oraz usługi pomocnicze do tych usług, w tym świadczenie usług przez organizatorów usług w tych dziedzinach (art. 28g ust. 2).

Jeśli usługobiorcą jest podatnik, wówczas miejscem opodatkowania ww. usług jest:

- dla usług wstępu na imprezy kulturalne, o których mowa w art. 28g ust. 1 ustawy – miejsce, gdzie imprezy te faktycznie się odbywają,
- dla usług, o których mowa w art. 28g ust. 2 – miejsce gdzie usługobiorca ma siedzibę (zasada ogólna określona w art. 28b ust. 1).

Miejsce świadczenia usług w zakresie organizacji imprez w dziedzinie kultury (sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz podobnych usług) na rzecz podmiotów posiadających status podatnika, należy ustalić zgodnie z zasadą ogólną. W myśl bowiem art. 28b ust. 1 ustawy o VAT, miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej.

Usługi wstępu na imprezy kulturalne, o których mowa w art. 28g ust. 1 ustawy – w sytuacji gdy usługobiorcą jest podatnik – opodatkowane są w miejscu, gdzie imprezy te faktycznie się odbywają.

Usługi wstępu polegają na tym, że nabywcy zostaje przyznane prawo do uczestniczenia w danej imprezie, czyli znajdowania się w miejscu, w którym odbywa się ta impreza. Zgodnie z art. 32 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, usługi wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, obejmują świadczenie usług, których podstawową cechą jest przyznawanie prawa wstępu w zamian za bilet lub opłatę, w tym opłatę w formie abonamentu, biletu okresowego lub opłaty okresowej.

Art. 32 ust. 2 rozporządzenia uściśla, iż usługi wstępu, o których mowa w ust. 1 mają zastosowanie w szczególności do prawa wstępu na:

- a) spektakle, przedstawienia teatralne, występy cyrkowe, targi, do parków rozrywki, na koncerty, wystawy, jak również inne podobne wydarzenia kulturalne;
- b) wydarzenia sportowe, takie jak mecze lub zawody;
- c) wydarzenia edukacyjne i naukowe, takie jak konferencje i seminaria.

Przy czym zasada powyższa nie dotyczy korzystania z obiektów, takich jak sale gimnastyczne i inne, w zamian za opłatę.

Usługi wstępu na różnego rodzaju imprezy kulturalne, naukowe lub sportowe polegają na tym, że usługobiorca po dokonaniu płatności uzyskuje prawo do uczestniczenia w określonym wydarzeniu. Nabycie tego typu usługi może, lecz nie musi wiązać się z otrzymaniem biletu uprawniającego do wstępu na określoną imprezę.

Uczestnictwo w wydarzeniu może mieć charakter zarówno czynny, jak i bierny. Przepisy mówią o udziale w konferencji lub seminarium bez względu na to jaki jest jego (udziału) charakter.

Natomiast usługi w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz usługi podobne do tych usług, takich jak targi, wystawy oraz usługi pomocnicze do tych usług (mieścić się tu będzie również świadczenie usług przez organizatorów usług w tych dziedzinach), świadczone dla podmiotów niebędących podatnikami opodatkowane są w miejscu, gdzie faktycznie są wykonywane.

1. Uczestnictwo w kongresie organizowanym na terytorium Polski

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 lipca 2018 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.290.2018.1.KT)

„(...) W odniesieniu do pewnych kategorii usług przepisy ustawy wprowadzają szczególne regulacje dotyczące miejsca świadczenia. Jednym z wyjątków od zasady wyrażonej w art. 28b ust. 1 ustawy jest świadczenie – na rzecz podatnika w rozumieniu art. 28a ustawy – usług wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych związanych z usługami wstępu na te imprezy, dla których miejscem świadczenia jest miejsce, w którym te imprezy faktycznie się odbywają – o czym stanowi art. 28g ust. 1 ustawy.

(...) Odnosząc się do usług (...) obejmujących wstęp na teren wystawy organizowanej przez Spółkę oraz uczestnictwo w Kongresie, należy zauważyć, że reguła dotycząca ustalenia miejsca świadczenia na podstawie art. 28g ust. 1 ustawy odnosi się do usług świadczonych na rzecz podatników i dotyczy, po pierwsze, usług wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, a po drugie, usług pomocniczych do usług, o których mowa wyżej. Usługa wstępu to usługa, na mocy której nabywcy przyznane zostaje prawo do uczestniczenia w danej imprezie, znajdowania się w miejscu, w którym ta impreza się odbywa.

Również art. 53 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11 grudnia 2006 r., str. 1, z późn. zm.) wskazuje, że miejscem świadczenia usług wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych związanych z usługami wstępu na te imprezy, świadczonych na rzecz podatnika, jest miejsce, w którym te imprezy faktycznie się odbywają.

W kontekście ustalenia miejsca świadczenia usług wstępu konieczne jest także odwołanie się do 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, str. 1), które w art. 32 zdefiniowało pojęcie usług wstępu poprzez m.in. wskazanie, jakie usługi wchodzą w zakres tego pojęcia.

Stosownie do art. 32 ust. 1 ww. rozporządzenia, usługi wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, o których mowa w art. 53 dyrektywy 2006/112/WE, obejmują świadczenie usług, których podstawową cechą jest przyznawanie prawa wstępu w zamian za bilet lub opłatę, w tym opłatę w formie abonamentu, biletu okresowego lub opłaty okresowej.

Z kolei w myśl art. 32 ust. 2 tego rozporządzenia, ustęp 1 ma zastosowanie w szczególności do:

- prawa wstępu na spektakle, przedstawienia teatralne, występy cyrkowe, targi, do parków rozrywki, na koncerty, wystawy, jak również inne podobne wydarzenia kulturalne;

- prawa wstępu na wydarzenia sportowe, takie jak mecze lub zawody;
- prawa wstępu na wydarzenia edukacyjne i naukowe, takie jak konferencje i seminaria.

Zatem art. 32 rozporządzenia 282/2011 definiuje „usługi wstępu” odnosząc je w szczególności do przyznania prawa wstępu na imprezy takie jak spektakle, przedstawienia teatralne, występy cyrkowe, targi, do parków rozrywki, na koncerty, wystawy, jak również inne podobne wydarzenia kulturalne, a także przyznanie prawa wstępu na wydarzenia sportowe, takie jak mecze lub zawody oraz przyznanie prawa wstępu na wydarzenia edukacyjne i naukowe, takie jak konferencje i seminaria. Zakup usługi wstępu na konferencje czy seminaria (zakup biletu wstępu) nie oznacza, że celem jest wstęp sam w sobie, ale oznacza chęć uczestniczenia w danym wydarzeniu naukowym czy edukacyjnym.

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

W świetle powołanych regulacji prawnych należy stwierdzić, że w przedstawionej sprawie, w przypadku usług uczestnictwa (...) mamy niewątpliwie do czynienia z uczestnictwem nabywców w Kongresie (wystawie) zorganizowanym przez Wnioskodawcę. W ramach nabywanego świadczenia Uczestnik miał prawo do wstępu na teren wystawy i udziału w Kongresie oraz wydarzeniach okołokongresowych, a także miał zapewnione zakwaterowanie i wyżywienie podczas Kongresu. Z założenia Uczestnik nie miał możliwości zakupu samego uczestnictwa bez noclegu (możliwość taka pojawiła się dopiero w związku z wyczerpaniem puli zarezerwowanych miejsc noclegowych) czy wyżywienia. Nabywcy chętni do zakupu wstępu na Kongres (oraz uczestnictwa w nim i wydarzeniach okołokongresowych) mieli możliwość zakupu wyłącznie całego pakietu świadczeń związanych z uczestnictwem w Kongresie, tj. prawa wstępu, prawa do wyżywienia oraz prawa do noclegu. Jak podkreślił Wnioskodawca, Kongres był adresowany głównie do podmiotów zagranicznych i możliwość wzięcia w nim udziału wymagała zapewnienia pobytu na terytorium Polski w okolicach miejsca organizacji Kongresu, zaś uczestnictwo w kilkudniowym wydarzeniu wymagało zapewnienia Uczestnikom wyżywienia w trakcie Kongresu. Zapewnienie noclegu i wyżywienia Uczestnikom w trakcie Kongresu nie służyło innym celom niż pełny udział w Kongresie (Wnioskodawca nie oferował usług noclegowych i wyżywienia bez związku z Kongresem).

Trzeba zauważyć, że – zgodnie z przytoczonymi wyżej przepisami – usługi wstępu na tego typu wydarzenia obejmują świadczenie usług, których podstawową cechą jest przyznawanie prawa wstępu w zamian za opłatę. Co istotne, opłata dotyczy zawsze udziału w danym wydarzeniu, nie zaś samego wstępu na organizowaną imprezę. Zatem usługa wstępu obejmuje, co do zasady, prawo do udziału w sesjach, wykładach, panelach dyskusyjnych czy uczestnictwa w imprezach towarzyszących przewidzianych w programie wydarzenia, czyli te elementy, które z reguły zawierają się w tzw. opłacie wstępu, a podmiot nabywający usługę wstępu ma możliwość szerokiego dostępu do wydarzenia nieograniczającego się jedynie do fizycznego wstępu do miejsca gdzie odbywają się targi, wystawa, konferencja czy kongres.

Ponadto, biorąc pod uwagę przedstawiony opis sprawy należy uznać, że dodatkowe świadczenia zapewnione przez Spółkę w ramach usługi Uczestnictwa (...) w postaci wyżywienia i zakwaterowania uczestników Kongresu stanowią usługi pomocnicze związane z usługami wstępu, o których mowa w art. 28g ust. 1 ustawy oraz art. 33 ww. rozporządzenia nr 282/2011.

Tym samym, oferowane przez Wnioskodawcę usługi uczestnictwa w Kongresie zorganizowanym przez Spółkę na terytorium Polski (...), należy uznać w całości za usługi wstępu, dla których – stosownie do art. 28g ust. 1 ustawy – miejscem świadczenia jest terytorium państwa, w którym wydarzenie (Kongres-wystawa) się odbywa. Oznacza to, że usługi te podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów w Polsce.

Przy czym, powyższa kwalifikacja prawna ma zastosowanie do usług wstępu świadczonych na rzecz podatnika, w rozumieniu art. 28a ustawy. Natomiast w przypadku wykonywania tych usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, miejscem ich opodatkowania – ze względu na siedzibę Wnioskodawcy (usługodawcy) – będzie również terytorium Polski, ale w oparciu o regulację cyt. wyżej art. 28c ustawy. (...)

2. Usługi szkoleniowe świadczone dla zagranicznego kontrahenta

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17 kwietnia 2018 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.182.2018.1.PC)

„(...) Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT i posiada siedzibę oraz zarząd na terytorium Polski. Wnioskodawca jest również zarejestrowany jako podatnik VAT UE. Wnioskodawca nawiązał współpracę z podmiotem prawa brytyjskiego. Kontrahent jest zarejestrowany na potrzeby podatku od wartości dodanej, jest przy tym podatnikiem VAT UE. Kontrahent nie posiada stałego miejsca prowadzenia działalności w rozumieniu przepisów w zakresie VAT na terytorium Polski. Przedmiotem umowy zawartej z Kontrahentem było m.in. świadczenie usług szkoleniowych z zakresu IT. Celem realizacji umowy dokonywane były zamówienia, w których strony umowy precyzowały szczegóły związane z realizacją usługi szkoleniowej, w tym miejsce realizacji konkretnego szkolenia oraz jego zakres. Zgodnie z zamówieniami, szkolenia były organizowane m.in. w Poznaniu, Łodzi i Warszawie. Tym samym, faktyczne czynności związane z realizacją umowy były wykonywane przez Wnioskodawcę w Polsce. Spółka potraktowała świadczone usługi jako podlegające opodatkowaniu VAT na zasadach odwrotnego obciążenia tj. jako usługi, których miejsce świadczenia znajduje się w Wielkiej Brytanii – państwie siedziby Kontrahenta. Świadczone usługi zostały udokumentowane fakturami VAT wystawionymi przez Spółkę na rzecz Kontrahenta. Obydwie strony transakcji posługiwały się numerami identyfikacyjnymi VAT UE.

Zgodnie z generalną zasadą dotyczącą miejsca świadczenia usług określoną w art. 28b ust. 1 ustawy, 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 ust. 1 i 2 oraz art. 28n.

W świetle regulacji przepisu art. 28b ust. 2 ustawy, 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 gospodarczej.

Z powyższych przepisów wynika, że miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika w rozumieniu art. 28a ustawy jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Powołaną powyżej zasadę ogólną należy stosować,

gdy usługa jest świadczona na rzecz podatnika, a przepisy wskazane w art. 28b ust. 1 ustawy nie przewidują innych zasad ustalenia miejsca świadczenia usług.

Do powołanej w art. 28b ust. 1 ustawy zasady ogólnej, ustawodawca przewidział szereg zastrzeżeń, wskazując szczególne zasady ustalania miejsca świadczenia usług. Jednakże w przedmiotowej sprawie nie mają one zastosowania. Jednocześnie należy stwierdzić, że Kontrahent Wnioskodawcy spełnia definicję podatnika, o którym mowa w art. 28a ustawy. Ponadto, jak wskazał w opisie sprawy Wnioskodawca Kontrahent nie posiada na terytorium Polski stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

Zatem mając powyższe na względzie miejscem świadczenia opisanych usług szkoleniowych jest – zgodnie z art. 28b ust. 1 ustawy – miejsce, w którym Kontrahent, będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej, czyli w analizowanym przypadku terytorium Wielkiej Brytanii. Tym samym przedmiotowe usługi szkoleniowe nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w Polsce. (...)”

3. Promowanie produktów podczas kongresu

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 30 stycznia 2018 r., nr 0112-KDIL1-3.4012.528.2017.2.JNA)

„(...) Wnioskodawca uczestniczył w konferencji jako wystawca, wykupując stoisko, na którym promował produkty firm, których jest przedstawicielem. Usługa wykupienia stoiska podczas konferencji obejmowała: standardowy projekt stoiska (z możliwością wyboru wielkości stoiska), stoisko, wyposażenie (stojaki na broszury, sprzęt komputerowy, promowane urządzenia, stoliki, krzesła), okablowanie stoiska, dostarczenie prądu, ubezpieczenie sprzętu.

Usługi promocyjne podczas kongresu obejmowały prezentację firmy niemieckiej i jej urządzeń (prelekcja przedstawiciela firmy niemieckiej, banery reklamowe, odpowiedzi na pytania uczestników dotyczące urządzeń) połączone z serwowaniem poczęstunku dla zaproszonych uczestników konferencji zainteresowanych urządzeniami firmy niemieckiej.

Po zakończeniu imprezy, organizator konferencji, z tytułu kosztów uczestnictwa w konferencji, wystawił Wnioskodawcy fakturę za stoisko oraz usługi promocyjne podczas kongresu. Firma niemiecka, której produkty Wnioskodawca promował w trakcie konferencji, zadeklarowała partycypację w części kosztów udziału w konferencji. Partycypacja w kosztach przez spółkę niemiecką dotyczy usługi kompleksowej związanej z uczestnictwem w konferencji – zarówno w kosztach stoiska, jak i w kosztach promocji Wnioskodawcy i firmy niemieckiej.

Wnioskodawca nabył usługi związane z uczestnictwem w konferencji (stoisko oraz usługi promocyjne) w swoim imieniu oraz na swoją rzecz.

Wnioskodawca powziął wątpliwość dotyczącą miejsca opodatkowania usługi świadczonej na rzecz firmy niemieckiej.

Zgodnie z definicją zawartą w internetowym wydaniu Słownika Języka Polskiego, reklama to działanie mające na celu zachęcenie potencjalnych klientów do zakupu konkretnych towarów lub do skorzystania z określonych usług.

Usługi reklamy powinny być rozumiane możliwie szeroko. Świadczy o tym charakter tych usług. Wiele czynności może składać się bowiem na ostateczną usługę tego rodzaju. Usługi reklamowe obejmują zazwyczaj w praktyce np.: działalność promocyjną oraz wszelkie czynności stanowiące integralną część kampanii reklamowej, przyczyniające się do reklamy produktu lub usługi, nawet jeśli te towary i usługi, rozpatrywane odrębnie, nie zawierają treści reklamowych.

Również w piśmiennictwie wskazuje się, że za reklamę należy uznać wszystko to, co zawiera informacje dodatkowe, które nie są niezbędne do złożenia oferty czy zawarcia umowy (J. Kamiński, W. Maruchin, Ustawa o VAT. Komentarz, Wyd. 2, Warszawa 1996, s. 52–53). Natomiast autorzy „Komentarza do podatku dochodowego od osób prawnych” B. Brzeziński i M. Kalinowski uznają za reklamę działania, których celem jest kształtowanie popytu poprzez poszerzenie wiedzy przyszłych nabywców o towarach bądź usługach, ich cechach i przeznaczeniu w celu zachęcenia ich do nabywania towarów bądź usług od tego właśnie a nie innego podmiotu gospodarczego. Technicznym sposobem reklamy może być ogłoszenie prasowe, radiowe lub telewizyjne, a także plakat czy afisz stały, a ponadto rozsyłanie folderów i innych informacji handlowych nabywcom (B. Brzeziński, M. Kalinowski, Komentarz do podatku dochodowego od osób prawnych, Warszawa 1996, s. 143–144).

Również TSUE odnosił się w swoich wyrokach do kwestii związanych z usługami reklamy. W dwóch istotnych dla tego zagadnienia orzeczeniach, tj. C-68/92 i C-73/92 stwierdził, że dla uznania usługi reklamowej nie jest konieczne jej wykonywanie przez podmiot zajmujący się reklamą np. agencję reklamową. Rzeczona usługa jest czynnością związaną z rozpowszechnianiem informacji o istnieniu firmy oraz oferowanych przez nią towarów lub usług celem zwiększenia sprzedaży.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że usługi reklamowe obejmują wszelką działalność promocyjną, jak również wszelkie czynności stanowiące integralną część kampanii reklamowej, które przyczyniają się do reklamy produktu lub usługi. Zatem, wszystko to, co jest niezbędne do wykonania usługi reklamowej, wchodzi w jej zakres.

Jak wynika z przedstawionego opisu sprawy, Wnioskodawca wyświadczył na rzecz firmy niemieckiej usługę polegającą na promowaniu produktów firmy niemieckiej podczas udziału w konferencji. Usługa ta obejmowała prezentację firmy niemieckiej i jej urządzeń (prelekcja przedstawiciela firmy niemieckiej, banery reklamowe, odpowiedzi na pytania uczestników dotyczące urządzeń) połączone z serwowaniem poczęstunku dla zaproszonych uczestników konferencji zainteresowanych urządzeniami firmy niemieckiej. W tym też celu Wnioskodawca wykupił stoisko podczas konferencji, aby promować m.in. produkty firmy niemieckiej.

Mając na uwadze przedstawiony opis sprawy oraz wnioski płynące z orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej należy stwierdzić, że Wnioskodawca wyświadczył na rzecz firmy niemieckiej złożoną usługę reklamy. Głównym celem udziału Wnioskodawcy w konferencji była m.in. promocja produktów spółki niemieckiej. Natomiast wynajem stoiska należy potraktować jako czynność pomocniczą, która nie stanowiła celu samego w sobie, lecz była środkiem do pełnego zrealizowania usługi zasadniczej, a mianowicie usługi reklamy. Również z punktu widzenia spółki niemieckiej (nabywcy) była ona zainteresowana nabyciem (partycypacja w kosztach) usługi, polegającej na promowaniu jej produktów przez Wnioskodawcę podczas konferencji, czyli *de facto* była zainteresowana nabyciem usługi reklamy.

(...) wykonana przez Wnioskodawcę usługa nie stanowiła wstępu, o którym mowa w art. 28g ust. 1 ustawy. Wnioskodawca nie świadczył na rzecz firmy niemieckiej usługi wstępu, lecz uczestniczył w konferencji, aby m.in. promować produkty firmy niemieckiej. Zatem przepis art. 28g ust. 1 ustawy nie ma zastosowania w przedmiotowej sprawie.

Należy zaznaczyć, że do wykonanej przez Wnioskodawcę usługi reklamy wskazane w art. 28b ust. 1 ustawy pozostałe zastrzeżenia, tj. art. 28b ust. 2–4, art. 28e, art. 28f ust. 1 i 1a, art. 28i, 28j ust. 1 i 2 oraz art. 28n również nie mają zastosowania. (...)

W związku z powyższym, miejsce świadczenia wykonanej przez Wnioskodawcę usługi reklamy na rzecz spółki niemieckiej ustalone jest zgodnie z zasadą ogólną określoną

w art. 28b ust. 1 ustawy, tj. w miejscu, w którym spółka niemiecka będąca usługobiorcą, posiada siedzibę działalności gospodarczej.

W konsekwencji należy stwierdzić, że wyświadczona przez Wnioskodawcę usługa dla spółki niemieckiej, nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na terytorium Polski, ze względu na miejsce siedziby działalności gospodarczej usługobiorcy, tj. spółki niemieckiej. (...)”

4. Otrzymanie grantu za opracowanie publikacji naukowej

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28 lutego 2018 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.36.2018.1.SM)

„(...) Wnioskodawca otrzymał grant na realizację projektu pt. „...” i podpisał umowę na jego realizację z P. SA z siedzibą w Lozannie, Szwajcaria (P.). W ramach projektu Wnioskodawca realizuje czynności naukowo-badawcze, nie przewiduje się komercjalizacji wyników badań.

Głównym celem projektu jest wypracowanie nowej wiedzy na temat różnych aspektów nielegalnego handlu tytoniem. Wyniki będą upowszechniane poprzez publikacje i konferencje.

W umowie między Wnioskodawcą a P. SA znajduje się postanowienie, zgodnie z którym „strony potwierdzają, że projekt nie wymaga świadczenia żadnych usług komercyjnych względem P. przez beneficjenta” oraz, że „P. nie oczekuje żadnych korzyści w zamian za udzielenie grantu”. Prawa autorskie do wyników prowadzonych przez Instytut badań nie będą przeniesione. Wnioskodawca udziela natomiast P. niewyłącznej licencji na publikacje opracowane w ramach projektu. Jeśli jednak opracowanie powstałe w ramach grantu zostałoby opublikowane przez wydawcę, który uzależniał publikację od przeniesienia praw autorskich albo udzielenia wyłącznej licencji, Wnioskodawca może wystąpić do P. o zwolnienie z obowiązku udzielenia wspomnianej wcześniej licencji niewyłącznej.

Na podstawie podpisanej umowy na Wnioskodawcy spoczywają pewne obowiązki o charakterze formalnym. Można tu przykładowo wskazać na obowiązek informowania o tym, że koszty badań prowadzących do stworzenia danego opracowania zostały pokryte w ramach finansowanego przez P. projektu.

Ponadto Instytut musi sporządzać raporty dotyczące finansowanych z grantu badań.

Otrzymane przez Instytut środki finansowe stanowią dofinansowanie kosztów realizacji projektu. Efekty wykonania projektu przyjmą postać opracowania raportów z badań, publikacji naukowych oraz referatów prezentowanych na konferencjach naukowych.

Wątpliwości Instytutu dotyczą m.in. uznania wykonywanych czynności finansowanych z grantu za odpłatne świadczenie usług, a tym samym obowiązku wystawienia faktury VAT z tytułu otrzymanych przez Instytut środków finansowych.

W opisie sprawy wskazano, że w umowie między Wnioskodawcą a P. SA znajduje się postanowienie, zgodnie z którym „strony potwierdzają, że projekt nie wymaga świadczenia żadnych usług komercyjnych względem P. przez beneficjenta” oraz że „P. nie oczekuje żadnych korzyści w zamian za udzielenie grantu”. Prawa autorskie do wyników prowadzonych przez Instytut badań nie będą przeniesione. Należy jednak mieć na uwadze, że z umowy tej wynika ponadto, że Wnioskodawca udziela P. niewyłącznej licencji na publikacje opracowane w ramach projektu. Jeśli jednak opracowanie powstałe w ramach grantu zostałoby opublikowane przez wydawcę, który uzależniał publikację od przeniesienia praw autorskich albo udzielenia wyłącznej licencji, Wnioskodawca może wystąpić do P. o zwolnienie z obowiązku udzielenia wspomnianej wcześniej licencji niewyłącznej.

Mając na uwadze powyższe, środki finansowe uzyskiwane przez Instytut na podstawie umowy należy rozpatrywać w kategorii wynagrodzenia otrzymywanego od P. z tytułu świadczonych na jej rzecz usług. Usługą tą będzie udzielenie przez Wnioskodawcę niewyłącznej licencji na publikacje opracowane w ramach projektu. Jak wskazał Instytut, w ramach programu... koncern P. przeznacza środki na projekty badawcze – także o wymiarze praktycznym. Głównym celem projektu jest wypracowanie nowej wiedzy na temat różnych aspektów nielegalnego handlu tytoniem. Tym samym P. z tytułu udzielonego grantu otrzymuje bezpośrednią korzyść – prawo do powstałych w trakcie projektu opracowanych publikacji, poprzez udzielenie mu niewyłącznej licencji.

W rozpatrywanym przypadku mamy zatem do czynienia z sytuacją, w której występuje skonkretyzowane świadczenie w zamian za określone wynagrodzenie. Środki finansowe przekazywane Instytutowi przez P. stanowią dofinansowanie wydatków ponoszonych w związku z wykonaniem zadań określonych w umowie. Środki otrzymywane przez Wnioskodawcę są więc przeznaczone na pokrycie kosztów związanych z realizacją całego projektu, a więc czynności naukowo-badawczych, na których wyniki w formie publikacji jest udzielana licencja.

(...) Zgodnie z art. 28l pkt 1 ustawy, w przypadku świadczenia na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu poza terytorium Unii Europejskiej, usług 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 – miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Zatem zarówno w sytuacji, gdy P. – podmiot, na rzecz którego Instytut świadczy usługi (udzielenia niewyłącznej licencji) jest podatnikiem, jak również gdy nie jest tym podatnikiem w rozumieniu art. 28a ustawy, miejscem świadczenia usługi i opodatkowania będzie w myśl uregulowań odpowiednio art. 28b ust. 1 lub art. 28l pkt 1 ustawy miejsce, gdzie usługobiorca (P.) posiada siedzibę działalności gospodarczej, tj. terytorium Szwajcarii. (...)”

III. USŁUGI NIEMATERIALNE

Jeśli usługi niematerialne świadczone są na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, mających siedzibę albo stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu poza terytorium Unii, to podlegają opodatkowaniu w miejscu, gdzie nabywcy niebędący podatnikami posiadają siedzibę albo stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu (art. 28l ustawy).

Przypomnijmy, iż dla potrzeb ustalania miejsca świadczenia usług za podatnika uznaje się, w myśl art. 28a pkt 1 ustawy o VAT:

- 1) podmiot, który wykonuje samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2, lub działalność gospodarczą odpowiadającą tej działalności, bez względu na cel czy rezultat takiej działalności (z uwzględnieniem art. 15 ust. 6 dotyczącym organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy, które w zakresie wskazanym w tym przepisie nie są uznawane za podatnika),
- 2) osobę prawną niebędącą podatnikiem na podstawie ww. pkt 1, która jest zidentyfikowana lub obowiązana do identyfikacji do celów podatku lub podatku od wartości dodanej.

Z kolei, na podstawie art. 28a pkt 2 ww. ustawy, podatnika, który prowadzi również działalność lub dokonuje transakcji nieuznawanych za podlegające opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług zgodnie z art. 5 ust. 1, uznaje się za podatnika w odniesieniu do wszystkich świadczonych na jego rzecz usług.

Usługi niematerialne, o których mowa w art. 28l ustawy to 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 usługi podobne do tych usług,
- 4) przetwarzania danych, dostarczania informacji oraz usługi tłumaczeń;
- 5) bankowe, finansowe i ubezpieczeniowe łącznie z reasekuracją, z wyjątkiem wynajmu sejfów przez banki;
- 6) dostarczania (oddelegowania) personelu;
- 7) wynajmu, dzierżawy lub inne o podobnym charakterze, których przedmiotem są rzeczy ruchome, z wyjątkiem środków transportu; za środki transportu uznaje się również przyczepy i naczepy oraz wagony kolejowe;
- 8) polegające na zapewnieniu dostępu do systemów gazowych lub 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 pkt 1–10.

Ciekawym problemem związanym z usługami niematerialnymi zajmował się Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Problem dotyczył usług badawczo-rozwojowych, które w pewnych przypadkach mogą być zaliczone do usług w dziedzinie nauki lub usług inżynierskich.

Usługi należące do obu grup należą natomiast do tych czynności, dla których miejsce opodatkowania ustalane jest w szczególny sposób.

Wyrok TSUE z 7 października 2010 r. w sprawie C-222/09 Kronospan Mielec sp. z o.o., wydany na wniosek NSA, rozwiął wątpliwości w kwestii właściwej kwalifikacji tych usług. Sprawa dotyczyła usług polegających na wykonywaniu prac badawczo-rozwojowych w dziedzinie ochrony środowiska i techniki przez inżynierów mających przedsiębiorstwo w jednym z państw członkowskich na zlecenie i na rzecz usługobiorcy z siedzibą w innym państwie członkowskim. Trybunał miał ustalić, czy usługi te należy zakwalifikować do usług inżynierów, czy też do usług w zakresie działalności naukowej.

TSUE uznał, iż:



Świadczenie usług polegających na wykonywaniu prac badawczo-rozwojowych w dziedzinie ochrony środowiska i techniki przez inżynierów mających przedsiębiorstwo w jednym z państw członkowskich na zlecenie i na rzecz usługobiorcy z siedzibą w innym państwie członkowskim, powinno być kwalifikowane jako „usługi inżynierów”.

Jak wynika z orzecznictwa Trybunału – usługi w zakresie nauki charakteryzują się tym, iż są przeznaczone dla wielu odbiorców, a mianowicie dla ogółu osób uczestniczących, w różnorodnym charakterze, w działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, dydaktycznej lub rozrywkowej.

Jeśli zatem usługi badawczo-rozwojowe nie są świadczone dla wielu odbiorców, lecz na rzecz jednego usługobiorcy, który zlecił te prace, to muszą być one uznane za usługi inżynierów.

Ostatecznie wyrok w tej sprawie wydał WSA w Rzeszowie w dniu 24 marca 2011 r. (sygn. akt I SA/Rz 115/11), któremu została przekazana sprawa Kronospan Mielec sp. z o.o. Sąd, związany wykładnią prawa dokonaną w tej sprawie przez NSA w wyroku z 15 grudnia 2010 r., sygn. akt I FSK 1503/10, potwierdził, iż świadczenie usług polegających na wykonywaniu prac badawczo-rozwojowych w dziedzinie ochrony środowiska i techniki powinno być zaliczane do usług inżynierskich, a tym samym jako miejsce ich świadczenia należy uznać państwo, w którym usługobiorca ma swoją siedzibę (jeśli nabywcą jest podatnik).

1. Doradztwo techniczne w ramach projektu badawczo-rozwojowego

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18 września 2018 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.426.2018.2.MC)

„(...) Zgodnie z art. 28l pkt 3 ustawy w przypadku świadczenia na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu poza terytorium Unii Europejskiej, usług doradczych, inżynierskich, prawniczych, księgowych oraz usług podobnych do tych usług – miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Z okoliczności przedmiotowej sprawy wynika, że Wnioskodawca (...) bierze udział w projekcie badawczo-rozwojowym z zakresu inteligentnych sieci elektroenergetycznych w Polsce na rzecz zwiększenia bezpieczeństwa systemu elektroenergetycznego przy zwiększającym się udziale odnawialnych źródeł energii (Projekt). (...) Wnioskodawca będzie świadczyć na rzecz N. usługi doradztwa technicznego w zakresie m.in. instalacji i uruchomienia systemu SPS. Świadczone usługi będą obejmować udzielanie porad, konsultacji i opinii z wykorzystaniem wiedzy i doświadczenia Wnioskodawcy. Usługi świadczone przez Wnioskodawcę nie będą obejmować prac projektowych, montażu instalacji oraz usług budowlanych, natomiast sam system SPS nie jest częścią składową nieruchomości, a urządzeniem komputerowym wraz z zainstalowanym na nim specjalistycznym oprogramowaniem. Usługi doradztwa technicznego będą świadczone przez japońskich inżynierów delegowanych do Polski z centrali Wnioskodawcy w Japonii.

(...) W przedmiotowej sprawie, jak wskazał Wnioskodawca, N. nie jest podatnikiem w rozumieniu art. 28a ustawy, a zatem przy ustalaniu miejsca świadczenia realizowanych przez Wnioskodawcę usług znajdują zastosowanie przepisy regulujące miejsce świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami w rozumieniu art. 28a ustawy.

Ogólna zasada dotycząca miejsca świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, określona w art. 28c ustawy ma zastosowanie, gdy przepisy szczególne, o których mowa w ust. 2 i 3 tego artykułu oraz art. 28d, art. 28e, art. 28f ust. 1, 2 i 3, art. 28g ust. 2 i art. 28h–28n ustawy nie przewidują innych zasad ustalenia ich miejsca świadczenia.

Zgodnie z art. 28l pkt 3 ustawy w przypadku świadczenia na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce

pobytu poza terytorium Unii Europejskiej, usług doradczych miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Pojęcia doradztwa nie definiuje ani ustawa ani przepisy wykonawcze do niej. Zatem, wobec braku w ustawie definicji doradztwa, należy posłużyć się znaczeniem językowym tego pojęcia.

Termin „doradztwo” obejmować może szereg usług doradczych, np. podatkowe, gospodarcze, czy finansowe. Odwołując się do wykładni językowej, zgodnie z definicją zawartą w internetowym Słowniku Języka Polskiego PWN, pod pojęciem „doradcy” należy rozumieć tego, „kto udziela porad”. Natomiast „doradzać”, w myśl powołanego wyżej Słownika Języka Polskiego PWN, oznacza „udzielić porady, wskazać sposób postępowania w jakiejś sprawie”. Na podobny kierunek wskazuje również potoczne rozumienie tego terminu, zgodnie z którym „doradztwo” to udzielanie porad, opinii i wyjaśnień. Tak więc doradztwo jest udzielaniem fachowych opinii, porad, np. ekonomicznych, czy finansowych.

W analizowanej sprawie Wnioskodawca będzie odpowiedzialny za wsparcie w fazie instalacji oraz testowania systemu SPS. Wnioskodawca będzie świadczyć usługi doradztwa technicznego między innymi w zakresie instalacji i uruchomienia systemu SPS. Jak wskazał Wnioskodawca, przedmiotowe usługi będą obejmować udzielanie porad, konsultacji i opinii z wykorzystaniem wiedzy i doświadczenia Wnioskodawcy. Usługi te będą świadczone przez japońskich inżynierów delegowanych do Polski z centrali Wnioskodawcy w Japonii. Zatem stwierdzić należy, że w analizowanym przypadku świadczone przez Wnioskodawcę usługi doradztwa technicznego polegające na udzielaniu porad, konsultacji i opinii w zakresie instalacji i uruchomienia systemu SPS będą stanowiły usługi doradcze, o których mowa w art. 28l pkt 3 ustawy.

Tym samym, skoro w analizowanej sprawie usługi doradztwa technicznego stanowiące usługi doradcze w rozumieniu art. 28l pkt 3 ustawy będą świadczone przez Wnioskodawcę na rzecz N. tj. jak wskazał Wnioskodawca podmiotu niebędącego podatnikiem w rozumieniu art. 28a ustawy, miejscem świadczenia a zarazem miejscem opodatkowania przedmiotowych usług będzie miejsce siedziby N. Zatem w niniejszej sprawie świadczone przez Wnioskodawcę na rzecz N. usługi doradztwa technicznego nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w Polsce. (...)”

2. Świadczenie usług finansowych

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 30 maja 2018 r., nr 0114-KDIP4.4012.123.2018.3.AS)

„(...) Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca jest zarejestrowanym podatnikiem VAT czynnym, również VAT UE. W ramach prowadzonej działalności Wnioskodawca zajmuje się opracowaniem aplikacji internetowej, która zostanie uruchomiona w kwietniu 2018 r. Aplikacja w swojej pierwszej wersji będzie służyła do przeprowadzania głosowań w trakcie różnego rodzaju wydarzeń i konferencji. Użytkownicy będą mogli głosować przy użyciu smartfonów, jak również zadawać pytania głosowe i testowe. Organizator wydarzenia będzie zakupował tokeny, czyli pewnego rodzaju żetony elektroniczne, które będą uprawniały do głosowania.

W dalszym kroku Wnioskodawca zamierza rozwinąć aplikację poprzez dodanie kolejnych funkcjonalności, tj. umożliwienie przechowywania danych (wyników głosowań) przy użyciu technologii blockchain, przeprowadzanie elektronicznych testów, czy różnego rodzaju egzaminów, możliwość przyznawania elektronicznych certyfikatów, dyplomów.

Środki na rozwinięcie działalności Wnioskodawca zamierza pozyskać w specyficznej formie crowdfundingu jaką jest przeprowadzenie tzw. ICO, tj. emisję wirtualnych tokenów wykorzystujących technologię blockchain. Tokeny zostaną wyemitowane na platformie EOS. Osoby uczestniczące w ICO prześlą Wnioskodawcy posiadane przez siebie tokeny EOS, a w zamian otrzymają 2 rodzaje tokenów firmy Wnioskodawcy:

- tokeny „użytkowe”, które będą pełnić funkcję uprawniającą do korzystania z aplikacji,
- tokeny „praw majątkowych”, tzn. tokeny uprawniające do udziału w zysku firmy Wnioskodawcy.

(...) Jak wskazał Wnioskodawca w opisie sprawy, w odniesieniu do tokenów EOS najbliższym im do alternatywnego środka płatniczego, gdyż w ramach platformy EOS są one używane jako środek płatniczy i ich użycie jest bardzo zbliżone do samego bitcoina, który został zakwalifikowany jako alternatywny środek płatniczy. Ponadto tokeny EOS są akceptowalne przez strony transakcji jako alternatywny środek płatniczy.

Jak wynika z (...) art. 43 ust. 1 pkt 7 ustawy, zwalnia się od podatku transakcje łącznie z pośrednictwem, dotyczące walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy, z wyłączeniem banknotów i monet będących przedmiotami kolekcjonerskimi, za które uważa się monety ze złota, srebra lub innego metalu oraz banknoty, które nie są zwykle używane jako prawny środek płatniczy lub które mają wartość numizmatyczną.

Analiza przywołanych wyżej przepisów w kontekście przedmiotowej sprawy pozwala stwierdzić, że tokeny EOS, które Wnioskodawca zamierza sprzedawać za pośrednictwem giełdy – będą wpisywać się w formę prawnego środka płatniczego (dla celów VAT).

(...) Zatem czynności polegające na sprzedaży instrumentu o charakterze wirtualnej waluty (tokenów EOS) za wynagrodzeniem, stanowią czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT jako odpłatne świadczenie usług, zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy, zwolnione z podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku od towarów i usług.

Jak wynika z opisu sprawy, Wnioskodawca planuje sprzedawać tokeny EOS na giełdach kryptowalut w kraju i za granicą, zatem aby prawidłowo zastosować przepisy prawa w tym zakresie konieczna jest odpowiednia identyfikacja statusu kontrahenta w celu określenia miejsca świadczenia usług i jednocześnie miejsca ich opodatkowania.

Z (...) przepisów wynika, że miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika w rozumieniu art. 28a ustawy o VAT jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. (...) Tę zasadę ogólną należy stosować, gdy usługa jest świadczona na rzecz podatnika, a przepisy art. 28e, 28f ust. 1 i 1a, 28g ust. 1, 28i, 28j ust. 1 i 2 i 28n ustawy o VAT nie będą przewidywać innych zasad ustalenia miejsca świadczenia.

Ogólna zasada dotycząca określania miejsca świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami zawarta została w art. 28c ust. 1 ustawy, zgodnie z którym – 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.

Stosownie zaś do art. 28l pkt 5 ustawy o VAT, w przypadku świadczenia na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu poza terytorium Unii Europejskiej usług bankowych, finansowych, ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych, z wyjątkiem wynajmu sejfów przez banki – miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Powyższe przepisy uzależniają określenie miejsca świadczenia usługi od statusu podmiotu na rzecz którego usługa jest świadczona, a w przypadku, gdy odbiorcą usługi jest podmiot niebędący podatnikiem od miejsca, w którym znajduje się jego siedziba lub miejsce

zamieszkania. W sytuacji, gdy usługa świadczona jest na rzecz podatnika, miejsce świadczenia tej usługi określa się na podstawie zasady ogólnej wynikającej z art. 28b ustawy o VAT. W przypadku natomiast, gdy usługa jest świadczona na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem, posiadającego siedzibę, stałe lub zwykłe miejsce zamieszkania na terytorium Wspólnoty, miejsce świadczenia usługi ustala się na podstawie art. 28c ustawy o VAT. W przypadku gdy odbiorcą usługi jest podmiot niebędący podatnikiem, posiadający siedzibę, stałe lub zwykłe miejsce zamieszkania poza terytorium Unii Europejskiej, miejsce świadczenia tej usługi ustala się na podstawie art. 28l ustawy o VAT.

Zatem, w okolicznościach opisanych we wniosku świadczone przez Wnioskodawcę usługi polegające na sprzedaży tokenów EOS podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jako świadczenie usług, na podstawie art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, zwolnione z podatku od towarów i usług na podstawie wskazanego wyżej art. 43 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT, jeżeli miejsce ich świadczenia, a zarazem opodatkowania znajduje się na terytorium Polski. Przy czym miejsce świadczenia tych usług (a więc i ich opodatkowania) należy ustalić, zgodnie z cyt. art. 28b, 28c oraz 28l pkt 5 ustawy o VAT. (...)

3. Odpłatne udostępnianie urządzeń zagranicznym niepodatnikom

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 lipca 2018 r., nr 0112-KDIL1-3.4012.279.2018.2.PM)

„(...) Jak wynika z opisu sprawy, Wnioskodawca zamierza świadczyć usługi polegające na udostępnianiu maszyn i urządzeń na rzecz podmiotów niebędących podatnikami.

Ogólna zasada dotycząca określania miejsca świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami zawarta została w art. 28c ust. 1 ustawy, zgodnie z którym – 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.

Jednakże w odniesieniu do pewnych kategorii usług świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu poza terytorium Unii Europejskiej przepisy dotyczące podatku od towarów i usług wprowadzają szczególne regulacje dotyczące określania miejsca świadczenia.

I tak, jednym z zastrzeżeń wskazanych w art. 28c ust. 1 ustawy jest art. 28l pkt 7 ustawy, zgodnie z którym w przypadku świadczenia na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu poza terytorium Unii Europejskiej, usług 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 – miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Przepisowi art. 28l pkt 7 ustawy odpowiada zapis art. 59 lit. g) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.) – zwanej dalej dyrektywą 2006/112/WE – zgodnie z którym – miejscem świadczenia następujących usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem mającej siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu poza terytorium Wspólnoty jest miejsce, w którym osoba ta ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu: wynajem rzeczowego majątku ruchomego, z wyjątkiem wszystkich środków transportu.

(...) Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca jest firmą posiadającą siedzibę na terytorium Polski, świadczy usługi na terenie Polski i Unii Europejskiej. Wnioskodawca jest czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług.

Wnioskodawca posiada różnego rodzaju maszyny i urządzenia – agregat prądotwórczy, agregat sprężarkowy, piaskarka, wozidło spalinowe, podnośnik – rzeczy ruchome, niebędące środkami transportu, ani również przyczepami, naczepami oraz wagonami kolejowymi.

(...) miejscem świadczenia przez Wnioskodawcę usług udostępnienia maszyn i urządzeń (jako usług o podobnym charakterze do usług wynajmu, dzierżawy) na rzecz podmiotów niebędących podatnikami – w przypadku braku zapewnienia operatora – będzie miejsce, gdzie usługobiorcy posiadają stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, na podstawie art. 281 pkt 7 ustawy.

Pytanie Wnioskodawcy dotyczy m.in. sytuacji, w której świadczy on usługi na rzecz usługobiorców mających stałe miejsce zamieszkania na terytorium Ukrainy i posiadających na terytorium Polski zwykłe miejsce pobytu, tj. mieszkających na terytorium Polski ze względu na powiązania osobiste i zawodowe.

W opisanej sytuacji, usługobiorcy posiadają stałe miejsce zamieszkania w jednym państwie (Ukraina), a zwykłe miejsce pobytu w innym (Polska). Zatem biorąc pod uwagę treść art. 24 rozporządzenia, w celu określenia miejsca świadczenia usług pierwszeństwo ma miejsce zwykłego pobytu usługobiorców. W konsekwencji należy stwierdzić, że świadczone przez Wnioskodawcę usługi udostępnienia maszyn i urządzeń w przypadku braku zapewnienia operatora będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług – na podstawie art. 281 pkt 7 ustawy – na terytorium Polski, tj. w miejscu, w którym usługobiorcy posiadają zwykłe miejsce pobytu. (...)”

IV. USŁUGI RESTAURACYJNE I KATERINGOWE

Usługi restauracyjne i cateringowe, opodatkowane są w miejscu gdzie faktycznie są wykonywane. Ustanowienie odrębnych zasad dla tej grupy usług wynika z faktu, że usługi te świadczone są dla celów natychmiastowej konsumpcji w identyfikowalnym miejscu. Z tego właśnie względu powinny być opodatkowane tam, gdzie faktycznie są wykorzystywane, czyli w miejscu ich faktycznego wykonania (art. 28i).

Ustawa VAT nie zawiera definicji legalnej ani usług cateringowych ani usług gastronomicznych. W tej materii należy się odwołać do regulacji prawa wspólnotowego, a także do definicji słownikowych.

Zgodnie z definicją zawartą w art. 6 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 usługi restauracyjne i cateringowe oznaczają usługi polegające na dostarczaniu gotowej lub niegotowej żywności lub napojów albo żywności i napojów, przeznaczonych do spożycia przez ludzi, wraz z odpowiednimi usługami wspomagającymi pozwalającymi na ich natychmiastowe spożycie. Dostarczanie żywności lub napojów lub żywności i napojów stanowi jedynie element większej całości, w której muszą przeważać usługi. **Usługi restauracyjne polegają na świadczeniu takich usług w lokalu należącym do usługodawcy, podczas gdy usługi cateringowe polegają na świadczeniu takich usług poza lokalem usługodawcy.**

W słownikach języka polskiego usługa gastronomiczna określana jest jako czynność polegająca na przygotowaniu i podaniu posiłku w miejscu, w którym jest on przyrządzany, tj. w restauracji bądź w innym lokalu. Natomiast catering oznacza usługę polegającą na przygotowywaniu i dostarczaniu na zamówienie gotowych potraw w miejsce wskazane

przez zamawiającego lub na organizacji przyjęć. W konsekwencji, wykładnia językowa pojęcia usługi gastronomicznej i cateringowej również pozwala na określenie podstawowej różnicy między tymi dwoma kategoriami – usługa gastronomiczna polega na świadczeniu usługi w restauracji (tj. w pomieszczeniu będącym w posiadaniu podmiotu realizującego usługę), podczas gdy catering ma charakter dostarczenia na zamówienie gotowej potrawy do lokalizacji wskazanej przez zlecającego.

Według innych reguł są opodatkowane usługi restauracyjne i cateringowe świadczone na pokładach statków, samolotów lub w pociągach podczas części transportu pasażerów wykonanej na terytorium Unii Europejskiej. W takim przypadku usługi opodatkowane są w miejscu rozpoczęcia transportu pasażerów (art. 28i ust. 2).

Definicję części przewozu osób wykonywanej na terytorium Unii Europejskiej, zgodnie z którą jest to część transportu zrealizowanego bez zatrzymania na terytorium państwa trzeciego, od miejsca rozpoczęcia do miejsca zakończenia przewozu pasażerów zawarto w art. 22 ust. 5 pkt 1 ustawy o VAT. W art. 22 ust. 5 w zdaniu wstępnym określono, że definicje zawarte w tym przepisie stosuje się również na potrzeby określenia miejsca świadczenia, o którym mowa w art. 28i ust. 2.

Miejscem rozpoczęcia transportu pasażerów jest pierwsze przewidziane na terytorium Unii Europejskiej miejsce przyjęcia na pokład pasażerów, w tym również po odcinku podróży poza terytorium UE.

Miejscem zakończenia jest natomiast ostatnie przewidziane na terytorium Wspólnoty miejsce zejścia z pokładu pasażerów, którzy zostali na niego przyjęci na terytorium UE, w tym również przed odcinkiem podróży poza terytorium Unii.

1. Organizacja imprezy gastronomicznej

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 30 listopada 2017 r., nr 0111-KDIB3-3.4012.106.2017.2.MS)

„(...) Z wniosku wynika, że w dniu 30 czerwca 2017 r. podpisano umowę na świadczenie usług gastronomicznych w B. B. w Słowacji w dniach 30 czerwca 2017 r. do 2 lipca 2017 r. między Wnioskodawcą zleceniobiorcą, a zleceniodawcą T. B. Sp. z o.o. z siedzibą w K., ul. K. NIP..., która była organizatorem imprezy gastronomicznej na terenie Słowacji. Przedmiotem umowy była obsługa imprezy, polegająca na sprzedaży hamburgerów, frytek i napojów niegazowanych z pojazdu przystosowanego do tego typu sprzedaży. Usługę tę wykonano w miejscu wyznaczonym przez Spółkę zlecającą. Strony oświadczyły, że są czynnymi podatnikami podatku VAT.

(...) Z wniosku wynika, że zarówno Wnioskodawca, jak i usługobiorca firma T. B. Sp. z o.o. z siedzibą w K. są zarejestrowanymi podatnikami podatku VAT, a więc są podatnikami, o których mowa w art. 28a ustawy o VAT.

(...) Zatem świadczona przez Wnioskodawcę usługa gastronomiczna na rzecz kontrahenta z Polski (na rzecz firmy T. B. Sp. z o.o. z siedzibą w K.) polegająca na obsłudze imprezy w zakresie sprzedaży artykułów spożywczych na terytorium Słowacji, podlega opodatkowaniu przez Wnioskodawcę na terytorium Polski według stawki właściwej dla przedmiotowej usługi.

Przy czym w przedmiotowej sprawie nie mają zastosowania przepisy art. 28i ustawy o podatku od towarów i usług zgodnie z którymi miejscem świadczenia usług restauracyjnych i cateringowych jest miejsce, w którym usługi są faktycznie wykonywane, z zastrzeżeniem ust. 2.

W przedmiotowej sprawie Wnioskodawca nie świadczy bowiem na rzecz firmy T. B. Sp. z o.o. z siedzibą w K. usług restauracyjnych, jak i cateringowych.

Aby została spełniona definicja usług restauracyjnych, w rozumieniu obowiązujących przepisów, dostawa żywności lub napojów powinna stanowić jedynie element większej całości, w której muszą przeważać usługi wspomagające, na przykład takie jak obsługa kelnerska, strefa konsumpcyjna ze stolikami, a wybór dań jest w klasycznym menu podawanym klientowi do stolika. W przypadku mobilnej gastronomii usługi dodatkowe nie występują wcale lub mają wyraźnie charakter drugorzędny.

W przypadku zaś usług cateringowych należy zauważyć, że usługa ta polega na przygotowywaniu (co do zasady poza obiektem klienta) i dostarczaniu na zamówienie gotowych potraw lub na organizacji przyjęć. Natomiast z wniosku wynika, że Wnioskodawca nie organizował przyjęcia ani też nie realizował zamówienia polegających na przygotowaniu i dostarczeniu z góry określonych posiłków i w określonej ilości.

Jak wynika z wniosku, w ramach zawartej umowy, Wnioskodawca był zobowiązany do sprzedaży zgodnie z bieżącym zainteresowaniem klientów dań i napojów, z pojazdu do tego przystosowanego, na zorganizowanej przez zleceniodawcę imprezie gastronomicznej.

Sprzedaż przez Wnioskodawcę artykułów spożywczych na terytorium Słowacji z przystosowanego do tego rodzaju celów samochodu nie stanowi zatem usług restauracyjnych lub cateringowych, o których mowa w art. 28i ustawy o podatku VAT. W przedmiotowym przypadku brak bowiem w odniesieniu do świadczonych przez Wnioskodawcę usług dodatkowych elementów charakterystycznych dla usług restauracyjnych i cateringowych. W konsekwencji w sprawie nie znajdzie zastosowania art. 28i ustawy o podatku VAT.

Zatem stanowisko Wnioskodawcy, że świadczone przez niego usługi polegające na sprzedaży artykułów spożywczych wykonane na terenie kraju UE zgodnie z art. 28i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT, należało uznać za nieprawidłowe. (...)”

2. Sprzedaż gotowych zestawów cateringu dietetycznego

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18 kwietnia 2018 r., nr 0112-KDIL1-3.4012.85.2018.2.KM)

„(...) w przedmiotowej sprawie całokształt podejmowanych przez Wnioskodawcę czynności wskazuje, że ich przeważającym elementem będzie świadczenie usług cateringowych, a nie dostawa towarów (zestawów cateringowych). Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że działalność Wnioskodawcy będzie miała zindywidualizowany charakter noszący w sobie cechy usługi. Wnioskodawca przygotowując zestawy cateringowe będzie dostosowywał je do indywidualnych potrzeb klientów. Klienci będą mogli dokonywać modyfikacji wybranej diety, poprzez powiększenie lub pomniejszenie jej o jeden posiłek, będą mogli decydować o produktach wchodzących w skład posiłków wykluczając do 5 produktów z diety oraz będą mogli zmieniać typ diety i kaloryczność przygotowanych posiłków na każdy dzień. Ponadto Wnioskodawca oferuje klientom możliwość skorzystania bez dodatkowej opłaty z konsultacji osobistych, mailowych, telefonicznych z dietetykiem, który pomoże dobrać dietę, udzieli informacji o składzie zestawu, oceni możliwość zmiany do 5 produktów w diecie. Dodatkowo klient może na spotkaniu z dietetykiem przejść przez proces konsultacji dietetycznej, której elementem jest pomiar specjalistycznym urządzeniem badającym skład ciała oraz wagę danej osoby.

Jak już wyjaśniono usługa cateringowa polega na przygotowywaniu (co do zasady poza obiektem klienta) i dostarczaniu na zamówienie gotowych potraw lub na organizacji przy-

jęć. Wnioskodawca będzie dostarczał Francyzobiorcy gotowe zestawy cateringowe przygotowane na indywidualne zamówienie klientów wraz z innymi usługami wspomagającymi. Wnioskodawca sklasyfikował świadczone na rzecz Francyzobiorcy czynności w PKWiU 56.21.1, 56.21.11, 56.21.11.0, 56.21.19, 56.21.19.0 jako usługi przygotowywania i dostarczania żywności (catering).

Wobec powyższego, należy stwierdzić, że sprzedaż zestawów cateringowych wytworzonych na rzecz Francyzobiorcy będzie stanowiła świadczenie usługi cateringowej, a nie wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

(...) Zatem w przedmiotowej sprawie zastosowanie znajdzie art. 28i ust. 1 ustawy, a co za tym idzie miejscem świadczenia (opodatkowania) usługi będzie miejsce, w którym usługi będą faktycznie wykonywane. Wskazać przy tym należy, że przez miejsce, w którym te usługi są faktycznie wykonywane należy rozumieć miejsce, w którym posiłek (jedzenie, picie) jest podawany. Nie jest to natomiast miejsce, w którym posiłek jest wytwarzany.

Wnioskodawca świadcząc usługę cateringową na rzecz Francyzobiorcy z Niemiec będzie dostarczać mu zestawy cateringowe do jednego punktu dostawy zlokalizowanego na terytorium Niemiec. Wobec tego stwierdzić należy, że miejscem, w którym usługi będą faktycznie wykonywane będzie terytorium Niemiec, gdyż w Niemczech faktycznie dojdzie do świadczenia usługi cateringowej. Tym samym miejscem świadczenia, a zarazem miejscem opodatkowania przedmiotowej usługi cateringowej będzie terytorium Niemiec. Błędne jest zatem stanowisko Wnioskodawcy, że miejscem świadczenia usługi cateringowej jest terytorium Polski, ze względu na miejsce, w którym zestawy są wytwarzane.

W konsekwencji należy stwierdzić, że świadczona przez Wnioskodawcę usługa cateringowa na rzecz Francyzobiorcy, nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na terytorium Polski. (...)”

V. USŁUGI TRANSPORTOWE

Usługa wykonywana na rzecz podatnika opodatkowana jest w miejscu siedziby usługobiorcy, lub też – jeśli wykonywana jest dla stałego miejsca prowadzenia działalności – w stałym miejscu prowadzenia działalności (art. 28b ustawy o VAT). Wyjątkiem są sytuacje, w których:

- nabywca jest polskim podatnikiem VAT, natomiast usługa w całości wykonywana jest poza terytorium Unii Europejskiej – wówczas przyjmuje się, że miejscem świadczenia jest terytorium znajdujące się poza Unią (art. 28f ust. 1a pkt 1 ustawy);
- usługa transportu towarów jest wykonywana na rzecz podatnika z kraju trzeciego (spoza UE), ale transport w całości jest wykonywany na terytorium kraju – wówczas przyjmuje się, że miejscem świadczenia jest terytorium kraju (art. 28f ust. 1a pkt 2 ustawy).

Transport towarów wykonywany na rzecz niepodatnika (bez względu na to, gdzie znajduje się miejsce zamieszkania nabywcy), opodatkowany jest zgodnie z art. 28f ust. 2 ustawy o VAT, tj. w miejscu, w którym odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości. Wyjątkiem są sytuacje, w których:

- transport towarów rozpoczynający się i kończący na terytorium dwóch różnych państw członkowskich, wykonywany na rzecz niepodatnika – wówczas jest opodatkowany w miejscu rozpoczęcia transportu towarów (art. 28f ust. 3 ustawy);

- usługi międzynarodowego transportu towarów środkami transportu morskiego lub lotniczego są świadczone, na rzecz podmiotów niebędących podatnikami w rozumieniu art. 28a, usług – wówczas miejscem świadczenia tych usług jest terytorium kraju (§ 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie miejsca świadczenia).

Zgodnie z art. 28f ust. 1 bez względu na status podatkowy nabywcy, miejscem świadczenia usług transportu pasażerów w rozumieniu ustawy o VAT jest miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości. Nie ma przy tym znaczenia, kto zleca wykonanie usługi, a także czas wykonywania usługi.

W przypadku transportu osób, przewoźnik płaci podatek w każdym państwie, przez które przejeżdża, określając wartość usługi z zastosowaniem klucza kilometrowego. Jest to związane z koniecznością zarejestrowania się – co do zasady – dla celów VAT w każdym z państw znajdujących się na trasie podróży.

Oprócz usług polegających na wykonywaniu samej usługi transportowej, podatnicy mogą też świadczyć usługi polegające na organizacji całego procesu związanego z przemieszczaniem towarów, tj. wysłaniu lub odbiorze przesyłki, zorganizowaniu całości lub części procesu przemieszczania przesyłki, dokonaniu innych czynności związanych z obsługą przesyłki i jej przemieszczaniem. Takie złożone świadczenie można uznać za usługę spedycyjną jeśli wykonywana będzie na podstawie umowy spedycji. W ustawie o VAT nie odnajdziemy jednak definicji usług spedycyjnych. Źródłem regulacji dla tego typu usług jest Kodeks cywilny oraz Ogólne Polskie Warunki Spedycyjne.

Z „Ogólnych Polskich Warunków Spedycyjnych 2010” opracowanych i zatwierdzonych przez Radę Polskiej Izby Spedycji i Logistyki wynika, że spedytorem jest ten, kto zawodowo, za wynagrodzeniem podejmuje się we własnym imieniu, lecz na rachunek zleceniodawcy lub w imieniu zleceniodawcy wysłania lub odbioru przesyłki, zorganizowania całości lub części procesu przemieszczania przesyłki oraz innych czynności związanych z obsługą przesyłki i jej przemieszczaniem. Natomiast do czynności związanych z przewozem, które mogą być wykonywane przez spedytora, zalicza się takie czynności jak: poradnictwo transportowe, ubezpieczenie, przeładunek, składowanie, pakowanie, konfekcjonowanie, organizacja obsługi celnej, dystrybucja, czynności logistyczne i inne temu podobne.

Obowiązki i prawa spedytora podczas wykonywanych przez niego usług uregulowane są w art. 794–804 Kodeksu cywilnego.

Organy podatkowe przyjmują, że w znaczeniu słownikowym „spedycja”, to ogół czynności, których celem jest zorganizowanie przewozu rzeczy. Natomiast zgodnie z art. 794 § 1 Kodeksu cywilnego, przez umowę spedycji spedytór zobowiązuje się za wynagrodzeniem do wysyłania lub odbioru przesyłki albo do dokonania innych usług związanych z jej przewozem. Spedytór oprócz wysłania lub odbioru przesyłki zobowiązany jest między innymi do:

- 1) podejmowania czynności potrzebnych do uzyskania zwrotu nienależnie pobranych sum z tytułu przewoźnego, cła i innych należności związanych z przewozem przesyłki,
- 2) podejmowania czynności potrzebnych do zabezpieczenia praw dającego zlecenie lub osoby przez niego wskazanej względem przewoźnika albo innego spedytora,
- 3) ponoszenia odpowiedzialności za przewoźników i dalszych spedytorów, którymi posługuje się przy wykonywaniu zlecenia.

Z art. 800 Kodeksu cywilnego wynika ponadto, że spedytór przy realizacji przewozu nie musi korzystać z usług podmiotów zewnętrznych, lecz może również sam dokonywać przewozu. W takim przypadku spedytór ma jednocześnie prawa i obowiązki przewoźnika.

Uwaga



Zdaniem organów podatkowych, pod pojęciem „spedycja” mieści się znacznie szerszy zakres czynności niż pod pojęciem „transport”. Spedycja bowiem obejmować może cały szereg czynności: odebranie towaru od nadawcy, dostarczenie do miejsca formowania przesyłki, załadunek, przewóz, wyładunek, dostarczenie do ostatecznego odbiorcy, załatwienie wszelkich formalności i wypełnienie dokumentacji.

Nie oznacza to jednak, iż spedytor musi sam wykonać wszystkie te czynności. Działalność spedytora może ograniczać się jedynie do znalezienia firmy, która wszystkie te czynności wykona na jego zlecenie. Natomiast transport to z reguły umowa o przewóz.

Przy czym warto podkreślić, że generalnie miejsce świadczenia zarówno usług spedycyjnych, jak i usług transportowych (jeśli świadczone są dla podatnika i wykonywane poza terytorium UE) ustalane jest zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 28b ustawy.

1. Transport wykonywany przez spedytora

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 listopada 2018 r., nr 0113-KD IPT1-2.4012.632.2018.2.KT)

„(...) Zgodnie z art. 794 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2018 r., poz. 1025, z późn. zm.) – zwanej dalej „Kodeksem cywilnym” – przez umowę spedycji spedytor zobowiązuje się za wynagrodzeniem do wysyłania lub odbioru przesyłki albo do dokonania innych usług związanych z jej przewozem.

Oprócz wykonywania ww. czynności spedytor obowiązany jest m.in. do:

podjęcia czynności potrzebnych do uzyskania zwrotu nienależnie pobranych sum z tytułu przewoźnego, cła i innych należności związanych z przewozem przesyłki (art. 797 Kodeksu cywilnego),

- podjęcia czynności potrzebnych do zabezpieczenia praw dającego zlecenie lub osoby przez niego wskazanej względem przewoźnika albo innego spedytora (art. 798 Kodeksu cywilnego),
- ponoszenia odpowiedzialności za przewoźników i dalszych spedytorów, którymi posługuje się przy wykonywaniu zlecenia (...) (art. 799 Kodeksu cywilnego).
- Z art. 800 Kodeksu cywilnego wynika, że spedytor może sam dokonać przewozu.

W tym wypadku spedytor ma jednocześnie prawa i obowiązki przewoźnika.

Z powyższych przepisów wynika, że pod pojęciem „spedycja” mieści się znacznie szerszy zakres czynności niż pod pojęciem „transport”. Spedycja bowiem obejmować może cały szereg czynności: odebranie towaru od nadawcy, dostarczenie do miejsca formowania przesyłki, załadunek, przewóz, wyładunek, dostarczenie do ostatecznego odbiorcy, załatwienie wszelkich formalności i wypełnienie dokumentacji. Natomiast transport to z reguły umowa o przewóz.

Mając na uwadze powołane przepisy prawa w kontekście przedstawionego we wniosku opisu sprawy zauważyć należy, że skoro Spółka przyjmując zlecenie zobowiązuje się przewieźć towar z określonego miejsca załadunku w Polsce do portu w Polsce bez organizowania dodatkowych czynności to przyjąć należy, że czynności wykonywane przez Spółkę na rzecz kontrahenta z Islandii stanowią usługi transportu towarów. Wobec powyższego, należy stwierdzić, iż Spółka świadcząc usługi transportu towarów na rzecz ww. kontrahenta będącego podatnikiem w rozumieniu art. 28a ustawy w sytuacji, gdy transport ten odbywa

się w całości na terytorium kraju, miejscem świadczenia tych usług, określonym na podstawie art. 28f ust. 1a pkt 2 ustawy, jest terytorium kraju, tj. Polska. Tym samym Wnioskodawca zobowiązany jest do opodatkowania przedmiotowych usług zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego na terytorium Polski. (...)”

2. Usługi transportu lotniczego towarów

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 lutego 2018 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.636.2017.2.KT)

„(...) Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że Spółka – czynny podatnik VAT oraz VAT UE z siedzibą na terytorium kraju – zajmuje się m.in. świadczeniem usług międzynarodowego transportu lotniczego towarów, w ramach których towary są transportowane z miejsca wyjazdu na terytorium kraju lub innego państwa członkowskiego do miejsca przyjazdu położonego na terytorium kraju trzeciego. Wnioskodawca zaznaczył, że nie świadczy usług międzynarodowego transportu towarów z krajów trzecich do Polski (tj. towarów importowanych). W celu wykonania powyższych usług Spółka nabywa miejsca towarowe w samolotach od różnych linii lotniczych bądź jednostek powiązanych, a następnie odsprzedaje swoim klientom. Dostawcami usług są podmioty mające siedzibę i miejsce prowadzenia działalności gospodarczej poza terytorium kraju. W przypadku nabywania miejsc towarowych w samolotach (na trasie z lotnisk położonych na terytorium Unii Europejskiej do lotnisk umiejscowionych w krajach poza Unią Europejską) od dostawców zagranicznych, będących podatnikami podatku od wartości dodanej oraz mających siedzibę poza terytorium Polski, Spółka rozpoznaje import usług. Późniejsza sprzedaż usług międzynarodowego transportu lotniczego towarów na rzecz krajowych podatników podatku VAT jest traktowana przez Spółkę jako świadczenie usług opodatkowanych stawką VAT 0%.

Jak wskazał Wnioskodawca, stanowiące przedmiot zapytania usługi transportu lotniczego towarów nabywane (importowane) przez Spółkę, realizowane są głównie z lotnisk położonych na terytorium innych państw członkowskich niż Polska i dokonywane są na terytorium krajów trzecich. Jedynie wybrane transporty lotnicze odbywają się z lotnisk położonych na terytorium Polski na terytorium państw trzecich.

Powołane wyżej przepisy wskazują, że miejscem świadczenia usług jest co do zasady miejsce, gdzie usługobiorca będący podatnikiem posiada swoją siedzibę. Natomiast w przypadku, kiedy usługi są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności podatnika, które jest jednak inne niż miejsce jego siedziby, miejscem świadczenia usług jest właśnie to stałe miejsce prowadzenia działalności.

Od powyższej zasady ustawodawca przewidział szereg wyjątków, których katalog obejmuje m.in. usługi transportu towarów świadczone na rzecz podatnika. Jak stanowi bowiem art. 28f ust. 1a pkt 1 ustawy, miejscem świadczenia usług transportu towarów na rzecz podatnika 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 zwykłe miejsce pobytu, jeżeli transport ten jest wykonywany w całości poza terytorium Unii Europejskiej, jest terytorium znajdujące się poza terytorium Unii Europejskiej.

W przedstawionych okolicznościach sprawy usługi transportu towarów świadczone są przez podmiot mający siedzibę i miejsce prowadzenia działalności gospodarczej poza terytorium kraju na rzecz Wnioskodawcy będącego zarejestrowanym podatnikiem VAT z siedzibą w Polsce. Przy czym, w ramach nabywanych przez Spółkę usług towary są transportowane z miejsca wyjazdu na terytorium kraju lub innego państwa członkowskiego do miejsca przyjazdu położonego na terytorium kraju trzeciego. Zatem w każdym przypadku transport ten nie jest wykonywany w całości poza terytorium Unii Europejskiej. Tym samym, przepis art. 28f ust. 1a pkt 1 ustawy nie ma w tym przypadku zastosowania.

Mając więc na uwadze, że dla przedmiotowych usług nie zostało określone szczególne miejsce świadczenia, to zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 28b ust. 1 ustawy usługi te podlegają opodatkowaniu w kraju siedziby nabywcy usługi, tj. na terytorium Polski, według zasad i stawek obowiązujących w ustawie o podatku od towarów i usług. W takiej sytuacji Wnioskodawca, w oparciu o regulacje art. 2 pkt 9 w zw. z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy, winien rozpoznać import usług. Czynność ta powinna zostać opodatkowana stawką właściwą dla sprzedaży tych usług na terytorium kraju, a podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia podatku z tego tytułu jest Wnioskodawca, jako nabywca usług. (...)”

3. Transport wykonywany na rzecz podatników nieposiadających numeru VAT UE

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 lutego 2018 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.28.2018.1.JŻ)

„(...) Z okoliczności przedmiotowej sprawy wynika, że Wnioskodawca, zarejestrowany, czynny podatnik podatku od towarów i usług oraz zarejestrowany podatnik do transakcji wewnątrzwspólnotowych, tj. posiadający aktywny numer VAT-UE, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej świadczy usługi transportowe m.in. na rzecz podmiotów posiadających siedzibę w państwach członkowskich Unii Europejskiej i prowadzących w państwie siedziby działalność gospodarczą. Zdarzają się sytuacje, iż zagraniczni kontrahenci, na rzecz których Wnioskodawca świadczy usługi są w państwach siedziby podatnikami VAT, ale nie są zarejestrowani dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych (VAT UE), a co z tym idzie nie figurują w systemie VIES.

W analizowanej sprawie przedmiotem wątpliwości Wnioskodawcy jest ustalenie czy miejscem świadczenia przez Wnioskodawcę usług transportowych na rzecz zagranicznych kontrahentów (podatników) prowadzących działalność gospodarczą, posiadających siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej, ale nie zarejestrowanych dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych (VAT UE) jest państwo siedziby nabywcy usługi.

Wnioskodawca wskazał, że świadczy usługi transportowe na rzecz zagranicznych kontrahentów (podatników) posiadających siedzibę w państwach członkowskich Unii Europejskiej i prowadzących w państwie siedziby działalność gospodarczą, ale niezarejestrowanych dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych. Zatem, mając na uwadze treść art. 28a ustawy należy uznać, że Wnioskodawca świadczy usługi na rzecz podatników w rozumieniu art. 28a ustawy. Jednocześnie w analizowanym przypadku do świadczonych przez Wnioskodawcę usług nie znajdują zastosowania szczególne zasady ustalania miejsca świadczenia usług wynikające z art. 28e, art. 28f ust. 1 i 1a, art. 28g ust. 1, art. 28i, art. 28j ust. 1 i 2 oraz art. 28n ustawy. Z wniosku nie wynika, aby Wnioskodawca w ramach świadczenia usług wykonywał transport pasażerów co wyłącza zastosowanie art. 28f ust. 1 ustawy. Ponadto, Wnioskodawca świadczy usługi transportu na rzecz kon-

trahentów posiadających siedzibę w państwach członkowskich Unii Europejskiej zatem w analizowanym przypadku nie znajduje zastosowania art. 28f ust. 1a ustawy. W analizowanej sprawie miejsce świadczenia usług należy ustalić zgodnie z ogólną zasadą dotyczącą ustalania miejsca świadczenia usług na rzecz podatnika w rozumieniu art. 28a ustawy, wyrażoną w art. 28b ust. 1 ustawy, zgodnie z którą miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej. W konsekwencji, miejscem opodatkowania usług transportowych świadczonych przez Wnioskodawcę na rzecz zagranicznych kontrahentów, tj. podatników niezarejestrowanych dla celów transakcji wewnętrzzwspólnotowych, prowadzących działalność gospodarczą oraz posiadających siedzibę w państwach członkowskich Unii Europejskiej jest miejsce siedziby działalności gospodarczej zagranicznych kontrahentów. (...)”

VI. ŚWIADCZENIE USŁUG W ZAKRESIE TURYSTYKI

Ustawodawca ustanowił również szczególny sposób ustalania miejsca świadczenia dla usług turystyki opodatkowanych marżą, czyli takich, których podstawą opodatkowania jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku. Przez marżę rozumie się różnicę między kwotą, którą ma zapłacić nabywca usługi, a faktycznymi kosztami poniesionymi przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty (tzw. usługi obce).

Miejscem świadczenia tego typu usług jest miejsce, gdzie świadczący usługę posiada siedzibę działalności gospodarczej.

W przypadku, gdy ww. usługi są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy znajdującego się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

Natomiast jeśli usługodawca nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, miejscem świadczenia omawianych usług jest miejsce, w którym posiada on stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu.

„Usługa turystyki” nie została nigdzie zdefiniowana. Organy podatkowe uznają, że w sytuacji gdy świadczący usługę nie działa we własnym imieniu i na własny rachunek, nie nabywa usług dla bezpośredniej korzyści turysty od innych podmiotów, a także usługa ta jest usługą pojedynczą (nie jest złożona z co najmniej dwóch świadczeń), usługa taka nie może być uznana za usługę turystyki.

Problem pojawia się również w przypadku usług świadczonych przez agentów turystycznych, którzy pośredniczą w świadczeniu takich usług, działając w imieniu i na rzecz organizatora np. biura podróży.

Generalnie agenci turystyczni nie świadczą usług turystyki, ponieważ nie są stroną transakcji zawieranej między organizatorem imprezy turystycznej, a jej nabywcą. Usługa ta jest świadczona przez organizatora imprezy turystycznej na rzecz nabywcy tej usługi, a agenci turystyczni jedynie pośredniczą w sprzedaży usług turystyki.

Skoro agenci turystyczni nie świadczą usług turystyki, dla których miejsce opodatkowania ustala się w oparciu o art. 28n ustawy, to oznacza, że miejsce świadczenia wykonywanych przez nich usług będzie określane według zasad ogólnych (pomijamy tu sytuację gdy usługi pośrednictwa wykonywane przez pośredników w imieniu i na rzecz osób trzecich, świadczone są dla niepodatników).

Zatem zgodnie z art. 28b ustawy miejscem opodatkowania usług wykonywanych przez agentów turystycznych na rzecz podatników jest miejsce gdzie nabywcy mają swoją siedzibę. Jeśli nabywcą będzie polska firma, to miejscem opodatkowania będzie terytorium naszego kraju i konieczne będzie ustalenie właściwej stawki VAT dla tego typu usług.

W myśl § 6 ust. 1 pkt 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2013 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz. U. z 2017 r. poz. 839 ze zm.), zwanego „rozporządzeniem w sprawie stawek”, obniżoną do wysokości 0% stawkę podatku stosuje się do usług świadczonych przez pośredników działających w imieniu i na rzecz osób trzecich, jeżeli pośredniczą oni w transakcjach dokonywanych poza terytorium Unii Europejskiej.

Usługi świadczone przez agentów turystycznych należy uznać za usługi świadczone przez pośredników w imieniu i na rzecz osób trzecich. Jeśli usługi te świadczone są dla podatników, czyli najczęściej dla biur podróży, to należy przyjąć, że miejscem ich opodatkowania będzie siedziba usługobiorcy.

1. Organizowanie rejsów morskich

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18 maja 2018 r., nr 0111-KDIB3-3.4012.21.2018.3.JS)

„(...) W przedstawionym stanie faktycznym, Wnioskodawca będący zarejestrowanym organizatorem turystyki, prowadzi działalność polegającą na organizacji rejsów morskich trwających zazwyczaj 7–14 dni na jachcie żaglowym. W trakcie rejsów ich uczestnicy biorą aktywny udział w obsłudze jachtu, przygotowywaniu posiłków, mają możliwość zwiedzania, łowienia ryb, oglądania interesujących miejsc na trasie, wypoczynku itp. Rejsy mają charakter stażowo-szkoleniowy, tzn. podczas nich klienci zdobywają doświadczenie morskie pod okiem doświadczonego kapitana, zatrudnionego przez Spółkę lub będącego udziałowcem Spółki.

(...) Charakter opisanych przez Wnioskodawcę będącego zarejestrowanym organizatorem turystyki świadczeń wskazuje, że rzeczywistym i głównym celem wykonywanych przez niego usług nie jest transport osób z jednego miejsca do drugiego, lecz zapewnienie uczestnikom rejsu specyficznego rodzaju wypoczynku.

(...) przedmiotem świadczenia przez Wnioskodawcę jest świadczenie złożone, na które składa się szereg usług mających na celu zorganizowanie pobytu klientowi poza miejscem jego zamieszkania. Organizując rejsy Wnioskodawca będzie zapewniać jego uczestnikom więcej niż dwie usługi jednostkowe, które w sposób kompleksowy będą zaspokajać potrzeby uczestników rejsu i w całości będą stanowić jedną usługę – usługę turystyki. Istotą i celem świadczonej przez Wnioskodawcę usługi (również świadczonej wyłącznie we własnym zakresie) będzie bowiem organizacja wypoczynku dla klientów w trakcie odbywania rejsów morskich, podczas których uczestnicy, oprócz zdobycia „doświadczenia morskiego” i aktywnego udziału w prowadzeniu jachtu, mają możliwość zwiedzania, łowienia ryb, zobaczenia interesujących miejsc na trasie rejsu itp. Za powyższym przemawia również fakt, że Spółka, będąca zarejestrowanym organizatorem turystyki, zawiera z indywidualnym pasażerem lub grupą umowę uczestnictwa w rejsie morskim, który odbywa się atrakcyjnym środkiem transportu – jachtem pełnomorskim, trwa dłużej niż jeden dzień (zazwyczaj pomiędzy 7 a 14 dni), a wypoczynek uczestników rejsu jak wskazano powyżej wiąże się z ich aktywnością o charakterze rekreacyjnym. Nadto istoty i celu świadczonej

przez Wnioskodawcę usługi nie zmienia w przedmiotowej sprawie także wskazanie przez Wnioskodawcę na charakter stażowo-szkoleniowy organizowanych rejsów morskich. Z opisu sprawy nie wynika bowiem, aby organizowane rejsy miały charakter wyłącznie szkoleniowy – edukacyjny.

W ocenie Organu jest to zatem świadczenie usług turystyki, składającej się z różnych usług pomocniczych, w tym usługi transportu. Działalność gospodarcza w tym przypadku prowadzona jest w sferze morskiej turystyki rekreacyjnej i jako taką należy ocenić specyfikę świadczonej przez Wnioskodawcę usługi.

(...) W analizowanej sprawie świadczone przez Wnioskodawcę usługi własne należy uznać za jedną usługę – usługę turystyki. W stosunku do usług własnych wykonywanych w ramach usług turystyki, należy zastosować zasady ogólne zarówno w zakresie określenia podstawy opodatkowania, miejsca świadczenia, jak również w odniesieniu do pozostałych zasad obliczania podatku od towarów i usług, gdyż procedura szczególna w oparciu o regulacje art. 119 ustawy o VAT znajduje zastosowanie tylko do świadczeń podmiotów trzecich tj. usług nabytych dla bezpośredniej korzyści turysty (por. wyrok TSUE z dnia 25 października 2012 r., sygn. C-557/11). Zatem usługa turystyczna składająca się wyłącznie z usług własnych podlega ogólnym zasadom rozliczenia podatku według stawek i miejsca świadczenia właściwych dla usług częściowych (własnych) składających się na całość świadczenia Wnioskodawcy (...)

Przenosząc powyższe na grunt analizowanej sprawy należy stwierdzić, że:

- dla usług własnych świadczonych w ramach usługi turystycznej – innych niż transport osób – gdy są świadczone dla podatników, o których mowa w art. 28a ustawy o VAT, miejscem ich świadczenia będzie miejsce, gdzie podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej. Usługi te mogą być zatem opodatkowane na terytorium Polski lub na terytorium innego kraju, w zależności od siedziby działalności gospodarczej usługobiorcy. W przypadku świadczenia usług turystyki na rzecz podatników, których siedziba działalności znajduje się w Polsce stawką właściwą podatku VAT będzie stawka podstawowa 23%. Jeśli zaś usługobiorca, będący podatnikiem w rozumieniu powyższego przepisu, ma siedzibę działalności gospodarczej poza terytorium kraju, świadczone usługi własne Wnioskodawcy nie będą opodatkowane w Polsce, lecz w kraju siedziby tego usługobiorcy;
- dla usług własnych świadczonych w ramach usługi turystycznej – innych niż transport osób – gdy są świadczone dla podmiotów niebędących podatnikami miejsce, miejscem świadczenia będzie terytorium Polski tj. kraj, w którym Spółka posiada siedzibę działalności gospodarczej. Również w tym przypadku, usługi te będą opodatkowane stawką podstawową 23% VAT (...).

(...) W sytuacji zaś, w której Wnioskodawca celem organizacji rejsów będzie nabywał inne usługi dla bezpośredniej korzyści uczestników (czarter jachtów, ubezpieczenie, usługi skiperskie, wyżywienie, usługi noclegowe itp.), zastosowanie mieć będzie procedura obliczania marży, o której mowa w art. 119 ust. 1 ustawy. Miejscem świadczenia tych usług będzie terytorium kraju (zgodnie z art. 28n ustawy), a usługi te opodatkowane będą podlegały opodatkowaniu stawką VAT w wysokości 23%. Wskazać przy tym należy, że jeżeli oprócz usług nabytych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści uczestników, opodatkowanych z zastosowaniem procedury obliczania marży, część świadczeń w ramach organizacji rejsów Spółka będzie wykonywać we własnym zakresie, wówczas usługi własne w dalszym ciągu podlegają ogólnym zasadom opodatkowania. Miejsce świadczenia, podstawę opodatkowania i stawkę podatku VAT określa się dla nich zatem na wskazanych powyżej zasadach. (...)”

2. Wycieczki dydaktyczne dla uczestników praktyk zawodowych

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17 kwietnia 2018 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.23.2018.2.PC)

„(...) Zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w art. 28b ust. 1 ustawy, miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatek 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 ust. 1 i 2 oraz art. 28n.

Jak stanowi ust. 2 art. 28b ustawy 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 gospodarczej. Natomiast w przypadku, gdy podatek będący usługobiorcą nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym posiada on stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu (art. 28b ust. 3 ustawy).

Stosownie do art. 28n ust. 1 ustawy, w przypadku świadczenia usług turystyki, o których mowa w art. 119 ust. 1, miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3.

Natomiast zgodnie z art. 28n ust. 2, w przypadku, gdy usługi turystyki, o których mowa w art. 119 ust. 1, są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy znajdującego się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

Z kolei stosownie do art. 28n ust. 3 ustawy w przypadku gdy usługodawca nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, o którym mowa w ust. 2, miejscem świadczenia usług turystyki, o których mowa w art. 119 ust. 1, jest miejsce, w którym posiada on stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

(...) Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą (...) kwestii czy w przypadku usług w zakresie zajęć socjo-kulturowych należy uznać, że mamy do czynienia z kompleksową usługą w zakresie turystyki, która zgodnie z art. 28n ust. 1 ustawy o VAT podlega opodatkowaniu w miejscu, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej, tj. na terytorium Niemiec.

Jak wskazał w opisie sprawy Wnioskodawca w zakresie zajęć socjo-kulturowych realizowanych w ramach organizacji Projektu I Organizacja przyjmująca zorganizuje uczestnikom wycieczki dydaktyczne z przewodnikiem do Lipska, Drezna i Berlina, celem poznania kultury i historii kraju, w którym uczniowie pod opieką nauczycieli odbywają staż zawodowy. Ponadto, w ramach zajęć kulturowych firma zagraniczna zapewnia zajęcia integracyjne i warsztaty interkulturowe dla młodzieży, celem wzajemnego poznania się młodzieży z innych krajów europejskich uczestniczących w praktykach zawodowych oraz doskonalenia umiejętności językowych podczas zabawy i rozmów z rówieśnikami. Zdaniem Wnioskodawcy, ww. zajęcia socjo-kulturowe mają charakter usług turystycznych i nie stanowią usług niezbędnych do realizacji usługi głównej, którą jest organizacja i przeprowadzenie praktyk zawodowych. Zajęcia socjo-kulturowe nie są środkiem do pełnego zrealizowania praktyk zawodowych. Praktyki zawodowe niewątpliwie mogą się odbyć bez świadczenia na rzecz Gminy usług w zakresie organizacji czasu wolnego uczniom i nauczycielom. Zajęcia socjo-kulturowe są jedynie dodatkowym elementem płynącym ze współpracy międzynarodowej, pozwalającym na poszerzenie wiedzy kulturalnej, horyzontów i ogólnej wiedzy uczniów i kadry nauczycielskiej.

Zatem należy zgodzić się z twierdzeniem Wnioskodawcy, że ww. zajęcia socjo-kulturowe są świadczeniami odrębnymi od usługi organizacji praktyk zawodowych i nie są niezbędne do odbycia praktyki przez ucznia, a jednocześnie zajęcia te mają charakter usług turystycznych.

Należy zauważyć, że ustawa o podatku od towarów i usług nie definiuje pojęcia usług turystyki. Jednak przez usługę turystyki należy rozumieć kompleksową usługę, na rzecz turysty, która obejmuje swym zakresem częściowe usługi, bez których dana impreza turystyczna nie mogłaby się odbyć. Zatem za usługi turystyki należy uznać zorganizowane lub indywidualne wyjazdy wypoczynkowe połączone z rekreacją i rozrywką (tzn. kompleksowym programem imprez). Usługa turystyczna jest zatem z natury usługą kompleksową, na którą składają się takie czynności jak transport turysty, jego zakwaterowanie połączone z rekreacją i rozrywką.

W sytuacji, gdy Organizacja przyjmująca świadczy takie czynności jak zorganizowanie wycieczek i zajęć mających charakter rozrywkowy, kulturowy i edukacyjny oraz zajęcia integracyjne i warsztaty interkulturowe dla młodzieży, celem wzajemnego poznania się młodzieży z innych krajów europejskich uczestniczących w praktykach zawodowych oraz doskonalenia umiejętności językowych podczas zabawy i rozmów – to należy uznać, że świadczy usługę polegającą na zorganizowaniu kompleksowego programu turystycznego, stanowiącego dodatkowe atrakcje dla uczestników praktyk i nauczyciela.

Wobec powyższego uznać należy, że ww. zajęć socjo-kulturowych nie można wpisać w ramy „kompleksowości” usługi organizacji praktyk zawodowych. Świadczenia te stanowią odrębny rodzaj usług, tj. usługi turystyczne oferowane przez Organizację przyjmującą w ramach realizowanego Projektu I.

W konsekwencji należy stwierdzić, że dla świadczonej na rzecz Wnioskodawcy usługi turystycznej miejscem świadczenia a tym samym opodatkowania – na podstawie art. 28n ust. 1 ustawy – będą Niemcy, czyli kraj, w którym świadczący usługę posiada siedzibę, i z którego świadczone są ww. usługi w zakresie zajęć socjo-kulturowych. (...)”

3. Pośrednictwo w świadczeniu usług turystycznych

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 lipca 2018 r., nr IPPP2/4512-708/15-4//2018/S/DG)

„(...) w stosunku do usług turystyki takich jak usługi świadczone przez Stronę, ustawodawca przewidział szczególne procedury dotyczące m.in. określania podstawy opodatkowania tych usług.

I tak, stosownie do art. 119 ust. 1 ustawy, podstawą opodatkowania przy wykonywaniu usług turystyki jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku, z zastrzeżeniem ust. 5.

Zgodnie z art. 119 ust. 2 ustawy, przez marżę, o której mowa w ust. 1, rozumie się różnicę między kwotą, którą ma zapłacić nabywca usługi, a faktycznymi kosztami poniesionymi przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty; przez usługi dla bezpośredniej korzyści turysty rozumie się usługi stanowiące składnik świadczonej usługi turystyki, a w szczególności transport, zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie.

Tut. Organ wskazuje, że procedury dotyczące opodatkowania usług turystyki zawarte w art. 119 ustawy polegają głównie na sposobie określenia podstawy opodatkowania z wyliczonej kwoty marży. Warunkiem stosowania szczególnych procedur jest działanie na rzecz nabywcy usługi we własnym imieniu i na własny rachunek. Pośrednik, który w taki sposób nie działa nie może skorzystać z procedury zawartej w tym przepisie. W związku z tym,

że Wnioskodawca działa w imieniu i na rzecz touroperatora a nie we własnym imieniu i na własny rachunek, art. 119 nie będzie miał zastosowania do usług pośrednictwa świadczonych przez Wnioskodawcę. Analogicznie będzie się przedstawiała sytuacja w przypadku agentów świadczących usługi pośrednictwa na rzecz Wnioskodawcy – do ich usług także nie będzie miała zastosowania procedura wskazana w art. 119 ustawy.

Z opisu przedstawionego w rozpatrywanej sprawie wynika, że Wnioskodawca jako czynny podatnik VAT świadczy na rzecz turystów usługi turystyki, w tym usługi, w ramach których usługi nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty są świadczone poza terytorium Unii Europejskiej. Kompleksowa usługa turystyki świadczona przez Spółkę (zwana usługą podstawową) zawiera usługi nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, które są świadczone poza terytorium Unii Europejskiej (np. zakwaterowanie, wyżywienie, transport lokalny, wstępy do obiektów). Poza takimi usługami Spółka w ramach usługi turystyki zapewnia w szczególności przelot lub dojazd (w obie strony), ubezpieczenie, opiekę rezydenta.

Sprzedaż opisanych usług podstawowych następuje poprzez sieć agentów/pośredników turystycznych w rozumieniu art. 3 ustawy o usługach turystycznych, posiadających siedzibę w Polsce. Zgodnie z zawartymi umowami Spółka wypłaca agentom prowizję za pośrednictwo w sprzedaży usług turystyki. Agenci pośredniczą w sprzedaży imprez odbywających się również poza terytorium UE. Dotychczas agenci wystawiali za swoje usługi faktury w kwotach zawierających podatek od towarów i usług według stawki podstawowej.

Spółka sama także występuje w charakterze agenta turystycznego, prowadząc sprzedaż usług świadczonych turystom przez innych touroperatorów (Spółka sprzedaje usługi podstawowe innych touroperatorów, zawierające usługi nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, które są świadczone poza terytorium Unii Europejskiej). (...)

W opisanym zdarzeniu, Wnioskodawca działa na rzecz touroperatora, który świadczy usługi turystyki działając na rzecz nabywcy usługi we własnym imieniu i na własny rachunek, a zatem korzysta z procedury szczególnej opodatkowania marży, na podstawie art. 119 ustawy. Analogicznie działają agenci, którym Wnioskodawca jako podmiot świadczący usługi turystyki, zleca świadczenie usług pośrednictwa w sprzedaży usług opodatkowanych w procedurze marży, uregulowanej w art. 119 ustawy.

Zgodnie z art. 28n ustawy, miejscem świadczenia usług turystyki, o których mowa w art. 119 ust. 1 jest miejsce, gdzie usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej. W przypadku, gdy usługi te są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy znajdującego się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Natomiast, w przypadku gdy usługodawca nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, o którym mowa w ust. 2, miejscem świadczenia usług turystyki, o których mowa w art. 119 ust. 1, jest miejsce, w którym posiada on stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Zatem, w przypadku touroperatora, który posiada siedzibę działalności na terytorium kraju, na rzecz którego działa Wnioskodawca, miejscem świadczenia wykonywanej przez ten podmiot usługi turystyki jest Polska.

Podobnie sytuacja będzie przedstawiać się w przypadku świadczonych przez agentów usług pośrednictwa na rzecz Wnioskodawcy. Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca posiada siedzibę na terytorium Polski, tym samym miejscem świadczenia usług turystyki realizowanych przez Wnioskodawcę będzie Polska. (...)"

PORADNIK VAT. DODATEK

Redakcja: Redaktor Naczelna: Małgorzata Sieniecka
Dodatek opracowała: Katarzyna Rybacka
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: poradnik@gofin.pl

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60

NAKŁAD 14 730



PRENUMERATA 2019

szczegóły na www.sklep.gofin.pl

1	Numer kompletu	Komplety z nagrodami w PRENUMERACIE 2019	Cena podstawowa	RABAT	Cena promocyjna
	KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	2375 zł	20%	1898 zł
	KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	1977 zł	14%	1698 zł
	KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	947 zł	7%	880 zł

2	Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA		
				2019	2018	
				cały rok	I półrocze	IV kwartał
	1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	549,00 zł	274,50 zł	137,25 zł
	2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line	dwutygodnik	366,00 zł	183,00 zł	91,50 zł
	3.	Poradnik VAT + on-line	dwutygodnik	354,00 zł	177,00 zł	88,50 zł
	4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line	dwutygodnik	360,00 zł	180,00 zł	90,00 zł
	5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line	dwutygodnik	348,00 zł	174,00 zł	87,00 zł
	6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego	patrz poz. 1-5	1698,00 zł	988,50 zł	494,25 zł
	7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	459,00 zł	229,50 zł	114,75 zł

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. na www.sklep.gofin.pl) oraz **jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH w Warszawie S.A. nr: 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000.
 Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę.

Informacje o innych produktach: Internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, Gazeta Podatkowa, Program DRUKI Gofin, Serwis Budżetowy, segregatory i boksy, dostępne są na stronie internetowej:

www.sklep.gofin.pl

Informacji udziela także **Biuro Obsługi Klienta** - tel. **95 720 85 40**, infolinia **800 162 732**

Publikacje zamieszczone w czasopiśmie nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.