

Informacja w sprawie nowych przepisów dotyczących podatku od towarów i usług

W dniu 1 lipca 2006 r. wchodzi w życie przepisy rozporządzenia Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 października 2005 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Tekst ww. aktu prawnego został opublikowany w Dzienniku Urzędowym Wspólnot Europejskich z dnia 29.10.2005 r. seria L nr 288, str. 1.

Treść rozporządzenia nr 1777/2005 została opublikowana w języku polskim na stronie internetowej Unii Europejskiej <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/pl/index.htm>.

Rozporządzenie Rady nr 1777/2005 wiąże wszystkie państwa członkowskie i jest stosowane bezpośrednio. Oznacza to, iż przepisy tego rozporządzenia z dniem 1 lipca 2006 r. stają się częścią porządku prawnego, obowiązującego na terytorium RP, bez konieczności ich implementacji w drodze ustawy. Przepisy te są wiążące wyłącznie od daty wejścia w życie rozporządzenia nr 1777/2005 i nie mają wpływu na obowiązywanie przepisów prawa oraz na interpretacje przyjęte uprzednio przez Państwa Członkowskie.

Rozporządzenie Rady nr 1777/2005 przyjęte zostało w celu jednolitego stosowania przez wszystkie państwa członkowskie systemu podatku od wartości dodanej, opartego na postanowieniach Szóstej Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich, dotyczących podatków obrotowych - Wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą opodatkowania (77/388/EEC ze zmian.).

Przepisy tego rozporządzenia zawierają szczegółowe regulacje, odpowiadające zagadnieniom unormowanym już w przepisach ww. Szóstej Dyrektywy, które powodowały rozbieżności w stosowaniu systemu podatku od wartości dodanej w państwach członkowskich UE lub też zachodziło ryzyko powstania takich rozbieżności.

Przepis art. 2 rozporządzenia wprowadza regulację, zgodnie z którą europejskie zgrupowanie interesów gospodarczych uznaje się za podatnika w rozumieniu art. 4 ust. 1 Szóstej Dyrektywy.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ww. rozporządzenia, sprzedaż opcji jako instrumentu finansowego uznana została jako świadczenie usług we własnym imieniu, odrębne od świadczenia (transakcji) podstawowego, którego opcja dotyczy.

Ponadto przepis art. 3 ust. 2 normuje kwestię montażu różnych części maszyny dostarczonych przez klienta, uznając takie czynności jako świadczenie usług, a nie dostawę towarów.

Kolejne przepisy rozporządzenia nr 1777/2005 dotyczą ustalania miejsca świadczenia usług (art. 4-12).

Na mocy art. 4 rozporządzenia nr 1777/2005 miejsce świadczenia usług związanych z organizacją pogrzebów w zakresie w jakim usługi te stanowią jedną i tą samą usługę,

określone jest wg ogólnej zasady miejsca świadczenia (art. 27 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług), tj. w miejscu siedziby, stałym miejscu prowadzenia działalności lub w miejscu stałego zamieszkania.

Przepis art. 5 określa miejsce świadczenia usług samego montażu maszyny. W przypadku świadczenia usług montażu (z wyjątkiem gdy montowane towary stają się częścią nieruchomości) miejscem świadczenia jest miejsce gdzie usługi są faktycznie świadczone (art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. d) ustawy o podatku od towarów i usług). Oznacza to wykluczenie na przykład świadczenia usługi montowania i instalacji mechanizmów, takich jak windy lub system klimatyzacji, gdy częścią usługi jest włączenie tego mechanizmu do całości budynku.

Przepisy art. 6-8 rozporządzenia nr 1777/2005 określają miejsce świadczenia dla usługi tłumaczenia tekstów (art. 6 rozporządzenia), usługi polegającej na przyznaniu praw do transmisji telewizyjnych meczów piłki nożnej przez podmiot mający przedsiębiorstwo w państwie trzecim podatnikowi mającemu przedsiębiorstwo we Wspólnocie (art. 7), oraz usługi ubiegania się lub otrzymywania zwrotów podatku na podstawie Ósmej Dyrektywy (art. 8). Do wymienionych powyżej usług mają zastosowanie przepisy art. 27 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług.

Zgodnie z przepisem art. 9 rozporządzenia nr 1777/2005 świadczenie usług przez pośredników, określone w art. 9 ust. 2 lit. e) tiret siódme Szóstej Dyrektywy (art. 27 ust. 4 pkt 11 ustawy o podatku od towarów i usług), obejmuje również świadczenie usług przez pośredników, którzy działają w imieniu i na rzecz usługobiorcy oraz usługi świadczone przez pośredników, którzy działają w imieniu i na rzecz usługodawcy.

Zgodnie z art. 10 rozporządzenia nr 1777/2005 przyczepy, naczepy oraz wagony kolejowe uważa się za formy środków transportu dla celów określania miejsca świadczenia usług. Przepis ten został szczegółowo omówiony w dalszej części tej informacji.

Regulacje zawarte w art. 11 oraz art. 12 rozporządzenia poświęcone zostały zdefiniowaniu usług elektronicznych. Przepisy te zostały szczegółowo omówione w dalszej części tej informacji.

Przepis art. 13 rozporządzenia nr 1777/2005 dotyczy określania podstawy opodatkowania w przypadku dokonywania płatności kartą kredytową lub debetową. W przypadku jeżeli dostawca towarów lub usługodawca wymaga, jako warunek przyjęcia płatności kartą, aby klient wpłacił pewną kwotę na jego rzecz lub innego przedsiębiorstwa oraz cena do zapłaty za towar lub usługę pozostaje niezmienną, to ww. kwota wchodzi do podstawy opodatkowania. Przepis ten obowiązuje od dnia 1 stycznia 2006 r. Nie wpływa to jednak na stosowanie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, bowiem określone w art. 13 rozporządzenia zasady wynikały również z obowiązujących przepisów krajowych.

Przepis art. 14 rozporządzenia nr 1777/2005 wyjaśnia co należy rozumieć przez usługi kształcenia zawodowego i przekwalifikowania. Usługi te obejmują nauczanie pozostające w bezpośrednim związku z branżą lub zawodem, podobnie jak nauczanie mające na celu

uzyskanie lub uaktualnienie wiedzy do celów zawodowych. Nie ma przy tym znaczenia czas trwania kursu w zakresie kształcenia zawodowego bądź przekwalifikowania.

Na mocy art. 15 rozporządzenia nr 1777/2005 „noble platynowe”, stanowiące prawny środek płatniczy na wyspie Man, uznawane normalnie za przedmioty kolekcjonerskie zostały wyłączone ze zwolnienia przewidzianego dla waluty, banknotów i monet (w polskich przepisach określonego w art. 43 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku od towarów i usług).

Regulacje zawarte w art. 16 rozporządzenia nr 1777/2005 precyzują, na potrzeby eksportu towarów, co należy rozumieć przez środki transportu służące do celów prywatnych. Są to środki transportu wykorzystywane do celów pozazawodowych przez osoby niebędące osobami fizycznymi, takie jak instytucje prawa publicznego.

Art. 17 rozporządzenia nr 1777/2005 dotyczy zwrotu podatku VAT podróżnym. Przepis ten odnosi się do progu wartości zakupów i sposobu jego ustalania, od którego przysługuje prawo do zwrotu podatku podróżnym. W przypadku nabycia wielu towarów dopuszczalne jest przyjęcie do obliczenia progu łącznej wartości towarów, które są ujęte w jednym dokumencie zakupu. Warto w tym miejscu przypomnieć, że w polskich przepisach podatku od towarów i usług, próg ten został określony w wysokości 200 zł. Natomiast dokumentem uprawniającym do zwrotu podatku podróżnym jest imienny dokument określony w rozporządzeniu Ministra Finansów.

Przepis art. 18 zezwala na stosowanie elektronicznej formy dokumentów przywozowych dla celów odliczania podatku należnego z tytułu importu towarów. Warunkiem zastosowania tego przepisu jest posiadanie przez państwo importujące systemu elektronicznego dającego możliwość przeprowadzenia kontroli dokumentu elektronicznego.

W art. 19 ust. 1 rozporządzenia nr 1777/2005 zdefiniowane zostało pojęcie „wagi akceptowanej przez rynki kruszców”. Kategorie wag powszechnie przyjętych na rynku metali szlachetnych określone zostały w załączniku II do przedmiotowego rozporządzenia. Wagi określone w załączniku II do rozporządzenia muszą zostać przyjęte przez wszystkie Państwa Członkowskie jako kwalifikujące „złoto inwestycyjne”. Należy w tym miejscu podkreślić, iż przepis ten nie ogranicza możliwości do określenia również innych wag akceptowanych przez rynki kruszców niż te wymienione w załączniku II do rozporządzenia. Regulacja zawarta w art. 19 ust. 1 rozporządzenia ma zastosowanie w odniesieniu do art. 26b Szóstej Dyrektywy dotyczącej szczególnej procedury dla złota inwestycyjnego (art. 121-125 ustawy o podatku od towarów i usług).

Zgodnie z przepisem art. 19 ust. 2 rozporządzenia, dla celów ustalania wykazu monet (uznającego określone monety za złoto inwestycyjne) odniesienie do ceny i wartości rynkowej dotyczy ceny i wartości rynkowej z dnia 1 kwietnia każdego roku. W przypadku, gdy 1 kwietnia przypada w dniu, w którym wartości te nie są ustalane, datą obowiązującą jest następny dzień, w którym są one ustalane.

Przepis art. 20 rozporządzenia nr 1777/2005 reguluje szczególną procedurę dotyczącą podmiotów nie posiadających siedziby na terytorium Wspólnoty, świadczących usługi

elektroniczne osobom niepodlegającym opodatkowaniu, które mają siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Wspólnoty (tzw. szczególny system rozliczania handlu elektronicznego). W przepisie tym doprecyzowano szereg kwestii technicznych; wskazano w nim m. in.:

- a) konieczność usunięcia z systemu rozliczania handlu elektronicznego podmiotu z państwa trzeciego, który spełnił przynajmniej jeden z warunków wykluczenia go z systemu oraz obowiązek złożenia deklaracji podatkowej za okres sprzed wykluczenia z systemu,
- b) obowiązek zwrotu nadpłaconych kwot podatku bezpośrednio podmiotom korzystającym z ww. systemu z państw trzecich,
- c) konieczność korekt deklaracji pierwotnych (w przypadku takiej konieczności), w związku z zasadą odrębności poszczególnych okresów sprawozdawczych (kwartałów) w tym systemie,
- d) zasady zaokrąglania kwot podatku w deklaracjach składanych w ramach tego systemu.

W art. 21 rozporządzenia nr 1777/2005 zawarto przepisy przejściowe. Zgodnie z regulacjami zawartymi w tym przepisie, państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów wykonuje swoje kompetencje w zakresie opodatkowania towarów, bez względu jak dana transakcja została potraktowana w państwie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów. Oznacza to, iż niewłaściwe traktowanie dostawy w Państwie Członkowskim sprzedawcy nie ma wpływu na właściwe zastosowanie zasad w Państwie Członkowskim nabycia.

Regulacje zawarte w art. 22 rozporządzenia nr 1777/2005 zostały omówione w dalszej części tej informacji.

Z uwagi na fakt, iż wprowadzane uregulowania mają charakter doprecyzowujący, w większości przypadków nie będą zmieniały obowiązujących przed dniem 1 lipca 2006 r. zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług, wynikających z przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) oraz wydanych na jej podstawie aktów wykonawczych.

Należy jednak zwrócić uwagę na kilka przypadków, w których nastąpi zmiana dotychczas obowiązujących zasad stosowania przepisów ww. ustawy. Będą to w szczególności regulacje dotyczące:

1. miejsca świadczenia usług wynajmu, dzierżawy lub podobnych, których przedmiotem są rzeczy ruchome;
2. definicji usług elektronicznych;
3. miejsca świadczenia w przypadku sprzedaży wysyłkowej.

1. Miejsce świadczenia usług wynajmu, dzierżawy lub podobnych.

Przepisy art. 10 ww. rozporządzenia nr 1777/2005 precyzują, iż przyczepy i naczepy, a także wagony kolejowe uważane są za środki transportu na potrzeby stosowania przepisów dotyczących ustalenia miejsca świadczenia usług wynajmu, dzierżawy lub podobnych, których przedmiotem są rzeczy ruchome.

Oznacza to, iż na potrzeby stosowania art. 27 ust. 4 pkt 6 ustawy o podatku od towarów i usług, przez środki transportu należy również rozumieć przyczepy, naczepy oraz wagony kolejowe. Zatem w przypadku świadczenia usług wynajmu przyczep, naczep lub wagonów kolejowych, miejsce świadczenia usług ustalane będzie w oparciu o ogólną zasadę wyrażoną w art. 27 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, tj. w miejscu siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności lub w miejscu stałego zamieszkania świadczącego usługę.

2. Usługi elektroniczne

Przepisy rozporządzenia nr 1777/2005 wprowadzają nową definicję usług elektronicznych, a także zawierają katalog czynności wyłączonych z tej definicji.

Zgodnie z regulacjami zawartymi w rozporządzeniu, za usługi elektroniczne uznawane będą usługi świadczone przy pomocy Internetu lub sieci elektronicznej, których świadczenie jest zautomatyzowane i które wymagają niewielkiego udziału człowieka, a ich wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe. Przykładowa lista usług elektronicznych, którą stanowił załącznik L Szóstej Dyrektywy, a która jest obecnie wymieniona w art. 2 pkt 26 ustawy o podatku od towarów i usług, została uszczegółowiona w załączniku I rozporządzenia nr 1777/2005 oraz uzupełniona o szereg nowych usług. Usługi te zostały wymienione w art. 11 ust. 2 oraz w załączniku I rozporządzenia nr 1777/2005. Są to np. usługi umożliwiające lub wspomagające obecność przedsiębiorstw lub osób w sieci elektronicznej, takie jak witryna lub strona internetowa, tworzenie witryn internetowych.

Należy podkreślić, iż zawarty w art. 11 ust. 2 oraz w załączniku I rozporządzenia wykaz usług elektronicznych nie stanowi katalogu zamkniętego, a wyłącznie przykładowe usługi mieszczące się w definicji usług elektronicznych. Przepisy rozporządzenia (art. 12) zawierają także listę usług nieobjętych definicją usług elektronicznych. Są to np. usługi nadawcze radiowe i telewizyjne, usługi telekomunikacyjne, usługi edukacyjne świadczone korespondencyjnie.

Od dnia 1 lipca 2006 r. w zakresie usług elektronicznych należy zatem bezpośrednio stosować przepisy art. 11-12 ww. rozporządzenia nr 1777/2005.

3. Sprzedaż wysyłkowa

Przepis art. 22 rozporządzenia Rady nr 1777/2005 wprowadza uregulowania dotyczące sprzedaży wysyłkowej. Zmiana dotyczy określenia momentu, w którym uznaje się, że podatnik przekroczył obrót, który zobowiązuje go do rozliczania się już w państwie, do którego wysyła towary. W przypadku przekroczenia kwoty ustalonej przez państwo członkowskie, do którego towary są wysyłane, miejsce opodatkowania na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia dla wysyłanych lub transportowanych towarów obowiązuje, począwszy od dostawy którą przekroczone tę kwotę.

Obecnie obowiązujące w tym zakresie regulacje art. 23 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług stanowią, iż w przypadku przekroczenia kwoty ustalonej przez państwo członkowskie, do którego towary są wysyłane, miejsce opodatkowania na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia dla wysyłanych lub transportowanych towarów obowiązuje, począwszy od dostawy następującej po dostawie, w której przekroczone tę kwotę.

Od dnia 1 lipca 2006 r. będą zatem obowiązywały przepisy art. 22 ww. rozporządzenia nr 1777/2005.