

0114-KDIP1-2.4012.658.2017.2.JŻ |

Interpretacja indywidualna

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 12 lutego 2018 r.

Z uwagi na brak siedziby i stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski, Wnioskodawca nie ma obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy użyciu kasy rejestrującej. W konsekwencji, Wnioskodawca nie ma obowiązku prowadzenia sprzedaży biletów na rzecz pasażerów na linię autobusową obsługiwaną na trasie łączącej Polskę z Niemcami, przy użyciu kasy rejestrującej.

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201, z późn. zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 14 listopada 2017 r. (data wpływu 30 listopada 2017 r.), uzupełnionym w dniu 22 stycznia 2018 r. (data wpływu 23 stycznia 2018 r.), na wezwanie tut. Organu z dnia 12 stycznia 2018 r. (skutecznie doręczone w dniu 15 stycznia 2018 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie podstawy opodatkowania wynagrodzenia otrzymanego z tytułu świadczenia usług transportu pasażerskiego oraz obowiązku prowadzenia sprzedaży biletów za pomocą kasy rejestrującej – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 30 listopada 2017 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie podstawy opodatkowania wynagrodzenia otrzymanego z tytułu świadczenia usług transportu pasażerskiego oraz obowiązku prowadzenia sprzedaży biletów za pomocą kasy rejestrującej. Wniosek został uzupełniony w dniu 22 stycznia 2018 r. (data wpływu 23 stycznia 2018 r.), na wezwanie tut. Organu z dnia 12 stycznia 2018 r. (skutecznie doręczone w dniu 15 stycznia 2018 r.).

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe uzupełnione w odpowiedzi na wezwanie z dnia 22 stycznia 2018 r.:

D. posiada siedzibę działalności gospodarczej w Niemczech, gdzie prowadzi działalność w zakresie autobusowych przewozów pasażerskich. Na chwilę obecną D. przewozi pasażerów jedynie po terytorium Niemiec, niemniej jednak zamierza rozszerzyć swoją działalność i planuje przedłużyć jedną z obsługiwanych linii w taki sposób, aby jeden przystanek autobusowy (początkowy lub końcowy w zależności od kierunku jazdy) znajdował się na terenie Polski; pozostałe przystanki tej linii znajdować się będą po stronie niemieckiej.

Przejazd powyższą linią autobusową będzie możliwy na podstawie biletów jednorazowych oraz biletów okresowych (np. dziennych, tygodniowych, rocznych itp.) sprzedawanych przez D. albo przez innych przewoźników, którzy podobnie jak Spółka są członkami związku transportowego V. (dalej: "V."); zgodnie z porozumieniem pomiędzy członkami V., pasażer nabywający bilet od jednego z nich jest uprawniony do przejazdu liniami obsługiwanymi przez pozostałych członków V.. Oznacza to, że D. może przewozić pasażera (w tym również

wspomnianą planowaną linią autobusową łączącą Polskę z Niemcami) na podstawie biletu, nabytego przez tego pasażera D. lub od innego członka V.. Analogicznie, nabyty od D. bilet może posłużyć pasażerowi do odbycia podróży linią obsługiwaną przez innego członka V.. Niezależnie od tego, od którego z członków V. pasażer nabył bilet, do zawarcia umowy przewozu dochodzi zawsze pomiędzy pasażerem a przewoźnikiem, z którego usług korzysta pasażer.

Okresowo, członkowie V. przekazują sobie nawzajem część wpływów ze sprzedaży biletów w taki sposób, aby kwota ostatecznie otrzymana przez każdego z nich odpowiadała ilości przewiezionych przez niego pasażerów i pokonanych przez tych pasażerów odległości (są to tzw. osobokilometry, które są szacowane na podstawie metod statystycznych). Przykładowo, gdyby bilety nabyte od D. posłużyły pasażerom do korzystania z usług innych przewoźników (członków V.), D. musiałoby przekazać część wpływów ze sprzedaży biletów, aby osiągnąć rezultat, o którym mowa w zdaniu poprzednim. Analogicznie, D. otrzymałoby dodatkowe środki od innych członków V., którzy sprzedaliby bilety osobom korzystającym z usług Spółki.

Pasażer posiadający ważny bilet decyduje o długości trasy, którą pokona. Przykładowo, pasażer posiadający bilet jednorazowy (nabyty od D. lub od innego członka V.) będzie mógł wsiąść do autobusu kursującego na wspomnianej wyżej linii na pierwszym przystanku po stronie niemieckiej i wysiąść na ostatnim przystanku przed granicą lub też podróżować dalej, aż do przystanku po stronie polskiej. Pasażer mógłby również, pomimo zakupu biletu, zdecydować o nieskorzystaniu z niego.

Autobusy kursujące po wspomnianej wyżej linii łączącej Polskę z Niemcami są zarejestrowane w Niemczech, gdzie również znajduje się miejsce ich postoju po zakończeniu trasy bądź też miejsce, w którym dokonywane są ich naprawy bądź modernizacje. D. nie posiada takiego miejsca w Polsce ani żadnej innej stałej placówki; w szczególności D. nie posiada w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności. W chwili obecnej D. nie jest zarejestrowana dla celów podatku VAT w Polsce i nie posiada polskiego numeru identyfikacji podatkowej.

W odpowiedzi na wezwanie Wnioskodawca poinformował, że w odniesieniu do planowanej linii autobusowej łączącej Polskę z Niemcami nie zostaną wprowadzone specjalne bilety upoważniające tylko do podróży obejmującej odcinek położony w Polsce. Podróż planowaną linią autobusową łączącą Polskę z Niemcami będzie możliwa na podstawie biletów z dotychczasowej ogólnej oferty biletowej Spółki oraz innych członków związku transportowego V. (dalej: „V.”), tj. w szczególności biletów jednorazowych (upoważniających do jednokrotnego przejazdu dowolną linią obsługiwaną przez Spółkę lub innego członka V.) oraz okresowych (upoważniających do wielokrotnych przejazdów w określonym okresie czasu oraz w zdefiniowanej strefie terytorialnej obejmującej strefę przygraniczną Guben). Innymi słowy pasażerowie będą mogli skorzystać z transportu na odcinku położonym w Polsce, o ile ich bilet obejmuje strefę przygraniczną Guben. W najbardziej skrajnym przypadku uprawnienie do przejazdu na terenie Polski nabędą pasażerowie, którzy wykupią całoroczny bilet na całą strefę obejmującą zakres terytorialny V. (Land Berlin i Land Brandenburg). Będą oni mogli z tego uprawnienia skorzystać lub nie.

Sprzedaż wszelkich biletów oferowanych przez Spółkę oraz innych członków V. - tj. biletów na podstawie których pasażerowie będą mogli podróżować m.in. planowaną linią łączącą Polskę z Niemcami - odbywać się będzie w kasach biletowych oraz automatach biletowych

zlokalizowanych wyłącznie na terenie Niemiec lub bezpośrednio u kierowcy autobusu. Możliwy będzie również zakup biletu za pośrednictwem internetu lub korespondencyjnie z opcją płatności ratalnej.

Spółka nie będzie dokonywać odrębnej wyceny biletu za przejazd na trasie planowanej linii autobusowej łączącej Polskę z Niemcami. Jak wskazano na wstępie, podróż planowaną linią będzie bowiem możliwa na podstawie biletów z dotychczasowej ogólnej oferty biletowej Spółki oraz innych członków V..

Ceny poszczególnych rodzajów biletów obowiązujących u wszystkich przewoźników V. ustalane są w oparciu o postanowienie taryfowe rady nadzorczej V.. Postanowienie to uwzględnia propozycje cenowe przedstawione przez poszczególnych przewoźników w oparciu o sporządzone przez nie fachowe kalkulacje. Ustalone w ten sposób taryfy podlegają także akceptacji państwowego regulatora rynku publicznego transportu pasażerskiego.

Powyższy sposób ustalania cen biletów będzie dotyczył także sytuacji, w której w oparciu o bilety sprzedawane przez Spółkę jak i pozostałych członków V. pasażerowie będą mieli możliwość podróżowania planowaną przez Spółkę linią autobusową łączącą Polskę z Niemcami.

Przewóz pasażerów na planowanej linii autobusowej łączącej Polskę z Niemcami odbywać się będzie według ustalonego rozkładu jazdy, tj. o stałych godzinach w konkretnych dniach.

Przez „wynagrodzenie otrzymane przez D. od pasażerów z tytułu sprzedaży im biletów w danym okresie”, o którym mowa w pytaniu oznaczonym we wniosku nr 1, należy rozumieć całkowitą wartość sprzedaży wszystkich biletów zrealizowaną przez Spółkę w danym okresie, niezależnie od tego na jakiej trasie bilety te zostały następnie wykorzystane przez podróżnych. Kwota ta:

- nie obejmuje wartości sprzedaży biletów, zrealizowanej przez innych członków V., a które w istocie zostały wykorzystane przez pasażerów na przejazd liniami obsługiwanymi przez Spółkę oraz
- obejmuje wartość sprzedaży biletów, zrealizowanej przez Spółkę, a które w istocie zostały wykorzystane przez pasażerów na przejazd liniami obsługiwanymi przez innych członków V..

D. a także inni członkowie V. nie mają i nie będą mieli w przyszłości możliwości precyzyjnego zweryfikowania, do przejazdu na jakiej trasie sprzedane przez nich bilety zostały wykorzystane przez podróżnych. Rozliczenie pomiędzy członkami V. dokonywane jest na bazie badań statystycznych.

Przez „długość wszystkich linii (w Polsce i w Niemczech) obsługiwanych przez D.”, o których mowa w pytaniu oznaczonym we wniosku nr 1 należy rozumieć łączną długość wszystkich linii autobusowych obsługiwanych przez Spółkę w ramach prowadzonej przez nią działalności gospodarczej.

Pytanie oznaczone we wniosku nr 2 dotyczy sprzedaży biletów realizowanej w kasach biletowych oraz automatach biletowych Spółki zlokalizowanych wyłącznie na terenie Niemiec, bezpośrednio u kierowcy autobusu, za pośrednictwem internetu lub

korespondencyjnie z opcją płatności ratalnej. Są to wszystkie rodzaje biletów sprzedawanych przez Spółkę opisanych na wstępie.

W oparciu o bilety sprzedawane przez Spółkę podróżni są uprawnieni do - jednorazowego lub wielokrotnego - przejazdu liniami obsługiwanymi zarówno przez D. jak i przez innych członków V., w strefie ważności danego rodzaju biletu. Odcinek położony w Polsce będzie mógł zostać pokonany o ile bilet obejmować będzie:

- jednorazowy przejazd linią obejmującą odcinek położony w Polsce lub
- swoim zakresem obszar przygraniczny Guben (mogą to być bilety okresowe i obejmujące różny obszar terytorialny - w skrajnym przypadku cały obszar Land Brandenburg oraz Land Berlin).

Od decyzji podróżnego zależeć będzie, czy bilet zakupiony od Spółki wykorzysta np. na planowanej linii łączącej Polskę z Niemcami, która będzie obsługiwana przez Spółkę, czy też na linii, której trasa przebiega wyłącznie na terytorium Niemiec. D. nie ma i nie będzie miało w przyszłości precyzyjnej możliwości zweryfikowania, do przejazdu na jakiej trasie zostały przez podróżnych wykorzystane sprzedane przez nią bilety.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:

1. Czy podstawą opodatkowania usług transportu pasażerskiego świadczonych przez D. w Polsce jest część całkowitego wynagrodzenia otrzymanego przez D. od pasażerów z tytułu sprzedaży im biletów w danym okresie, która to część odpowiada proporcji w jakiej długość linii autobusowej w Polsce pozostaje do długości wszystkich linii (w Polsce i w Niemczech) obsługiwanych przez D.?
2. Czy sprzedaż biletów przez D. powinna być ewidencjonowana za pomocą kas rejestrujących?

Stanowisko Wnioskodawcy:

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że:

1. podstawą opodatkowania usług transportu pasażerskiego świadczonych przez D. w Polsce jest część całkowitego wynagrodzenia otrzymanego przez D. od pasażerów z tytułu sprzedaży im biletów w danym okresie, która to część odpowiadająca proporcji w jakiej długość linii autobusowej w Polsce pozostaje do długości wszystkich linii (w Polsce i w Niemczech) obsługiwanych przez D.;
2. sprzedaż biletów przez D. nie powinna być ewidencjonowana za pomocą kas rejestrujących.

Uzasadnienie w zakresie pytania nr 1.

Zgodnie z art. 28f ust. 1 ustawy o VAT, miejscem świadczenia usług transportu pasażerów jest miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości. Jak wynika z pkt 15 wyroku Trybunału Sprawiedliwości UE z 6 listopada 1997 r. w sprawie Reisebüro Binder GmbH przeciwko Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (C-116/96), przepis ten ma na celu to, aby do każdego kraju, w którym odbywa się transport zaalokować część podstawy opodatkowania, czyli otrzymanego wynagrodzenia. W przedmiotowej sytuacji, zastosowanie tego przepisu wymaga ustalenia (i.) kwoty będącej podstawą opodatkowania usług świadczonych przez D. zarówno w Polsce jak i w Niemczech, oraz (ii.) sposobu

podziału tej kwoty na podlegającą opodatkowaniu VAT odpowiednio w Polsce i w Niemczech.

Odnosnie do pierwszej z kwestii (czyli ustalenia kwoty będącej podstawą opodatkowania usług świadczonych zarówno w Polsce jak i w Niemczech), to zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, podstawą opodatkowania jest wszystko co stanowi wynagrodzenie z tytułu świadczonych usług. Jak wynika z wyroku Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 23 listopada 1988 r. w sprawie *Naturally Yours Cosmetics Ltd przeciwko Commissioners of Customs and Excise* (230/87), pomiędzy wynagrodzeniem stanowiącym podstawę opodatkowania a świadczoną usługą musi istnieć bezpośredni związek, natomiast zgodnie z wyrokiem z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie *R. J. Tolsma przeciwko Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden* (C-16/93), pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą musi istnieć stosunek prawny (umowa), na podstawie którego dochodzi do wykonania usługi i wypłaty wynagrodzenia. Nie powinno zatem ulegać wątpliwości, że podstawa opodatkowania usług transportu pasażerskiego, świadczonych przez Spółkę, odpowiada kwocie uzyskanej przez Spółkę z tytułu sprzedaży biletów pasażerom, które uprawniają tych pasażerów do skorzystania z usług transportu oferowanych przez D.. Pomiedzy wydaniem biletu a otrzymaniem wynagrodzenia istnieje bowiem bezpośredni związek a pomiędzy Spółką a pasażerem istnieje stosunek prawny na podstawie którego Spółka jest zobowiązana do wydania biletu i uprawniona do otrzymania w zamian wynagrodzenia.

Jednocześnie, w ocenie Spółki, na wysokość podstawy opodatkowania usług transportowych, które są świadczone przez Spółkę w Polsce, nie wpływają kwoty, które są przekazywane przez D. innym członkom V. bądź też od nich uzyskiwane. Kwoty te nie są bowiem przekazywane w związku ze świadczeniem usług pomiędzy członkami V. gdyż, jak wynika ze stanu faktycznego, do zawarcia umowy przewozu (a zatem do wykonania usługi transportu) dochodzi bezpośrednio pomiędzy danym przewoźnikiem a pasażerem korzystającym z jego usług. W ocenie Spółki, przekazywanie tych kwot pomiędzy członkami V. pozostaje poza zakresem stosowania przepisów ustawy o VAT, podobnie jak podział przychodów i kosztów pomiędzy członkami konsorcjum. W szczególności, jak wynika np. z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 sierpnia 2015 r. (sygn. I FSK 1373/14) podział przychodów i kosztów pomiędzy członków konsorcjum nie stanowi czynności opodatkowanych podatkiem VAT, m.in. dlatego, że poszczególni członkowie nie korzystają z usług świadczonych przez pozostałych członków, lecz sami są usługodawcami. Podobnie członkowie V. (w tym D.) nie korzystają z usług świadczonych przez pozostałych członków, ale sami są usługodawcami, tj. świadczą usługi transportowe na rzecz pasażerów. Przez wzgląd na podobieństwo przedstawionego stanu faktycznego z tym, który podlegał ocenie sądu w powyższym wyroku, uzasadnione jest aby rozumowanie przedstawione w tym wyroku zostało zastosowane w sprawie Spółki przez analogię, wobec czego płatności dokonywane pomiędzy członkami V. należy uznać za pozostające poza zakresem stosowania przepisów o podatku VAT a tym samym za niewypływające na podstawę opodatkowania usług świadczonych przez D..

W konsekwencji, za prawidłowe należy uznać stanowisko Spółki co do tego, że podstawą opodatkowania usług transportu pasażerskiego, wykonywanych przez D. (w Polsce i w Niemczech) jest całkowite wynagrodzenie otrzymane przez D. od pasażerów z tytułu sprzedaży biletów w danym okresie.

Odnosząc się do drugiej z powyższych kwestii (tj. ustalenia sposobu podziału podstawy opodatkowania pomiędzy Polskę i Niemcy), to z art. 28f ust. 1 ustawy o VAT wynika, że

kluczem podziału są pokonane odległości. Tym niemniej, w ocenie Spółki, interpretacja tego przepisu w przedmiotowej sytuacji wymaga uwzględnienia natury biletu, który kreuje po stronie pasażera prawo do skorzystania z usługi przewoźnika, co nie oznacza automatycznie, że pasażer z tej usługi skorzysta i odbędzie jakąkolwiek podróż. Jak jednak wynika z wyroku Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 23 grudnia 2015 r. w sprawach połączonych Air France-KLM i Hop!-Brit Air SAS przeciwko Ministere des Finances et des Comptes publics (C-250/14 i C-289/14), usługą jest samo przekazanie pasażerowi uprawnienia do skorzystania z niej, wobec czego przewoźnik wykonuje usługę transportu pasażerskiego już w momencie wydania pasażerowi biletu, nawet jeśli ów pasażer nie zdecyduje się z niego ostatecznie skorzystać.

W takich okolicznościach, kryterium podziału podstawy opodatkowania usług transportu pasażerskiego nie może być oparte na stosunku odległości, które zostały faktycznie pokonane w zainteresowanych krajach, gdyż żadne odległości faktycznie nie zostały pokonane. Mając na względzie, że bilety kreują prawo do skorzystania z usługi, zasadnym jest, aby klucz podziału podstawy opodatkowania był oparty na odległościach, do pokonania których w poszczególnych krajach pasażerowie są uprawnieni, czyli całkowitej długości linii obsługiwanych przez D. w Polsce oraz w Niemczech. Analogiczne rozumowanie powinno mieć, w ocenie Spółki zastosowanie również w przypadkach, w których pasażerowie faktycznie z usługi skorzystają- mogą oni bowiem zdecydować, że przejadą tylko część trasy, do pokonania której są uprawnieni, albo, w przypadku biletów okresowych, że będą dokonywać przejazdów tylko w niektóre dni (spośród wszystkich, w które mają prawo korzystać z przewozu).

W konsekwencji, część podstawy opodatkowania, podlegająca opodatkowaniu VAT w Polsce, powinna być obliczona w oparciu o długość linii autobusowych (w Polsce i w Niemczech) obsługiwanych przez D., a nie na odległościach, które pasażerowie faktycznie pokonują.

Mając na względzie powyższe Spółka wnosi o potwierdzenie prawidłowości swojego stanowiska, że podstawą opodatkowania usług transportu pasażerskiego, wykonywanych przez D. w Polsce jest część całkowitego wynagrodzenia otrzymanego przez D. od pasażerów z tytułu sprzedaży im biletów w danym okresie, która to część odpowiada proporcji w jakiej długość linii autobusowej w Polsce pozostaje do długości wszystkich linii (w Polsce i w Niemczech) obsługiwanych przez D..

Uzasadnienie w zakresie pytania nr 2

Zgodnie z art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych, nieprowadzących działalności gospodarczej, mają obowiązek prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. Jednocześnie, w ocenie Spółki, szereg przepisów ustawy o VAT (oraz przepisów wykonawczych do ustawy o VAT) sugeruje, że powyższy obowiązek ewidencjonowania dotyczy jedynie tych podmiotów, które posiadają w Polsce siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej lub jakiegokolwiek miejsce w Polsce, w którym możliwe byłoby fizyczne zainstalowanie tych kas. Przykładowo, zgodnie z art. 111 ust. 3a pkt 3 ustawy o VAT, podatnik ma obowiązek udostępnić kasy rejestrujące do kontroli właściwych organów, co wymaga odpowiedniego miejsca w Polsce, a zatem obowiązku tego nie są w stanie wypełnić te podmioty, które takiego miejsca w Polsce nie posiadają.

W konsekwencji, w ocenie Spółki, obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących nie dotyczy podmiotów zagranicznych, które tak jak D. nie posiadają w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności ani żadnego innego miejsca, w którym możliwe byłoby zainstalowanie kasy rejestrującej.

Powyższe stanowisko Spółki znajduje oparcie w orzecznictwie polskich organów podatkowych. Przykładowo, w interpretacji z dnia 27 listopada 2014 r. (sygn. [IPPP2/443-845/14-2/RR](#)) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie uznał, że „(...) obowiązek ewidencjonowania dokonywanej sprzedaży towarów za pomocą kas rejestrujących dotyczy wyłącznie podatników obecnych fizycznie na terytorium Polski, tj. sytuacji, gdy dany podatnik posiada w Polsce placówkę handlową (punkt sprzedaży) wykorzystywany do prowadzenia przedmiotowej sprzedaży.” Analogiczne stanowisko zostało również zaprezentowane w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 21 lutego 2014 r. (sygn. [IPPP2/443-1271/13-5/DG](#)).

Mając na względzie powyższe Spółka wnosi o potwierdzenie prawidłowości swojego stanowiska, że sprzedaż biletów przez D. nie powinna być ewidencjonowana za pomocą kas rejestrujących.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest prawidłowe.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 122 ze zm.), zwanej dalej ustawą, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...) podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Zakres tych czynności określony został odpowiednio w art. 7 oraz art. 8 ustawy.

I tak, stosownie do art. 7 ust. 1 ustawy, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Natomiast w myśl art. 8 ust. 1 ww. ustawy, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (...).

W przypadku świadczenia usług, bardzo istotnym dla prawidłowego rozliczenia podatku od towarów i usług jest określenie miejsca świadczenia danej usługi. Od poprawności określenia miejsca świadczenia zależy, czy dana usługa podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w Polsce, czy też nie.

Jak stanowi 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 myśl art. 28c ust. 1 ustawy, 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.

Dla celów określenia miejsca świadczenia usług, ustawodawca odrębnie zdefiniował pojęcie podatnika. Z art. 28a ustawy wynika, że na potrzeby stosowania niniejszego rozdziału:

1. ilekroć jest mowa o podatniku - rozumie się przez to:
 1. podmioty, które wykonują 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,
 2. osobę prawną niebędącą podatnikiem na podstawie lit. a, która jest zidentyfikowana lub obowiązana do identyfikacji do celów podatku lub podatku od wartości dodanej;
2. 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.

Powyższy przepis wprowadza drugą definicję podatnika do ustawy. Definicja ta ma zastosowanie tylko w przypadku ustalania miejsca świadczenia usług. Podatnikiem według tej regulacji, jest podmiot wykonujący samodzielnie działalność gospodarczą. Ustawodawca odwołuje się w tym celu do definicji działalności gospodarczej ustalonej w art. 15 ust. 2 ustawy. Za podatników są uznawane również podmioty wykonujące działalność gospodarczą zgodnie z regulacjami innych państw członkowskich oraz państw trzecich.

Jednakże w odniesieniu do pewnych kategorii usług przepisy dotyczące podatku od towarów i usług wprowadzają szczególne regulacje w zakresie miejsca świadczenia.

Jedną z takich kategorii są usługi transportu pasażerów, dla których miejscem świadczenia (zarówno na rzecz podatników, jak i podmiotów niebędących podatnikami) – zgodnie z art. 28f ust. 1 ustawy – jest miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości.

Wskazać należy, że zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

W myśl art. 29a ust. 6 pkt 2 ustawy, podstawa opodatkowania obejmuje koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Z przytoczonych wyżej regulacji wynika, że w przypadku dostawy towarów/świadczenia usług za podstawę opodatkowania należy uznać całość świadczenia pieniężnego (bądź dokonywanego w innej dopuszczalnej prawem formie) pobieranego od nabywcy. Oznacza to, że do podstawy opodatkowania należy wliczyć pobieraną przez zbywcę wartość (cenę) towarów, a także wszystkie inne elementy zapłaty, będące częściami składowymi świadczenia zasadniczego (tj. dostawy towarów/świadczenia usług). Dotyczy to wyłącznie kosztów, które zwiększają kwotę należną z tytułu konkretnej transakcji, tj. konkretnej dostawy towarów lub konkretnej usługi.

Z opisu sprawy wynika, że D. prowadzi działalność w zakresie autobusowych przewozów pasażerskich. Na chwilę obecną Wnioskodawca przewozi pasażerów jedynie po terytorium Niemiec, niemniej jednak zamierza rozszerzyć swoją działalność i planuje przedłużyć jedną z obsługiwanych linii w taki sposób, aby jeden przystanek autobusowy (początkowy lub końcowy w zależności od kierunku jazdy) znajdował się na terenie Polski; pozostałe przystanki tej linii znajdować się będą po stronie niemieckiej. Przewóz pasażerów na planowanej linii autobusowej łączącej Polskę z Niemcami odbywać się będzie według ustalonego rozkładu jazdy, tj. o stałych godzinach w konkretnych dniach.

Przejazd powyższą linią autobusową będzie możliwy na podstawie biletów jednorazowych oraz biletów okresowych (np. dziennych, tygodniowych, rocznych itp.) sprzedawanych przez D. albo przez innych przewoźników, którzy podobnie jak Spółka są członkami związku transportowego V.; zgodnie z porozumieniem pomiędzy członkami V., pasażer nabywający bilet od jednego z nich jest uprawniony do przejazdu liniami obsługiwanymi przez pozostałych członków V.. Oznacza to, że D. może przewozić pasażera (w tym również wspomnianą planowaną linią autobusową łączącą Polskę z Niemcami) na podstawie biletu, nabytego przez tego pasażera D. lub od innego członka V.. Analogicznie, nabyty od D. bilet może posłużyć pasażerowi do odbycia podróży linią obsługiwaną przez innego członka V.. Niezależnie od tego, od którego z członków V. pasażer nabył bilet, do zawarcia umowy przewozu dochodzi zawsze pomiędzy pasażerem a przewoźnikiem, z którego usług korzysta pasażer.

Okresowo, członkowie V. przekazują sobie nawzajem część wpływów ze sprzedaży biletów w taki sposób, aby kwota ostatecznie otrzymana przez każdego z nich odpowiadała ilości przewiezionych przez niego pasażerów i pokonanych przez tych pasażerów odległości (są to tzw. osobokilometry, które są szacowane na podstawie metod statystycznych). Przykładowo, gdyby bilety nabyte od D. posłużyły pasażerom do korzystania z usług innych przewoźników (członków V.), D. musiałoby przekazać część wpływów ze sprzedaży biletów, aby osiągnąć rezultat, o którym mowa w zdaniu poprzednim. Analogicznie, D. otrzymałoby dodatkowe środki od innych członków V., którzy sprzedaliby bilety osobom korzystającym z usług Spółki.

Pasażer posiadający ważny bilet decyduje o długości trasy, którą pokona. Pasażer posiadający bilet jednorazowy (nabyty od D. lub od innego członka V.) będzie mógł wsiąść do autobusu kursującego na pierwszym przystanku po stronie niemieckiej i wysiąść na ostatnim przystanku przed granicą lub też podróżować dalej, aż do przystanku po stronie polskiej. Pasażer mógłby również, pomimo zakupu biletu, zdecydować o nieskorzystaniu z niego. W odniesieniu do planowanej linii autobusowej łączącej Polskę z Niemcami nie zostaną wprowadzone specjalne bilety upoważniające tylko do podróży obejmującej odcinek położony w Polsce. Podróż planowaną linią autobusową łączącą Polskę z Niemcami będzie możliwa na podstawie biletów z dotychczasowej ogólnej oferty biletowej Spółki oraz innych członków związku transportowego V., tj. w szczególności biletów jednorazowych (upoważniających do jednokrotnego przejazdu dowolną linią obsługiwaną przez Spółkę lub innego członka V.) oraz okresowych (upoważniających do wielokrotnych przejazdów w określonym okresie czasu oraz w zdefiniowanej strefie terytorialnej obejmującej strefę przygraniczną Guben). Innymi słowy pasażerowie będą mogli skorzystać z transportu na odcinku położonym w Polsce, o ile ich bilet obejmuje strefę przygraniczną Guben. W najbardziej skrajnym przypadku uprawnienie do przejazdu na terenie Polski nabędą pasażerowie, którzy wykupią całoroczny bilet na całą strefę obejmującą zakres terytorialny V. (Land Berlin i Land Brandenburg). Będą oni mogli z tego uprawnienia skorzystać lub nie.

Sprzedż wszelkich biletów oferowanych przez Spółkę oraz innych członków V. - tj. biletów na podstawie których pasażerowie będą mogli podróżować m.in. planowaną linią łączącą Polskę z Niemcami - odbywać się będzie w kasach biletowych oraz automatach biletowych zlokalizowanych wyłącznie na terenie Niemiec lub bezpośrednio u kierowcy autobusu. Możliwy będzie również zakup biletu za pośrednictwem internetu lub korespondencyjnie z opcją płatności ratalnej. Spółka nie będzie dokonywać odrębnej wyceny biletu za przejazd na trasie planowanej linii autobusowej łączącej Polskę z Niemcami.

Ceny poszczególnych rodzajów biletów obowiązujących u wszystkich przewoźników V. ustalane są w oparciu o postanowienie taryfowe rady nadzorczej V.. Postanowienie to uwzględnia propozycje cenowe przedstawione przez poszczególnych przewoźników w oparciu o sporządzone przez nie fachowe kalkulacje. Ustalone w ten sposób taryfy podlegają także akceptacji państwowego regulatora rynku publicznego transportu pasażerskiego.

Powyższy sposób ustalania cen biletów będzie dotyczył także sytuacji, w której w oparciu o bilety sprzedawane przez Spółkę jak i pozostałych członków V. pasażerowie będą mieli możliwość podróżowania planowaną przez Spółkę linią autobusową łączącą Polskę z Niemcami.

Przez „wynagrodzenie otrzymane przez D. od pasażerów z tytułu sprzedaży im biletów w danym okresie”, należy rozumieć całkowitą wartość sprzedaży wszystkich biletów zrealizowaną przez Spółkę w danym okresie, niezależnie od tego na jakiej trasie bilety te zostały następnie wykorzystane przez podróżnych. Kwota ta nie obejmuje wartości sprzedaży biletów, zrealizowanej przez innych członków V., a które w istocie zostały wykorzystane przez pasażerów na przejazd liniami obsługiwanymi przez Spółkę oraz obejmuje wartość sprzedaży biletów, zrealizowanej przez Spółkę, a które w istocie zostały wykorzystane przez pasażerów na przejazd liniami obsługiwanymi przez innych członków V..

D.a także inni członkowie V. nie mają i nie będą mieli w przyszłości możliwości precyzyjnego zweryfikowania, do przejazdu na jakiej trasie sprzedane przez nich bilety zostały wykorzystane przez podróżnych. Rozliczenie pomiędzy członkami V. dokonywane jest na bazie badań statystycznych.

Przez „długość wszystkich linii (w Polsce i w Niemczech) obsługiwanymi przez D.” należy rozumieć łączną długość wszystkich linii autobusowych obsługiwanymi przez Spółkę w ramach prowadzonej przez nią działalności gospodarczej.

W oparciu o bilety sprzedawane przez Spółkę podróżni są uprawnieni do - jednorazowego lub wielokrotnego - przejazdu liniami obsługiwanymi zarówno przez D. jak i przez innych członków V., w strefie ważności danego rodzaju biletu. Odcinek położony w Polsce będzie mógł zostać pokonany o ile bilet obejmować będzie jednorazowy przejazd linią obejmującą odcinek położony w Polsce lub swoim zakresem obszar przygraniczny Guben (mogą to być bilety okresowe i obejmujące różny obszar terytorialny - w skrajnym przypadku cały obszar Land Brandenburg oraz Land Berlin).

Od decyzji podróżnego zależeć będzie, czy bilet zakupiony od Spółki wykorzysta np. na planowanej linii łączącej Polskę z Niemcami, która będzie obsługiwana przez Spółkę, czy też na linii, której trasa przebiega wyłącznie na terytorium Niemiec. D. nie ma i nie będzie miało w przyszłości precyzyjnej możliwości zweryfikowania, do przejazdu na jakiej trasie zostały przez podróżnych wykorzystane sprzedane przez nią bilety.

Autobusy kursujące po wspomnianej wyżej linii łączącej Polskę z Niemcami są zarejestrowane w Niemczech, gdzie również znajduje się miejsce ich postoju po zakończeniu trasy bądź też miejsce, w którym dokonywane są ich naprawy bądź modernizacje. D. nie posiada takiego miejsca w Polsce ani żadnej innej stałej placówki; w szczególności D. nie posiada w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności. W chwili obecnej D. nie jest zarejestrowana dla celów podatku VAT w Polsce i nie posiada polskiego numeru identyfikacji podatkowej.

Wątpliwości Wnioskodawcy sformułowane w pytaniu nr 1 dotyczą ustalenia czy podstawą opodatkowania usług transportu pasażerskiego świadczonych przez D. w Polsce jest część całkowitego wynagrodzenia otrzymanego przez D. od pasażerów z tytułu sprzedaży im biletów w danym okresie, która to część odpowiada proporcji w jakiej długość linii autobusowej w Polsce pozostaje do długości wszystkich linii (w Polsce i w Niemczech) obsługiwanych przez D..

Analiza powołanych regulacji prawnych oraz opisanych okoliczności sprawy prowadzi do wniosku, że miejscem świadczenia usług przewozu pasażerów jest miejsce, gdzie odbywa się transport, stosownie do art. 28f ust. 1 ustawy. Należy przy tym zaznaczyć - biorąc pod uwagę zasadę terytorialności opodatkowania podatkiem VAT - że usługi przewozu osób na trasie międzynarodowej podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na trasie przebiegającej wyłącznie na terytorium Polski. Jak wynika bowiem z cytowanego wyżej przepisu art. 28f ust. 1 ustawy, miejsce świadczenia usługi transportu pasażerów, a więc jej faktycznego opodatkowania, odnosi się proporcjonalnie do pokonanych odległości, co oznacza, że Wnioskodawca, jako podatnik z tytułu świadczenia usług transportu pasażerów, powinien dokonać ich szacowania zgodnie z powołaną regulacją. Zatem, opodatkowaniu w Polsce podlegać będzie tylko ta część usługi transportu, która wykonana została na terytorium kraju. Pozostała część usługi, wykonana poza granicami RP, nie będzie podlegała w Polsce opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Jak wskazał Wnioskodawca, nie będzie dokonywać odrębnej wyceny biletu za przejazd na trasie planowanej linii autobusowej łączącej Polskę z Niemcami. Wynagrodzenie otrzymane przez D. od pasażerów z tytułu sprzedaży im biletów w danym okresie będzie stanowić całkowitą wartość sprzedaży wszystkich biletów zrealizowaną przez Spółkę w danym okresie, niezależnie od tego na jakiej trasie bilety te zostały następnie wykorzystane przez podróżnych. Jednocześnie, od decyzji podróżnego zależeć będzie, czy bilet zakupiony od Spółki wykorzystana planowanej linii łączącej Polskę z Niemcami, która będzie obsługiwana przez Spółkę, czy też na linii, której trasa przebiega wyłącznie na terytorium Niemiec. D. nie ma i nie będzie miało precyzyjnej możliwości zweryfikowania, do przejazdu na jakiej trasie zostały przez podróżnych wykorzystane sprzedane przez nią bilety. Odcinek położony w Polsce będzie mógł zostać pokonany, o ile bilet obejmować będzie jednorazowy przejazd linią obejmującą m.in. odcinek położony w Polsce. Natomiast, nie zostaną wprowadzone specjalne bilety upoważniające tylko do podróży obejmującej odcinek położony w Polsce.

Z powyższego wynika, że na podstawie zakupionych przez pasażerów biletów Wnioskodawca nie będzie miał możliwości ustalenia faktycznie przebytej przez pasażerów trasy z uwzględnieniem pokonanych przez nich odległości na terytorium kraju. Zatem, Wnioskodawca w tym konkretnym przypadku miejsce opodatkowania wyświadczonego przewozu pasażerów obejmującego linię autobusową przebiegającą przez Polskę, powinien określić przy zastosowaniu proporcji, która będzie wskazywała w sposób miarodajny i obiektywny pokonane odległości na terytorium kraju.

Biorąc pod uwagę okoliczności analizowanej sprawy oraz obowiązujące w tym zakresie przepisy prawa należy zgodzić się z Wnioskodawcą, że podstawą opodatkowania usług transportu pasażerskiego świadczonych przez niego w Polsce będzie część całkowitego wynagrodzenia otrzymanego przez D. od pasażerów z tytułu sprzedaży im biletów w danym okresie, która to część odpowiada proporcji w jakiej długość linii autobusowej w Polsce pozostaje do długości wszystkich linii (w Polsce i w Niemczech) obsługiwanych przez D..

Zatem, stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 1 należało uznać za prawidłowe.

Ponadto wątpliwości Wnioskodawcy sformułowane w pytaniu nr 2 dotyczą ustalenia czy sprzedaż biletów przez D. powinna być ewidencjonowana za pomocą kas rejestrujących.

Zgodnie z art. 111 ust. 1 ustawy, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Powyższy przepis określa generalną zasadę z której wynika, że obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej dotyczy wszystkich podatników, którzy dokonują sprzedaży na rzecz określonego w nim kręgu odbiorców, tj. osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Zatem, nie podlega obowiązkowi prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej dostawa towarów/świadczenie usług w części, w jakiej czynności te dotyczą podmiotów innych niż osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej lub rolnicy ryczałtowi.

Odnosząc się do wątpliwości Wnioskodawcy należy zauważyć, że zarówno przepisy ustawy o podatku od towarów i usług jak również przepisy wykonawcze do niej, które nakładają na podatników dokonujących sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, obowiązek ewidencji tej sprzedaży przy użyciu kasy rejestrującej skierowane są, co do zasady, do podmiotów posiadających siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności na terytorium Polski. Powyższe wynika z faktu, że przepisy te wymagają, aby podatnicy zobowiązani do prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej wykonywali szereg czynności technicznych wymienionych zarówno w przepisach ustawy jak również w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. z 2013 r., poz. 363).

I tak zgodnie z art. 111 ust. 3a pkt 2, 3 i 4 ustawy, podatnicy prowadzący ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących są obowiązani dokonywać niezwłocznego zgłoszenia właściwemu podmiotowi prowadzącemu serwis kas rejestrujących każdej nieprawidłowości w pracy kasy, udostępniać kasy rejestrujące do kontroli stanu ich nienaruszalności i prawidłowości pracy na każde żądanie właściwych organów oraz zgłaszać kasy rejestrujące do obowiązkowego przeglądu technicznego właściwemu podmiotowi prowadzącemu serwis kas rejestrujących.

Z kolei z treści § 13 ust. 1 pkt 1 powołanego powyżej rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących wynika, że rozpoczęcie prowadzenia ewidencji przez podatnika poprzedzone jest złożeniem zawiadomienia do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, że będzie przez niego prowadzona ewidencja przy zastosowaniu kasy (...) zawiadomienie zawiera informację o liczbie kas i miejscu (adresie) ich używania. Ponadto, podatnik w terminie 7 dni od dnia zmiany miejsca używania kasy informuje o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego,

składając zgłoszenie aktualizacyjne danych dotyczących kasy (...) (§ 14 ust. 5 cyt. rozporządzenia).

Poza tym, jak wynika z treści § 14 ust. 1 pkt 3 ww. rozporządzenia podatnicy stosujący kasy udostępniają kasy do kontroli stanu nienaruszalności kasy i prawidłowości jej pracy na każde żądanie właściwych organów.

Z powołanych przepisów ustawy oraz rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących wynika więc, że każdy, na kim ciąży obowiązek instalacji kasy fiskalnej musi posiadać miejsce bądź miejsca jej fizycznego zainstalowania, czyli punkty sprzedaży, zgłoszone w odpowiednim urzędzie skarbowym. Również każdorazowa zmiana miejsca użytkowania kasy musi być zgłoszona do odpowiedniego serwisu i odnotowana w dokumentacji. Nie można również pominąć faktu, że podatnik zobowiązany jest udostępniać kasę rejestrującą do kontroli - na każde żądanie- upoważnionym do tego organom.

W przedmiotowej sprawie autobusy kursujące po linii łączącej Polskę z Niemcami są zarejestrowane w Niemczech, gdzie również znajduje się miejsce ich postoju po zakończeniu trasy bądź też miejsce, w którym dokonywane są ich naprawy bądź modernizacje. D. nie posiada takiego miejsca w Polsce ani żadnej innej stałej placówki. W szczególności D. nie posiada w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności. Natomiast, sprzedaż wszelkich biletów oferowanych przez Spółkę oraz innych członków V., tj. biletów na podstawie których pasażerowie będą mogli podróżować m.in. planowaną linią łączącą Polskę z Niemcami, odbywać się będzie w kasach biletowych oraz automatach biletowych zlokalizowanych wyłącznie na terenie Niemiec lub bezpośrednio u kierowcy autobusu. Możliwy będzie również zakup biletu za pośrednictwem internetu lub korespondencyjnie z opcją płatności ratalnej.

Zatem mając na uwadze przedstawione okoliczności sprawy stwierdzić, że z uwagi na brak siedziby i stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski, Wnioskodawca nie ma obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy użyciu kasy rejestrującej. W konsekwencji, Wnioskodawca nie ma obowiązku prowadzenia sprzedaży biletów na rzecz pasażerów na linię autobusową obsługiwaną na trasie łączącej Polskę z Niemcami, przy użyciu kasy rejestrującej.

Zatem, stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 2 należało uznać za prawidłowe.

Zaznaczenia wymaga, że organ podatkowy jest ściśle związany przedstawionym we wniosku opisem zdarzenia przyszłego. Wnioskodawca ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu zdarzenia przyszłego. Podkreślenia wymaga, że interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, o ile rzeczywisty stan sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z tym, w przypadku zmiany któregośkolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

Zgodnie z art. 14na Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a;

2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania niniejszej interpretacji.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2017 r., poz. 1369, z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.