

Wewnątrzspółnotowy obrót towarowy

I. Uwagi wstępne

Krajowe akty prawne

Podstawowe źródłem prawa – jeśli chodzi o podatek od towarów i usług – jest ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054). Zawarte są tam w zasadzie wszystkie regulacje odnoszące się do podatku od towarów i usług, w tym regulacje dotyczące transakcji wewnątrzspółnotowych.

Oprócz tego - kilkanaście rozporządzeń wykonawczych.

Niektóre z nich dotyczą również obrotu wewnątrzspółnotowego.

Należy jednak mieć na uwadze, że polskie regulacje w zakresie transakcji wewnątrzspółnotowych są wzorowane na stosownych przepisach unijnych.

Unia Europejska i jej regulacje prawne

Każde państwo przystępując do Unii musi przejąć całość jej zasobu prawnego, tzn. prawo pierwotne i prawo stanowione w Unii, łącznie z tzw. wspólnotowym zasobem prawnym (fr. *acquis communautaire*). Dotyczy to również dorobku Wspólnoty w zakresie prawa podatkowego.

W obszarze zagadnień związanych z tematem niniejszego seminarium, decydującą rolę odgrywa przede wszystkim tzw. prawo wtórne (pochodne). Regulacje prawne dotyczące harmonizacji podatków pośrednich w państwach członkowskich Wspólnoty zawarte są w aktach prawa wtórnego. Prawo wtórne (nazywane także pochodnym) określa się właśnie taką nazwą dlatego, że prawo to wydawane jest na mocy prawa pierwotnego.

Harmonizacja przepisów dotyczących podatku od wartości dodanej

W ramach I filara Unii Europejskiej w wielu zakresach ma miejsce harmonizacja ustawodawstwa poszczególnych państw członkowskich. Dotyczy to także podatków pośrednich.

W tej chwili podstawowym wspólnotowym aktem prawnym dotyczącym podatków jest dyrektywa 112 (która zastąpiła VI dyrektywę VAT). W momencie, w którym Polska przystępowała do Unii podstawowym wspólnotowym aktem dotyczącym podatków była VI dyrektywa VAT.

Są tam zawarte regulacje dotyczące transakcji wewnątrzspółnotowych.

Dyrektywa – podstawowy akt harmonizacji

Głównym narzędziem harmonizacji przepisów krajowych w poszczególnych państwach jest dyrektywa. Dyrektywa wykorzystywana jest – przynajmniej w założeniach, czy też co do zasady - jako instrument dostosowania przepisów krajowych państw członkowskich, a nie ich pełnego ujednolicenia.

Adresatami dyrektyw są państwa członkowskie. Obrazowo mówi się, że dyrektywy stanowią instrukcje dla państw członkowskich osiągnięcia wyrażonych w nich celów

Państwa członkowskie są związane dyrektywą. Wiąże ona państwa członkowskie w sposób bezwzględny. Państwa mają obowiązek osiągnąć cel określony w dyrektywie. Cel wytknięty przez dyrektywę może być sformułowany co do najdrobniejszych szczegółów (i tak ma to miejsce na gruncie VAT).

Implementacja (transpozycja)

Dyrektywy wymagają implementacji do krajowego porządku prawnego. Niekiedy używa się też pojęcia transpozycji. W uproszczeniu oznacza to konieczność wydania przepisów krajowych, które „tłumaczą” dyrektywę na prawo krajowe. Krajowe akty prawne mają zapewniać realizację celów nakreślonych w dyrektywie. Powinny być z nią zgodne, zaś wszelkie odstępstwa możliwe są tylko w zakresie wyraźnie określonym w dyrektywie (tzw. margines implementacyjny).

Europejski Trybunał Sprawiedliwości (ETS)

Ważną rolę dla stosowania i interpretowaniu prawa wspólnotowego - a także przy stosowaniu oraz interpretowaniu prawa krajowego zgodnie z prawem wspólnotowym - odgrywa Europejski Trybunał Sprawiedliwości i jego orzeczenia.

Dotyczy to także podatku VAT. Mówi się, że linia orzecznictwa Trybunału chroni podatnika przed brakiem neutralności, pewności i stabilności opodatkowania. Bywa tak, że kolejne modyfikacje dyrektyw dyktowane były wcześniejszymi orzeczeniami Trybunału (ich uzasadnieniami).

Część orzeczeń dotyczy transakcji wewnątrzspółnotowych.

Prawo wspólnotowe nie określa skutków orzeczeń Trybunału. Określenie skutków orzeczenia jest przede wszystkim wytworem doktryny.

Wyroki ETS mają charakter dość specyficzny. Wywierają one inne skutki niż wyroki polskiego Trybunału Konstytucyjnego, jak i wyroki polskich sądów administracyjnych. Trzeba przede wszystkim podkreślić, że wyrok ETS nie dotyczy (a przynajmniej nie bezpośrednio) polskich przepisów. Jest to wyrok zawierający interpretację przepisów wspólnotowych (sposób ich rozumienia). W następstwie pozwala on na wyciągnięcie wniosków, jakie krajowe rozwiązania prawne mogą być uznane za prawidłowe z regulacjami wspólnotowymi, zaś jakie należy odrzucić jako sprzeczne z prawem wspólnotowym.

Wyrok Trybunał formalnie wiąże tylko w sprawie, w której zapadł (w której wystosowano zapytanie wstępne).

Nie ma podstaw prawnych, by przyjmować związanie sądów oraz innych organów wykładnią przedstawioną przez Trybunał. W praktyce jednak takie związane występuje i nikt go nie kwestionuje.

Sądy krajowe i inne organy mają faktyczny obowiązek korzystania z wykładni dokonanej przez Trybunał w podobnej sprawie, dopóty, dopóki sam Trybunał od swego orzecznictwa nie odstąpi.

Ta faktyczna moc wiążąca orzeczeń wstępnych obejmuje nie tylko inne sądy, ale także strony postępowania przed nim. Dlatego też inne podmioty, występując jako strona przez każdym innym sądem krajowym w podobnej sprawie, mają prawo oczekiwać, że sąd ten albo uzna poprzedni wyrok wstępny jako precedens albo też skieruje do Trybunału kolejne pytanie.

II. Transakcje wewnątrzspółnotowe

Transakcje wewnątrzspółnotowe

Czynnościami opodatkowanymi jakie pojawiły się po wstąpieniu Polski do UE są transakcje wewnątrzspółnotowe. Są to transakcje, w które zaangażowane są podmioty z państw członkowskich (względnie zarejestrowane w państwach członkowskich) UE i w ramach których towary są transportowane pomiędzy jednym państwem członkowskim a drugim.

Występują dwa podstawowe rodzaje transakcji wewnątrzspółnotowych - wewnątrzspółnotowa dostawa towarów (która jest swego rodzaju eksportem wewnętrznym) oraz wewnątrzspółnotowe nabycie towarów (które odpowiada jakby importowi wewnętrznemu).

Oprócz tego występują sytuacje, które można nazwać wewnątrzspółnotowymi przemieszczeniami towarów. To przypadek, kiedy jeden podatnik przemieszcza swoje towary z jednego państwa członkowskiego do innego dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej. Nie ma przeniesienia własności towarów.

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (WDT) to w istocie specjalny rodzaj dostawy towarów. Jest to bowiem taka dostawa towarów, w następstwie której następuje wywóz towarów do innego państwa członkowskiego.

Wywóz ma następować w wyniku dostawy. Najpierw jest więc dostawa i w jej następstwie wywóz. Wywóz ma następować do innego państwa członkowskiego.

Tutaj – w przeciwieństwie do eksportu istnieją warunki co do statusu dostawcy i odbiorcy towarów. Dostawcą w przypadku WDT musi być podatnik VAT.

Nabywcą towarów musi być albo podatnik zarejestrowany w innym państwie członkowskim dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych albo osoba prawna niebędąca podatnikiem, ale rozpoznająca transakcje wewnątrzwspólnotowe. Musi ona mieć aktywny numer unijny.

Wewnątrzspółnotowa dostawa towarów

Spółka X sprzedała swój towar kontrahentowi z Estonii (ma numer UE). Towar został wywieziony do Estonii. Czy jest to wewnątrzspółnotowa dostawa towarów?

Spółka X sprzedała swój towar kontrahentowi z Estonii (ma numer UE). Towar został wywieziony do Rosji. Czy jest to wewnątrzspółnotowa dostawa towarów?

Spółka X sprzedała swój towar osobie prywatnej z Niemiec. Towar przetransportowany do Niemiec. Czy mamy tutaj do czynienia z wewnątrzspółnotową dostawą towarów?

Spółka X sprzedała swój towar kontrahentowi z Rosji. Towar przewieziony do Niemiec. Czy jest to wewnątrzspółnotowa dostawa towarów?

Spółka X sprzedała swój towar kontrahentowi z Rosji. Kontrahent pokazał swój niemiecki numer VAT UE (ważny). Towar przewieziony do Niemiec. Czy jest to wewnątrzspółnotowa dostawa towarów?

Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów

Drugim rodzajem transakcji wewnątrzspółnotowych jest wewnątrzspółnotowe nabycie towarów.

Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem to nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz, przy czym nabywcą towarów musi być podatnik VAT (polski lub z innego państwa unijnego) albo osoba prawna rozpoznająca nabycia wewnątrzspółnotowe, zaś dokonującym dostawy towarów ma być podatkiem VAT (polskim albo z innego państwa unijnego).

Jest więc dostawa wykonana w innym państwie członkowskim a następnie transport towarów do Polski, zaś nabywcą jest polski podatnik (względnie inna osoba prawna rozpoznająca nabycie). Nie ma wymogu aby nabywca był zarejestrowany dla celów transakcji wewnątrzspółnotowych. Także w sytuacji, gdy nie ma numeru NIP UE, dojdzie u niego do wewnątrzspółnotowego nabycia towarów.

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów

Polski podatnik X nabył towary od kontrahenta niemieckiego. Towary zostały wysłane z Niemiec do Polski. Czy doszło tutaj do nabycia wewnątrzwspólnotowego?

Polski podatnik X nabył towary od kontrahenta niemieckiego. Towary zostały wysłane z Czech do Polski. Czy doszło tutaj do nabycia wewnątrzwspólnotowego?

Polski podatnik X nabył towary od kontrahenta niemieckiego. Towary zostały wysłane ze Szwajcarii do Polski. Czy doszło tutaj do nabycia wewnątrzwspólnotowego?

Polski podatnik X nabył towary od kontrahenta rosyjskiego (bez rejestracji wewnątrzwspólnotowej). Towary zostały wysłane z Litwy do Polski. Czy doszło tutaj do nabycia wewnątrzwspólnotowego?

Podatnik dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów

Odmierna niż w przypadku importu jest sytuacja dokonywania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT). Co prawda przepisy stanowią, że podatnikiem jest podmiot dokonujący WNT, jednakże należy mieć na uwadze, że tylko u niektórych podmiotów WNT może wystąpić.

WNT występuje – u podmiotów prowadzących działalność gospodarczą (także zwolnionych z VAT) oraz u osób prawnych niebędących podatnikami, które zdecydowały się na rozpoznawanie WNT.

Takie podmioty będą więc podatnikami z tytułu WNT.

Osoba fizyczna sprowadziła – dla własnych potrzeb – samochód osobowy z Niemiec. Czy jest podatnikiem z tytułu WNT?

Osoba fizyczna sprowadziła – dla własnych potrzeb – samochód osobowy z USA. Czy jest podatnikiem z tytułu importu towarów?

Wewnątrzspółnotowe przemieszczenie towarów

Czynnością zrównaną z wewnątrzspółnotowym nabyciem towarów jest także tzw. wewnątrzspółnotowe przemieszczenie towarów. To taka sytuacja, gdy podatnik przemieszcza swoje towary z innego państwa członkowskiego do Polski.

Wewnątrzspółnotowe przemieszczenie towarów występuje np. w przypadku importu towarów do innego państwa członkowskiego, dopuszczeniu ich tam do obrotu i następnie przywozie do Polski.

Wewnątrzspółnotowe przemieszczenie towarów należy rozliczyć i wykazać tak samo jak nabycie wewnątrzspółnotowe.

III. Zmiany w przepisach od 1.IV.2013 oraz od 1.I.2013 r.

Uwagi wstępne

Z dniem 1 stycznia 2013 r. oraz 1 kwietnia 2013 r. dokonano kilku zmian, jeśli chodzi o transakcje wewnątrzspółnotowe – zarówno dostawy wewnątrzspółnotowe, jak i nabycia wewnątrzspółnotowe.

Mają one pewne znaczenie praktyczne.

Obowiązek podatkowy w WNT i WDT

Od dnia 1 stycznia 2013 r. przereadowano artykuł 20 ust. 1-4 ustawy. Dotychczasową treść ust. 1 i 2 tego artykułu skomasowano w ramach ust. 1. Natomiast ust. 2 komentowanego artykułu uzyskał całkowicie nową treść, odnosząc się do sytuacji – wcześniej nie uregulowanej – dostaw ciągłych (powtarzających się). Uchylono także przepis ust. 3 (odnoszący się wcześniej do faktury zaliczkowej). W istocie bowiem nie był on niezbędny.

To samo odpowiednio dotyczy nabycia wewnątrzspółnotowego.

Obowiązek podatkowy w WNT i WDT - dostawy / nabycia ciągłe

Od dnia 1 stycznia 2013 r. całkiem nową treść zyskał ust. 2 komentowanego artykułu. Odnosi się on do problematyki powstawania obowiązku podatkowego przy ciągłych dostawach wewnątrzwspólnotowych, a ściślej rzecz biorąc przy „wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów wykonywanej w sposób ciągły przez okres dłuższy niż miesiąc”.

Uznać należy, że dotyczy to sytuacji takiej, gdy towary – dostarczane na podstawie jednej dostawy (jednego kontraktu) – są wysyłane (transportowane) partiami i zasadniczo trwa to przez okres dłuższy niż jeden miesiąc.

Ustawodawca nakazuje wówczas uznać dostawę za wykonaną z chwilą upływu każdego miesiąca (aż do zakończenia wysyłek towarów). Nie znaczy to, że obowiązek podatkowy powstanie w ostatnim dniu każdego miesiąca. Powstanie on 15.dnia miesiąca następnego, bądź z chwilą wystawienia faktury (o ile faktura dla danej partii dostaw została wystawiona przed tą datą).

Dotyczy to odpowiednio także ciągłego nabywania towarów na podstawie WNT.

Zmiany dokonane w art. 20 ustawy VAT mają – wedle deklaracji projektodawców – spowodować, że zaliczki:

- otrzymane w związku z przyszłą WDT – nie powodują powstania obowiązku podatkowego;
- zapłacone i zafakturowane w związku z przyszłym WNT - – nie powodują powstania obowiązku podatkowego;

Nowe ujęcie warunków stosowania stawki 0% w WDT

Od 1 kwietnia 2013 r. nie będzie już warunkiem uznania dostawy za wewnątrzwspólnotową, to aby w momencie jej dokonywania sprzedawca był zarejestrowany dla celów WDT.

Warunek ten jest natomiast ujęty jako wymóg zastosowania stawki 0% VAT. Trzeba być podatnikiem zarejestrowanym dla celów VAT-UE, aby móc zastosować stawkę 0% VAT.

Z uzasadnienia projektu ustawy wynika, że może być tak, że w momencie dostawy nie będzie rejestracji. Istotne jest to, aby była ona na moment składania deklaracji, w której wykazana zostanie stawka 0% WDT.

Nie jest już konieczne – dla uznania transakcji za dostawę wewnątrzwspólnotową podlegającą opodatkowaniu wedle stawki 0% VAT – podawanie na fakturze stwierdzającej dokonanie dostawy numerów wewnątrzwspólnotowych.

Faktury wewnętrzne

Dotychczas wewnątrzspółnotowe nabycia dokumentowane były fakturami wewnętrznymi .

Z nowego brzmienia art. 106 ust. 7 wynika, że czynności, które dotychczas miały być dokumentowane fakturami wewnętrznymi, teraz mogą być dokumentowane tymi fakturami.

Nie ma obowiązku wystawienia faktury wewnętrznej. Jest taka możliwość.

Podstawa opodatkowania – przeliczanie także wedle kursów EBC

Od dnia 1 stycznia 2013 r. podatnicy mają możliwość dokonywania przeliczeń podstawy opodatkowania na złotówki także przy zastosowaniu kursów średnich Europejskiego Banku Centralnego.

Kursy te są publikowane w Dzienniku Urzędowym UE serii C.

Dotyczyć to może także podstawy opodatkowania dla WNT oraz WDT.

IV.

Szczególne przypadki

Uwagi wstępne

W związku z transakcjami wewnątrzspółnotowymi występować mogą pewne szczególne przypadki, kiedy to określone sytuacje są szczególnymi rodzajami transakcji wewnątrzspółnotowych, względnie są tylko do nich podobne, lecz muszą być traktowane zupełnie inaczej.

Sprzedaż do uszlachetniania i późniejszego wywozu

Dostawa wewnątrzspółnotowa – dostawa, w wyniku której jest wywóz.

Czasami są sytuacje takie, że dostawa dla kontrahenta unijnego; potem uszlachetnianie w kraju przez inny podmiot, następnie wywóz.

Pod pewnymi warunkami taka dostawa może być traktowana jako dostawa wewnątrzspółnotowa, które jest opodatkowana stawką 0% VAT. Warunki te są określone w rozporządzeniu wykonawczym.

Wewnątrzwspólnotowe transakcje trójstronne

Szczególną odmianą transakcji trójstronnych są tzw. wewnątrzwspólnotowe transakcje trójstronne.

Jest to sytuacja taka, w której:

- następują dwie następujące po sobie dostawy towarów;
- stronami transakcji (dwóch dostaw) są podmioty będące podatnikami zidentyfikowanymi do celów transakcji wewnątrzwspólnotowych w trzech różnych państwach członkowskich UE (każdy podmiot w innym);
- towar jest wysyłany od pierwszego dostawcy z jednego państwa unijnego do ostatniego nabywcy, także do innego państwa unijnego.

Wewnątrzspółnotowe transakcje trójstronne – procedura uproszczona

W odniesieniu do transakcji trójstronnych zastosowanie może mieć tzw. procedura uproszczona. Polega ona na wyeliminowaniu pewnych obowiązków administracyjnych (przede wszystkim dla środkowego podmiotu) związanych z rozliczeniem tej transakcji.

W normalnym stanie rzeczy bowiem:

- pierwszy podmiot ma dostawę wewnątrzspółnotową w swoim państwie;
- drugi podmiot musiałby rozpoznawać nabycie wewnątrzspółnotowe w państwie przeznaczenia (które nie jest jego państwem „macierzystym”) i jednocześnie wykonywałby dostawę „wewnątrz krajową” w państwie przeznaczenia;
- trzeci podmiot nie miałby żadnych obowiązków;

Przez zastosowanie procedury uproszczonej eliminuje się „środkowy” etap rozliczania i całe rozliczenie wygląda następująco:

- pierwszy podmiot ma dostawę wewnątrzspółnotową w swoim państwie;
- trzeci podmiot rozpoznaje wewnątrzspółnotowe nabycie w swoim państwie;

Miejsce dostawy towarów – transakcje łańcuchowe

Skomplikowana sytuacja, to przypadek tzw. dostaw łańcuchowych. To taka sytuacja, w której występują co najmniej dwie dostawy towarów (następujące po sobie), ale towarzyszy im tylko jeden transport. Wówczas tylko jedna dostawa jest dostawą z transportem, zaś dostawa (dostawy) pozostała jest nieruchoma. Jest dostawą bez transportu.

Przypisywanie transportu do poszczególnych dostaw zależy od warunków dostawy i od tego, kto transportem się zajmuje. Przyjmuje się, że transport co do zasady jest przypisywany dostawie dokonywanej dla tego nabywcy, który zajmuje się nabywcą.

Dostawy dokonywane przed transportem mają miejsce świadczenia w tym miejscu, gdzie towary znajdowały się w chwili rozpoczęcia transportu. Dostawy dokonywane później – mają miejsce świadczenia znajdujące się tam, gdzie towary znajdują się po zakończeniu transportu.

Miejsce dostawy towarów – transakcje łańcuchowe

Polska firma X kupuje towary na Łotwie od dostawcy A. Następnie przewozi te towary na Białoruś, dokonuje ich odprawy celnej. Następnie zaś sprzedaje te towary podmiotowi białoruskiemu B. Czy polska firma X ma jakieś obowiązki na gruncie VAT w Polsce?

Niemiecki kontrahent A sprzedaje polskiemu podmiotowi X towary zakupione w Szwajcarii od podmiotu B. Niemiecki kontrahent przywozi te towary do Polski. Jak powinien rozliczyć te transakcje polski podmiot X?

Magazyny konsygnacyjne

Od dnia 1 grudnia 2008 r. wprowadzono do polskiej ustawy magazyny konsygnacyjne.

W praktyce funkcjonują dwa rodzaje takich magazynów:

magazyny call-of: magazyn prowadzi nabywca towarów; on pobiera towary z magazynu w razie potrzeby

składy konsygnacyjne: magazyn prowadzi podmiot trzeci; do magazynu towary wprowadzają różne podmioty; i pobierają z niego towar różne podmioty.

W Polsce wprowadzono magazyn konsygnacyjny w postaci magazynu typu call-of.

Jest to magazyn prowadzony przez podmiot, który pobiera towary z magazynu (jest ich nabywcą).

Magazyny konsygnacyjne w Polsce.

Magazyn może być prowadzony przez podmiot, który jest podatnikiem VAT zarejestrowanym w Polsce dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych.

Dostawcą (podmiotem, który wprowadza swoje towary do magazynu z zagranicy) może być tylko podatnik podatku od wartości dodanej, nieposiadający siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności lub stałego miejsca zamieszkania na terytorium kraju. Ten podmiot nie powinien także być zarejestrowany dla celów VAT w Polsce, ani jako podatnik czynny, ani jako podatnik zwolniony.

Nie ma ograniczeń co do rodzaju towarów, jakie mogą być przedmiotem transakcji poprzez magazyn konsygnacyjny. Może to być każdego rodzaju towar. Przepisy zastrzegają, że towary (nabywane poprzez magazyn) mają służyć działalności produkcyjnej lub usługowej prowadzonej przez nabywcę, który prowadzi magazyn konsygnacyjny i nie mogą być używane do działalności handlowej.

Magazyny konsygnacyjne w Polsce.

Pobranie towarów z magazynu skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w nabyciu wewnątrzwspólnotowym.

Przez pobranie towarów należy rozumieć ich faktyczne wyprowadzenie z magazynu przez prowadzącego magazyn.

Co do zasady towary nie powinny być przechowywane w magazynie dłużej niż 2.lata. Po upływie tego okresu przyjmuje się fikcję prawną, że towary zostały z magazynu pobrane.

Magazyny konsygnacyjne zagranicą

Jeśli w danym państwie członkowskim funkcjonują magazyny konsygnacyjne, to wówczas polscy podatnicy mogą korzystać z ułatwień związanych z tymi magazynami.

Magazyny (składy) konsygnacyjne funkcjonują w następujących państwach: Austria, Belgia, Cypr, Czechy, Dania, Finlandia, Francja, Holandia, Irlandia, Litwa, Łotwa, Malta, Rumunia, Słowacja, Słowenia, Węgry, Wielka Brytania, Włochy. W innych państwach członkowskich nie ma takich regulacji, a zatem nie można z nimi handlować przy wykorzystaniu składów konsygnacyjnych.

Magazyny konsygnacyjne zagranicą

Istotą uproszczeń związanych z dokonywaniem dostaw poprzez zagraniczny magazyn konsygnacyjny jest to, że dla polskiego podatnika obowiązek podatkowy od takiej dostawy powstanie w momencie pobrania towarów z magazynu przez zagranicznego nabywcę, nie później jednak niż z chwilą wystawienia faktury potwierdzającej tę dostawę. Samo zaś dostarczenie towarów do zagranicznego magazynu konsygnacyjne jest neutralne; nie wywołuje żadnych skutków podatkowych.

Warunkiem zastosowania uproszczeń jest prowadzenie przez polskiego podatnika, który wprowadza towary do zagranicznego magazynu, ewidencji towarów przemieszczanych do tego magazynu.

Nabycie zagranicą towarów opodatkowanych marżą

Zdarza się, że polski podatnik zakupi w innym państwie członkowskim towar opodatkowany od marży, który zostanie potem przewieziony do Polski.

Nie jest to wówczas transakcja wewnątrzwspólnotowa dla żadnej ze stron.

Dla podatnika polskiego nie jest to WNT.

WNT a dostawa, dla której podatnikiem jest nabywca

WNT występuje tylko wtedy, gdy towary są nabywane przez polskiego podatnika od podatnika zagranicznego i w następstwie tej dostawy są wysyłane do Polski z innego państwa członkowskiego.

A jak traktować sytuację, gdy zagraniczna firma (niemająca w Polsce ani siedziby działalności, ani oddziału, ani rejestracji) sprzedaje polskiemu podatnikowi towary znajdujące się w momencie dostawy w Polsce?

Jest to tzw. dostawa, dla której podatnikiem jest nabywca.

V. Problemy praktyczne

Stawka 0% przy WDT – dokumenty

W uchwale z dnia 11 października 2010 r., sygn. I FPS 1/10, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał:

W świetle art. 42 ust. 1, 3 i 11 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) dla zastosowania stawki 0 % przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów wystarczającym jest, aby podatnik posiadał jedynie niektóre dowody, o jakich mowa w art. 42 ust. 3 ustawy, uzupełnione dokumentami, wskazanymi w art. 42 ust. 11 ustawy lub innymi dowodami w formie dokumentów, o których mowa w art. 180 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.), o ile łącznie potwierdzają fakt wywiezienia i dostarczenia towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

Stawka 0% przy WDT – dokumenty

Stan faktyczny:

Spółka będąc poprzednikiem prawnym S. Spółki z o.o. w G., zwanej dalej "Spółką", zwróciła się do Naczelnika Urzędu Skarbowego w K. z zapytaniem, czy w transakcjach wewnątrzwspólnotowych dostaw towaru (dalej w skrócie "WDT") na zasadach EX WORKS, w miejsce listu przewozowego CMR, Spółka może stosować inne dokumenty potwierdzające tę transakcję.

Spółka podała, że realizuje dostawy towarów na terenie Polski, krajów Unii Europejskiej oraz krajów trzecich. Znaczna część sprzedaży do krajów Unii Europejskiej prowadzona jest na zasadach EX WORKS (EXW), gdzie w takim przypadku kupujący odbiera towar z miejsca jego wydania przez sprzedającego (np. zakład produkcyjny, magazyn itp.), a wszelkie obowiązki związane z organizacją transportu, obsługą formalności dotyczących odprawy celnej, czy ubezpieczenia towaru, spoczywają na nabywcy. W związku z powyższym utrudnione jest kompletowanie przez Spółkę dokumentów transportowych z tzw. listem przewozowym CMR. Spółka dysponuje natomiast innymi dokumentami, potwierdzającymi - jej zdaniem - dokonanie wywozu towarów do innego kraju Unii Europejskiej, które to dokumenty - w ocenie Spółki - powinny stanowić podstawę do uznania WDT za uprawniającą do zastosowania stawki VAT 0%.

Stawka 0% dla WDT – nie trzeba mieć wszystkich dokumentów łącznie

W wyroku z dnia 4 stycznia 2011 r., sygn. I SA/Łd 1287/10, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi stwierdził:

„omawiane dokumenty mają "łącznie" potwierdzać, że doszło do dostawy wewnątrzwspólnotowej. Nie oznacza to jednak, że dla potwierdzenia tej okoliczności wymagane jest "łącznie" posiadanie wszystkich typów dokumentów wymienionych w dyspozycji cytowanego przepisu”.

Stan faktyczny:

Dostawy zostały udokumentowane listami przewozowymi oraz dokumentami ADT, które miały wrócić do zainteresowanego w czasie określonym w umowie. Trzy ostatnie dostawy, na które Spółka wystawiła faktury VAT zostały jednak zatrzymane na terenie C. do kontroli, a następnie towar objęty tymi dostawami został skonfiskowany przez Urząd Celny N.. Właścicielem zakwestionowanego towaru stało się państwo c.. Spółka posiadała, zatem dokumenty handlowe w postaci: faktur VAT dokumentujących każdą dokonaną dostawę, umowę zawartą na piśmie, dowody potwierdzające zapłatę za wszystkie dostawy, z wyjątkiem trzech ostatnich, w których dokumentacja dostarczenia towaru do nabywcy ogranicza się do przesłanych przez przewoźnika faksem decyzji o konfiskacie mienia.

Stawka 0% dla WDT – nie trzeba mieć wszystkich dokumentów łącznie

W wyroku z dnia 25 sierpnia 2011 r., sygn. I SA/Po 470/11, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu stwierdził:

Opowiadając się za otwartym katalogiem dowodów, którymi można udowodniać przesłankę z art. 42 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, trzeba uznać, że skarżąca Spółka może wykazywać ją wskazanymi przez siebie dokumentami, które mogą stanowić podstawę do dokonania korekty rozliczeń VAT poprzez zastosowanie stawki 0% w odniesieniu do transakcji WDT wykazywanych uprzednio jako dostawy krajowe.

Stan faktyczny:

Zamówienia na produkty Spółki dokonywane są elektronicznie (bez substratu papierowego) i przechowywane są na jej serwerze. Transport, w większości przypadków, odbywa się na zasadach EXW (sprzedawca udostępnia towar w miejscu wyprodukowania) za pośrednictwem firm transportowych, działających na zlecenie i opłaconych przez nabywcę towarów. W związku z tym, w niektórych sytuacjach nie jest możliwe uzyskanie przez Spółkę potwierdzonych kopii dokumentów przewozowych CMR. Spółka ma do dyspozycji jednak dokumenty, które potwierdzają wywóz z terytorium RP i dostarczenie do nabywcy na terytorium innego kraju członkowskiego, a mianowicie: kopie faktur zawierających specyfikację poszczególnych sztuk ładunku, potwierdzenia płatności za dokonaną dostawę w postaci zapisu w programie księgowym, zamówienia na produkty Spółki w postaci zapisu na serwerach. Ponadto jest w stanie uzyskać wydruki dokumentów WZ z systemu komputerowego z podpisem potwierdzającym odbiór towarów oraz potwierdzenie odbioru towarów - oświadczenie nabywcy w formie elektronicznej.

Stawka 0% (WDT) – sprawdzenie numeru kontrahenta

W wyroku z dnia 6 października 2010 r., sygn. I FSK 1653/09, Naczelny Sąd Administracyjny uznał:

Za uzasadnioną należy również uznać ocenę Sądu pierwszej instancji, że ze stanu faktycznego sprawy wynika, że Skarżący próbował dokonać sprawdzenia kontrahenta, jednak nie były to działania zgodne z zapisami ustawy o VAT. Podatnik powołujący się w prowadzonej działalności gospodarczej na art. 28 ust. 3 ustawy o VAT, jeśli zawiera transakcje z nowym kontrahentem, podmiotem którego nie zna, aby uwolnić się od ciężaru podatkowego wynikającego z tytułu wykonanych usług, powinien bowiem sprawdzić nabywcę usługi wykorzystując przy tym unormowania z art. 97 ust. 17-19 tej ustawy.

Stawka 0% (WDT) – sprawdzenie numeru kontrahenta

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 6 września 2012 r. (*)

W sprawie C-273/11

Mecsek-Gabona Kft

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága,

Zwolnienie dostawy wewnątrzwspólnotowej w rozumieniu art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/88, nie może zostać odmówione sprzedawcy z tego tylko powodu, że administracja skarbowa innego państwa członkowskiego wykreśliła numer identyfikacyjny VAT kupującego, przy czym choć wykreślenia tego dokonano po dostawie towaru, miało ono skutek wsteczny od dnia wcześniejszego w stosunku do tej dostawy.

Stawka 0% (WDT) – sprawdzenie numeru kontrahenta

Pismo

z dnia 27 lipca 2012 r.

Izba Skarbowa w Łodzi

IPTPP2/443-401/12-2/JN

Sprzedawca nie jest zobligowany w świetle obowiązujących przepisów, posiadać potwierdzenia w postaci wydruku z systemu VIES, iż nabywca posiada właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla potrzeb wewnątrzspółnotowych transakcji nadany przez państwo członkowskie. Identyfikacja podatnika dla potrzeb transakcji wewnątrzspółnotowych następuje według jednego kryterium, tj. kryterium aktywnego i ważnego numeru. Informacja z systemu VIES potwierdzająca aktywność numeru VAT-UE unijnego kontrahenta może być wystarczającym dowodem uznania go za podatnika zidentyfikowanego na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych, w przypadku niewystąpienia okoliczności wskazujących na odmienny stan faktyczny. Kwestia ewentualnego braku danych adresowych kontrahenta nie rodzi obowiązku uzyskania tych danych z Biura Wymiany Informacji Podatkowych.