

TRANSAKCJE ZAGRANICZNE W INTERPRETACJACH IZB SKARBOWYCH

I. MIEJSCE ŚWIADCZENIA USŁUG	str. 2
1. Usługi związane z nieruchomościami.....	str. 3
2. Dostawa zaimportowanych wcześniej towarów	str. 4
3. Świadczenie usług elektronicznych na zlecenie unijnego przedsiębiorcy	str. 5
4. Pośrednictwo w dostawie towarów.....	str. 6
II. IMPORT TOWARÓW.....	str. 7
1. Warunki skorzystania z procedury uproszczonej	str. 10
2. Odliczenie podatku VAT od importu towarów	str. 11
3. Zakup towaru, który nie jest przewożony do Polski.....	str. 13
4. Dodatkowe koszty w podstawie opodatkowania	str. 14
III. WEWNĄTRZWPÓLNOTOWE NABYCIE TOWARÓW	str. 15
1. Rozliczenie otrzymanego rabatu	str. 16
2. Zaliczki na poczet WNT.....	str. 17
3. WNT udokumentowane z wyprzedzeniem	str. 18
4. Rozliczenie nabycia towarów z faktury zawierającej podatek VAT	str. 19
IV. EKSPORT TOWARÓW	str. 20
1. Obowiązek podatkowy w eksporcie	str. 22
2. Opodatkowanie zaliczek stawką 0%	str. 24
3. Eksport pośredni w łańcuchu dostaw	str. 25
4. Wywóz towarów w przesyłkach pocztowych	str. 26
V. WEWNĄTRZWPÓLNOTOWA DOSTAWA TOWARÓW.....	str. 27
1. Dostawa towarów wywożonych w późniejszym terminie	str. 30
2. Wywóz towarów poddanych wcześniej przerobowi na terytorium kraju.....	str. 31
3. Forma dowodów potwierdzających wywóz i dostarczenie towarów do nabywcy...str.	33
4. Warunki uznania dostawy za wewnątrzwspólnotową.....	str. 34

I. MIEJSCE ŚWIADCZENIA USŁUG

W świetle ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT”, faktyczne miejsce wykonania danej czynności nie w każdym przypadku jest miejscem jej świadczenia, a w rezultacie – jej opodatkowania. Ustawa tworzy bowiem pewne fikcje prawne, wskazujące na miejsce świadczenia, które w niektórych przypadkach nie ma nic wspólnego z fizycznym miejscem wykonania określonej czynności. Wynika to między innymi z faktu, iż w odniesieniu do wielu czynności niemożliwe jest określenie rzeczywistego miejsca ich wykonania. Przykładem mogą tu być usługi niematerialne. Nie jest to jednak jedyny przypadek niezgodności miejsca świadczenia, w rozumieniu przepisów ustawy, z rzeczywistym miejscem wykonania danej czynności.

We wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej obowiązują analogiczne przepisy dotyczące miejsca świadczenia. Ma to zapobiegać problemom podwójnego opodatkowania tej samej transakcji a także sytuacjom, w których dana czynność nie byłaby opodatkowana w żadnym państwie.

Przepisy w zakresie określania miejsca świadczenia dla czynności opodatkowanych decydują, które z czynności i na jakich warunkach są opodatkowane w Polsce lub w innym państwie.

Miejsce świadczenia uregulowane jest w art. 22–28n ustawy o VAT i jest zagadnieniem szczególnie złożonym, a przy tym bardzo ważnym z punktu widzenia prawidłowości rozliczeń VAT.

W przypadku dostawy towarów (przy czym pod pojęciem towarów zgodnie z art. 2 pkt 6 ustawy o VAT należy rozumieć rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii) miejsce jej świadczenia uzależnione jest od rodzaju dostawy.

W art. 22 ustawy miejsce opodatkowania zostało określone, z uwzględnieniem właśnie rodzaju dostawy, odrębnie dla każdego z następujących przypadków:

- dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez dokonującego ich dostawy, ich nabywcę lub przez osobę trzecią,
- dostawy towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz,
- dostawy towarów niewysyłanych ani nietransportowanych,
- dostawy towarów na pokładach statków, samolotów lub pociągów w trakcie transportu pasażerów wykonywanej na terytorium Unii Europejskiej,
- dostawy gazu i energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej.

Natomiast w art. 23 i 24 ustawy o VAT odrębnie został uregulowany przypadek sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju i sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju.

Sporo miejsca ustawodawca poświęcił miejscu świadczenia usług wskazując zarówno ogólne zasady, którymi należy się kierować przy określaniu miejsca opodatkowania, jak i szczególne reguły dla wybranych kategorii usług.

W myśl art. 28b ust. 1 ustawy o VAT za miejsce świadczenia w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika należy uznawać miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę. Jednakże jak stanowi art. 28b ust. 2 ustawy o VAT, w przypadku gdy usługi są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba, za miejsce świadczenia tych usług uznawane jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

Natomiast gdy usługobiorca nie posiada siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, miejscem świadczenia usług jest zgodnie z art. 28b ust. 3 ustawy o VAT miejsce, w którym ma on stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Powyższe regulacje nie dotyczą sytuacji, gdy świadczone usługi są przeznaczone wyłącznie do osobistego użytku podatnika lub jego pracowników (również byłych), wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników oraz innych podmiotów wymienionych w art. 28b ust. 4 ustawy. W takim przypadku należy uznać, że usługi tego typu nie są świadczone dla podatników, a zatem zasada ogólna nie może mieć zastosowania i należy sięgnąć odpowiednio do przepisów art. 28c.

Art. 28c ustawy określa reguły obowiązujące przy świadczeniu usług na rzecz niepodatników, przyjmując, iż:

- **usługi opodatkowane są w miejscu gdzie usługodawca ma siedzibę działalności gospodarczej,**
- jeśli usługodawca świadczy usługi ze stałego miejsca prowadzonej działalności znajdującego się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, wówczas miejscem świadczenia usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności (art. 28c ust. 2),
- w sytuacji gdy usługodawca nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, miejscem opodatkowania wykonanej usługi będzie miejsce, w którym posiada on stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu (art. 28c ust. 3).

1. Usługi związane z nieruchomościami

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 20 września 2016 r., nr IPPP3/4512-504/16-2/KP)

„(...) w świetle art. 28e ustawy, miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomościami, w tym usług świadczonych przez rzeczoznawców, pośredników w obrocie nieruchomościami, usług zakwaterowania w hotelach lub obiektach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, użytkowania i używania nieruchomości oraz usług przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak usługi architektów i nadzoru budowlanego, jest miejsce położenia nieruchomości.

Zatem z powyższego przepisu wynika, że miejscem świadczenia usług pośrednictwa w obrocie nieruchomościami jest miejsce położenia nieruchomości.

Dla uznania usługi za związaną z nieruchomością istotne są cechy, które można ująć w następujący sposób:

- usługa powinna odnosić się do konkretnie określonej nieruchomości, czyli takiej, która jest identyfikowalna co do jej indywidualnego położenia;
- przedmiotem usługi powinna być skonkretyzowana nieruchomość lub usługa powinna być świadczona na/wobec konkretnej nieruchomości a nie jakiegokolwiek;
- ta konkretna nieruchomość powinna być wpisana w istotę świadczonej usługi, być jej centralnym elementem, nadając główny sens usłudze i determinować jej treść, co należy rozumieć w ten sposób, że usługa może być wykonana tylko i wyłącznie w bezpośrednim związku z tą a nie inną nieruchomością.

Z przedstawionego zdarzenia przyszłego wynika, że Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą m.in. w zakresie pośrednictwa oraz doradztwa w obrocie nieruchomościami. Co do zasady, usługi te świadczone są na rzecz zleceniodawców będących właścicielami

nieruchomości. W tym zakresie Wnioskodawca współpracuje ze Spółką z siedzibą na Cyprze („Agent”). Agent nie posiada w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 53 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.U.UE.L.2012.290.1 ze zm.), tj. nie posiada w Polsce stałego zaplecza personalnego i technicznego umożliwiającego świadczenie usług. Czynności te realizowane są z wykorzystaniem zaplecza znajdującego się w siedzibie Agenta na Cyprze. Agent nie jest w Polsce zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług. Na mocy umowy agencyjnej Wnioskodawca podzleca Agentowi świadczenie usług związanych ze znalezieniem nabywcy na konkretnie wskazaną nieruchomość znajdującą się na terytorium Polski. W przypadku znalezienia przez Agenta potencjalnego klienta oraz doprowadzenia przez Wnioskodawcę do zawarcia umowy przedwstępnej sprzedaży i/lub ostatecznej umowy sprzedaży nieruchomości Agent otrzymuje wynagrodzenie prowizyjne w wysokości ustalonej w Umowie. (...)

Z opisu sprawy wynika, że świadczona przez Agenta usługa pośrednictwa w obrocie nieruchomościami odnosi się do konkretnej nieruchomości położonej na terytorium Polski. Ponadto zawarta między Agentem a Wnioskodawcą Umowa wyraźnie określa adres ich lokalizacji.

Zatem należy stwierdzić, że w analizowanym przypadku świadczona przez Agenta usługa pośrednictwa polegająca na znalezieniu nabywcy na konkretnie wskazaną nieruchomość odnosi się do nieruchomości możliwej do zlokalizowania (znane jest konkretne położenie nieruchomości) a jednocześnie ta konkretna nieruchomość jest wpisana w istotę świadczonej usługi, jest jej centralnym elementem, nadając główny sens usłudze, (...) tym samym miejscem jej świadczenia – na podstawie art. 28e ustawy – jest miejsce położenia tej nieruchomości, tj. terytorium Polski. (...)

2. Dostawa zaimportowanych wcześniej towarów

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 15 września 2016 r., nr IPPP3/4512-448/16-2/KT)

„(...) towar sprzedawany jest przez spółkę z siedzibą na terytorium Ukrainy do Wnioskodawcy na terytorium Polski, a następnie odsprzedawany dalej do podmiotu z siedzibą w Unii Europejskiej. Transport towaru odbywa się bezpośrednio od podmiotu z Ukrainy do podmiotu w innym niż Polska państwie UE. Przy czym towar jest wprowadzany na terytorium Wspólnoty na obszarze Polski, co potwierdzają dokumenty otrzymywane od Agencji Celnej zajmującej się odprawą towaru oraz naliczającej podatek VAT oraz cło, które Spółka uiszcza do polskiego Urzędu Celnego. Z treści wniosku wynika, że Wnioskodawca jest podatnikiem z tytułu dokonanego importu towarów.

Wwóz towarów na terytorium Unii Europejskiej jest każdorazowo potwierdzany stosownymi dokumentami celnymi – Poświadczeniem Zgłoszenia Celnego oraz dokumentami SAD.

Opisane okoliczności wskazują, że występuje tu tzw. transakcja łańcuchowa, o której mowa w art. 7 ust. 8 ustawy.

Wątpliwości Wnioskodawcy budzi kwestia opodatkowania ww. transakcji na terytorium kraju, w szczególności czy Spółka powinna w Polsce rozpoznać wewnątrzwspólnotową dostawę towarów na rzecz kontrahenta unijnego.

Z (...) art. 2 pkt 7 ustawy wynika, że importem towarów jest przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej. W niniejszej sprawie nabycie towaru przez Wnioskodawcę następuje w wyniku importu, o którym mowa w powołanym przepi-

sie. Wnioskodawca dokonuje – za pośrednictwem agencji celnej – odprawy celnej i uiszcza należny podatek z tytułu importu. Jako polski podatnik (drugi w kolejności podmiot w łańcuchu dostaw) i jednocześnie importer towaru, nabywa przedmiotowy towar od dostawcy na terytorium kraju trzeciego (poza UE), a następnie sprzedaje ten towar na rzecz nabywcy w państwie członkowskim UE. W tym przypadku zastosowanie mają uregulowania zawarte w art. 22 ust. 4 ustawy – dostawa towarów, których transport na terytorium UE rozpoczyna się w kraju trzecim, dokonywana jest przez podatnika, który równocześnie jest podatnikiem z tytułu importu tych towarów na terytorium Polski.

Zatem transakcję dostawy przez Spółkę (drugi podmiot w łańcuchu dostaw), która jest podatnikiem z tytułu importu towaru na terytorium UE, na rzecz innego podmiotu unijnego, należy uznać – zgodnie z art. 22 ust. 4 ustawy – za dokonaną w miejscu zaimportowania towaru, a więc na terytorium Polski. Oznacza to, że dostawa dokonana przez Wnioskodawcę na rzecz kontrahenta z UE podlega opodatkowaniu podatkiem VAT w Polsce, bowiem miejscem świadczenia dla tej transakcji jest terytorium kraju. (...)”

3. Świadczenie usług elektronicznych na zlecenie unijnego przedsiębiorcy

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 16 czerwca 2016 r., nr IPPP3/4512-240/16-4/KP)

„(...) Z okoliczności sprawy wynika, że Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą w zakresie portali internetowych, reklamy i pośrednictwa pozostałego, aktualnie prowadzi działalność związaną z umieszczaniem reklam na serwisach internetowych. Za zamówienia spółka X. wystawia faktury VAT i przesyła poszczególnym kontrahentom zamawiającym usługi. Spółka ma w planach podjąć współpracę z klientem – spółką z Wielkiej Brytanii – niezarejestrowaną do celów podatkowych i nieposiadającą NIP-UE. Spółka z Wielkiej Brytanii, jest podatnikiem w rozumieniu art. 28a ustawy o VAT i nie posiada w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

Wnioskodawca powziął wątpliwość czy jest uprawniony wystawić usługobiorcy reklamy internetowej z siedzibą w Wielkiej Brytanii niezarejestrowanemu do celów podatkowych i nieposiadającemu NIP-UE oraz nieposiadającemu stałego miejsca prowadzenia działalności w Polsce, fakturę bez naliczenia podatku VAT i zastosować do tej sprzedaży mechanizm „reverse charge”, tj. czy sprzedaż nie podlega opodatkowaniu VAT na terytorium RP i powinna być ujęta w poz. 21 deklaracji VAT-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. (...)

W analizowanym przypadku należy podnieść, że świadczoną przez Wnioskodawcę usługę – ze względu na jej charakter – należy zaliczyć do usług elektronicznych.

Zgodnie z art. 2 pkt 26 ustawy, przez usługi elektroniczne rozumie się usługi świadczone za pomocą środków komunikacji elektronicznej, o których mowa w art. 7 rozporządzenia 282/2011 (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, które wiąże wszystkie państwa członkowskie i jest stosowane bezpośrednio (Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011, str. 1, z późn. zm.; zwane dalej „rozporządzeniem 282/2011”).

Na podstawie art. 7 ust. 1 rozporządzenia 282/2011, do „usług świadczonych drogą elektroniczną”, o których mowa w dyrektywie 2006/112/WE, należą usługi świadczone za pomocą internetu lub sieci elektronicznej, których świadczenie – ze względu na ich charakter – jest zasadniczo zautomatyzowane i wymaga minimalnego udziału człowieka, a ich wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe. (...)

Załącznik I do rozporządzenia 282/2011 wymienia m.in. – w poz. 3 pn. „Punkt 3 załącznika II do dyrektywy 2006/112/WE”, w lit. h) – usługi „dostarczania przestrzeni reklamowej, szczególnie banerów reklamowych na stronach lub witrynach internetowych”. (...)

(...) czynności umieszczania przez Wnioskodawcę reklam na serwerach internetowych stanowią usługi elektroniczne, o których mowa w art. 2 pkt 26 ustawy o podatku od towarów i usług w związku z art. 7 rozporządzenia wykonawczego 282/2011.

Wnioskodawca wskazał, że ww. usługi będą świadczone na rzecz podatnika w rozumieniu art. 28a ustawy z siedzibą w Wielkiej Brytanii, który nie posiada w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

W związku z tym, że dla usług elektronicznych świadczonych na rzecz podatników prawodawca nie przewidział szczególnego miejsca świadczenia, to przy określaniu tego miejsca znajdzie zastosowanie zasada ogólna, zgodnie z którą miejsce świadczenia, a tym samym opodatkowania usługi, powiązane jest z miejscem odbioru tej usługi.

Odnosząc zatem wyżej cytowane przepisy do przedmiotowych okoliczności sprawy należy stwierdzić, że skoro usługobiorca, będący podatnikiem w rozumieniu art. 28a ustawy, posiada siedzibę działalności gospodarczej poza terytorium kraju i nie posiada na terenie Polski stałego miejsca prowadzenia działalności, dla którego byłaby świadczona opisana usługa – miejscem świadczenia i opodatkowania tych usług będzie, zgodnie z art. 28b ust. 1 ustawy, terytorium państwa, w którym ten usługobiorca ma swoją siedzibę tj. Wielka Brytania.

W konsekwencji, przedmiotowe usługi nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w Polsce.

W tym miejscu wskazać należy, że przy określeniu miejsca świadczenia usług nie ma znaczenia czy podmiot jest zarejestrowany dla transakcji unijnych oraz czy posiada NIP-UE lecz czy jest podatnikiem w rozumieniu art. 28a ustawy czy też podmiotem niebędącym podatnikiem w rozumieniu art. 28a ustawy. (...)

4. Pośrednictwo w dostawie towarów

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 17 sierpnia 2016 r., nr IBPP2/4512-362/16-1/ICz)

„(...) Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca obecnie rozważa zmianę przyjętego modelu biznesowego i oparcie nowych założeń na świadczeniu usług w zakresie pośrednictwa w zakupie jednostkowych towarów między klientem a dostawcą, który znajduje się na terytorium kraju trzeciego (spoza krajów Unii Europejskiej). Pojęcie znane w ekonomii jako dropshipping. (...)

Jako pośrednik, Wnioskodawca nie posiada fizycznie towaru w swojej firmie, a co za tym idzie, nie dysponuje dokumentem zakupu towaru, jakim jest faktura lub rachunek. Klient najpierw przelewać będzie pieniądze na konto bankowe Wnioskodawcy, a dopiero później będą one przekazywane do dostawcy, który znajduje się poza terytorium Unii Europejskiej. (...)

Należy wskazać, że usługi pośrednictwa nie zostały zdefiniowane w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług jak również w przepisach wykonawczych do tej ustawy. Rów-

niez wśród umów wymienionych przez Kodeks cywilny nie ma umowy pośrednictwa. Dwie definicje pośrednictwa zawiera natomiast Słownik języka polskiego PWN (www.sjp.pwn.pl), zgodnie z którym jest to działalność osoby trzeciej, mająca na celu porozumienie się między stronami lub załatwienie jakichś spraw dotyczących obu stron; występowanie w roli łącznika lub rozjemcy. Równorzędnie, zgodnie z drugą definicją – przez pośrednictwo rozumie się załatwianie dla zarobku różnego rodzaju transakcji handlowych między dwiema stronami, pośredniczenie w zawieraniu takich transakcji. W tym zakresie należy stwierdzić, że wykonywane przez podmiot wszelkie czynności zmierzające do zawarcia między dwiema różnymi stronami transakcji handlowych można uznać za pośrednictwo. (...)

Wnioskodawca wskazał, że towar nie będzie stanowił jego własności, nie uzyska faktury VAT oraz rachunku potwierdzającego zakup, nie będzie również importерem, nie sprowadza towaru na własny rachunek, ani w niczym imieniu, zaś jego udział w transakcji ograniczy się do pośrednictwa w płatnościach i zamówieniach. Wnioskodawca otrzyma od kontrahenta wynagrodzenie za pośredniczenie w doprowadzeniu do zawarcia umowy sprzedaży pomiędzy kontrahentem zagranicznym, a klientem nabywającym towar.

Skoro zatem w omawianej sprawie czynności podejmowane przez Wnioskodawcę polegają na złożeniu zamówienia u dostawcy z zagranicy, dokonaniu przelewem zapłaty pomniejszonej o wartość prowizji i wskazaniu na stronie Wnioskodawcy jako kupującego klienta, który dokonał zakupu oraz jego adresu jako adresu odbiorcy a Wnioskodawca nigdy nie nabędzie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel, to należy uznać, że będziemy mieli do czynienia z usługami pośrednictwa. (...)

(...) skoro usługobiorcą świadczonych przez Wnioskodawcę usług pośrednictwa jest kontrahent zagraniczny (kontrahent z Chin) będący podatnikiem w rozumieniu art. 28a ustawy o VAT, to miejsce świadczenia i opodatkowania usługi pośrednictwa świadczonej przez Wnioskodawcę na rzecz kontrahenta z państwa spoza Unii Europejskiej, który posiada siedzibę działalności gospodarczej w państwie trzecim, należy określić zgodnie z ogólną zasadą dotyczącą miejsca świadczenia usług zawartą w art. 28b ust. 1 ustawy, tj. terytorium kraju, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej.

W konsekwencji, przedmiotowe usługi nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na terytorium Polski. (...)"

II. IMPORT TOWARÓW

Import towarów zdefiniowany został w art. 2 pkt 7 ustawy o VAT jako przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego (spoza terytorium Unii Europejskiej) na terytorium Unii Europejskiej.

Pojęcie importu towarów nie obejmuje zatem wwozu towarów z terytorium krajów Unii Europejskiej na terytorium Polski, które to zdarzenie w zależności od okoliczności kwalifikowane jest bądź jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów bądź też jako nabycie na zasadach obowiązujących dla obrotu krajowego.

Podmiotami, na których ciąży obowiązek podatkowy w imporcie towarów, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne:

- na których ciąży obowiązek uiszczenia cła, w tym również w przypadku, gdy na podstawie przepisów celnych importowany towar jest zwolniony od cła albo cło na towar

zostało zawieszone w części lub w całości albo zastosowana została preferencyjna, obniżona lub zerowa stawka celna,

- uprawnione do korzystania z procedury uszlachetniania czynnego lub procedury odprawy czasowej, w tym również osoby, na które zgodnie z odrębnymi przepisami, zostały przeniesione prawa i obowiązki osoby uprawnionej do korzystania z procedury.

Generalnie import towarów uznaje się za dokonany w kraju, w którym jest zakończona określona procedura celna.

Miejsce dokonania importu określa art. 26a ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem miejscem importu towarów jest terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie ich wprowadzenia na terytorium Unii Europejskiej. W przypadku gdy towary zostaną objęte z momentem ich wprowadzenia na terytorium Unii Europejskiej jedną z następujących procedur:

- 1) uszlachetniania czynnego,
- 2) odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych,
- 3) składowania celnego,
- 4) tranzytu, w tym także składowaniem czasowym przed objęciem towarów jedną z procedur celnych,
- 5) wolnego obszaru celnego

– miejscem importu takich towarów jest terytorium państwa członkowskiego, na którym towary te przestaną podlegać tym procedurom.

Termin powstania obowiązku podatkowego w imporcie towarów określa art. 19a ust. 9 ustawy o VAT, który stanowi, że jest nim moment powstania długu celnego.

W przypadku natomiast objęcia towarów:

- procedurą uszlachetniania czynnego – obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą zamknięcia procedury uszlachetniania czynnego zgodnie z art. 324 rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 343/558 ze zm.),
- procedurą: składowania celnego, odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem z należności celnych przywozowych, uszlachetniania czynnego, tranzytu, wolnego obszaru celnego, jeżeli od towarów tych pobierane są opłaty wyrównawcze lub opłaty o podobnym charakterze – obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą wymagalności tych opłat.

Podstawę opodatkowania w imporcie towarów określa art. 30b ustawy o VAT. **Jest nią, co do zasady wartość celna powiększona o należne cło.** Jeżeli przedmiotem importu są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest **wartość celna powiększona o należne cło i podatek akcyzowy.**

Podstawa opodatkowania, o której mowa powyżej, obejmuje koszty dodatkowe, o ile nie zostały włączone do wartości celnej takie jak: koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, ponoszone do pierwszego miejsca przeznaczenia na terytorium kraju.

Organy podatkowe przez długi czas prezentowały niejednolite stanowisko dotyczące wliczenia dodatkowych kosztów do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług z tytułu importu towarów.

Przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 26 września 2014 r., nr IPPP3/443-608/14-5/LK uznał, że żadna z usług wykonanych

na terenie portu (zabezpieczenie portu, wyładunek i składowanie kontenerów, ani przeładunek na samochody) nie zwiększy podstawy opodatkowania importowanych towarów, gdyż nie zostały one wymienione w art. 30b ust. 4 ustawy, który określa dodatkowe elementy podstawy opodatkowania.

W uzasadnieniu wydanej interpretacji Dyrektor IS wyjaśnił, iż:

„(...) na mocy art. 30b ust. 4 do podstawy opodatkowania wlicza się koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia – o ile nie zostały włączone do wartości celnej.

Wobec powyższych przesłanek należy zauważyć, że opłaty dokumentacyjne, opłaty bezpieczeństwa ISPS, opłaty terminalowe, opłaty za składowanie kontenera, opłaty za przetrzymanie kontenera, opłaty za przeładunek, opłaty z tytułu tranzytowej odprawy celnej w imporcie (T1), opłaty manipulacyjne w porcie UE dotyczące np. wystawienia kontenera do rewizji UC, PIORIN (Państwowej Inspekcji Ochrony Roślin i Nasiennictwa), Sanepidu nie mogą jako poszczególne odrębne składniki usługi spedycyjnej zostać zaliczone do żadnych z elementów wymienionych w treści art. 30b ust. 4 powołanej ustawy. Tym samym należy stwierdzić, że podstawa opodatkowania podatkiem od towarów i usług z tytułu importu towarów dokonanych przez Spółkę nie obejmuje wartości ww. Opłat. (...)”

Z kolei Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 8 stycznia 2015 r., nr ITPP3/443-616/14/AT uznał prawo podatnika do zwiększenia podstawy opodatkowania importu towarów o koszty opłat terminalowych, opłat bezpieczeństwa oraz przeładunkowych. Uzasadniając swoje stanowisko, Dyrektor IS stwierdził, że:

„(...) podstawę opodatkowania w pierwszej kolejności stanowi wartość celna przywożonych towarów. Sposób jej ustalenia wynika z odrębnych przepisów (przepisów celnych). Co do zasady wartość celna przy imporcie towarów obejmuje koszty związane z importem poniesione do granicy Unii Europejskiej. Skoro więc do podstawy opodatkowania wlicza się takie koszty dodatkowe, jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia ponoszone do pierwszego miejsca przeznaczenia na terytorium kraju, jak również wynikające z transportu do innego miejsca przeznaczenia znajdującego się na terytorium Unii Europejskiej, jeżeli miejsce to jest znane w momencie dokonania importu – o ile nie zostały włączone do wartości celnej, to należy zauważyć, że katalog tych kosztów jest otwarty. Zatem również koszty z tytułu opłat terminalowych THC, opłat bezpieczeństwa ISPS, opłat przeładunkowych, opłat za składowanie towaru w porcie winny zostać wliczone do podstawy opodatkowania w imporcie towarów. Tym samym, wbrew twierdzeniu Wnioskodawcy, należy stwierdzić, że podstawa opodatkowania podatkiem od towarów i usług z tytułu importu towarów obejmuje wskazane we wniosku opłaty (art. 30b ust. 4 ustawy). (...)”

W tej sytuacji konieczne było ujednolicenie stosowania prawa podatkowego w tym zakresie przez organy podatkowe. W tym celu Minister Finansów wydał w dniu 28 września 2015 r. interpretację ogólną nr PT2.8101.1.2015.SJK.20 (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 66), w której wyjaśnił, że brzmienie art. 30b ust. 4 ustawy wskazuje, że nie tylko wymienione jako przykładowe w tym przepisie koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia powinny być uwzględnione przy określaniu podstawy opodatkowania dla potrzeb VAT, lecz również inne koszty, o ile nie zostały włączone do wartości celnej a są ponoszone do określonego miejsca przeznaczenia. Podkreślił również, że na takie rozumienie przepisu wskazywał również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 8 czerwca 2011 r., sygn. akt I FSK 668/10. W związku z tym, mając na uwadze wskazany w omawianym przepisie przykładowy katalog kosztów dodatkowych należy – zdaniem Ministra Finansów – dojść do konkluzji, że do podstawy opodatkowania powinny być wliczone te koszty dodatkowe, które związane

są przede wszystkim bezpośrednio z transportem sprowadzanych towarów. Do kosztów tych zaliczyć należy załadunek, przeładunek lub wyładunek. W przypadku kosztów portowych/terminalowych takimi kosztami byłyby opłaty THC (Terminal Handling Charges).

Minister Finansów wspomniał również o tym, że w przypadku, gdy w chwili przywozu towarów znane jest tylko pierwsze miejsce przeznaczenia, do podstawy opodatkowania powinny być wliczane tylko te koszty dodatkowe, które ponoszone są do tego miejsca przeznaczenia, a które nie zostały wliczone do wartości celnej. Jednocześnie w sytuacji, gdy w momencie dokonania importu znane jest inne miejsce przeznaczenia znajdujące się na terytorium UE, w podstawie opodatkowania należy uwzględnić koszty, o których mowa powyżej, poniesione również w pierwszym miejscu przeznaczenia, gdyż są to koszty wynikające z transportu do tego innego miejsca przeznaczenia.

Do podstawy opodatkowania w imporcie dolicza się również opłaty oraz inne należności, jeżeli organy celne mają obowiązek pobierać te należności z tytułu importu towarów.

Importerzy są obowiązani do obliczenia i wykazania w zgłoszeniu celnym kwoty podatku z uwzględnieniem obowiązujących stawek z zastrzeżeniem art. 33b (który dotyczy podatników stosujących odprawę scentralizowaną). Jeżeli organ celny stwierdzi, że w zgłoszeniu celnym kwota podatku została wykazana nieprawidłowo, zobowiązany jest do wydania decyzji określającej podatek w prawidłowej wysokości. Naczelnik urzędu celnego może określić kwotę podatku w decyzji dotyczącej należności celnych.

Import towarów, z wyłączeniem uproszczonych procedur celnych, rozliczany jest w deklaracji podatkowej VAT tylko po stronie podatku naliczonego.

Kwotę podatku naliczonego w tym przypadku stanowi kwota podatku wynikająca z otrzymanego dokumentu celnego (art. 86 ust. 2 pkt 2 ustawy).

Podatnik może dokonać odliczenia tego podatku w rozliczeniu za okres, w którym otrzymał dokument celny lub w rozliczeniu za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych (art. 86 ust. 10b pkt 1 i ust. 11 ustawy).

Podatnicy stosujący uproszczenia do sprowadzanych towarów, mają możliwość rozliczania podatku należnego poprzez deklarację podatkową, podobnie jak przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów.

Regulacje w tym zakresie zostały zawarte w art. 33a ustawy i dotyczą uproszczenia, o którym mowa w art. 166 oraz 182 Unijnego Kodeksu Celnego, w którym okresem rozliczeniowym jest miesiąc kalendarzowy. Uproszczone procedury, o których mowa w art. 33a ustawy to: uproszczone zgłoszenie celne i wpis do rejestru.

Dla podatników stosujących odprawę scentralizowaną, o której mowa w art. 179 Unijnego Kodeksu Celnego, przewidziano szczególny tryb rozliczania podatku VAT w art. 33b ustawy o VAT.

Podatnik stosujący odprawę scentralizowaną jest obowiązany do obliczenia i wykazania kwoty podatku należnego z tytułu importu towarów w deklaracji dla importu towarów, zwanej „deklaracją importową” (art. 33b ust. 1 ustawy).

1. Warunki skorzystania z procedury uproszczonej

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 7 marca 2016 r., nr ILPP4/4512-1-17/16-4/KB)

„(...) Przepis art. 33a ustawy umożliwia importerom będącym podatnikami rozliczenie podatku należnego od importu towarów poprzez ujęcie kwot tego podatku w deklaracji podat-

kowej. Innymi słowy, ustawa pozwala podatnikowi na uniknięcie określonej w art. 33 ust. 4 ustawy konieczności zapłacenia podatku w terminie 10 dni, co oznacza konieczność zamrożenia określonych kwot na kilkadziesiąt dni (a czasem i dłużej, jeżeli podatnik w deklaracji podatkowej wykazuje nadwyżkę podatku naliczonego do przeniesienia na kolejne okresy rozliczeniowe). Na podstawie omawianego przepisu uprawniony podatnik może rozliczyć podatek od importu towarów w okresowej deklaracji podatkowej. Istotą uproszczenia jest więc umożliwienie takiemu podatnikowi rozliczenia podatku jedynie poprzez wykazanie kwot podatku należnego w deklaracji podatkowej.

Przywołane przepisy pozwalają na zastosowanie mechanizmu rozliczania podatku od importu towarów w ramach deklaracji podatkowej tylko w razie łącznego spełnienia określonych w ustawie warunków. Warunki te można podzielić na następujące grupy:

- po pierwsze – są one związane z dopełnieniem określonych formalności celnych (dokonywanie importu towarów w ramach określonej procedury celnej);
- po drugie – są one związane z dokonaniem zawiadomienia naczelnika urzędu celnego oraz naczelnika urzędu skarbowego o zamiarze rozliczania podatku od importu towarów w ramach deklaracji podatkowej;
- po trzecie – są one związane z koniecznością przedstawienia pewnych dokumentów organowi celnemu, przed którym dokonywane są formalności związane z importem towarów.

(...) brak zawiadomienia przez Spółkę naczelnika urzędu skarbowego o zamiarze skorzystania z procedury uproszczonej, o której mowa w art. 33a ustawy odbiera jej prawo do korzystania z tej procedury, ponieważ dokonanie zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego jest jednym z obligatoryjnych warunków do jej stosowania. (...)

Jednocześnie należy wskazać, że ustawa nie uzależnia prawa do korzystania z procedury uproszczonej przy imporcie towarów od warunku posiadania przez Spółkę dokumentów potwierdzających zawiadomienie naczelnika urzędu skarbowego o zamiarze korzystania z tej procedury, gdyż istotna jest sama czynność dokonania pisemnego zawiadomienia właściwego dla Wnioskodawcy organu podatkowego, przy czym posiadanie takiego potwierdzenia może być pomocne w przypadku zaistnienia wątpliwości co do faktu złożenia takiego zawiadomienia.

Wątpliwości Spółki odnoszą się także do wskazania, czy złożenie deklaracji VAT-7, w której dokonano rozliczenia importu w myśl art. 33a ustawy może być uznane jako powiadomienie naczelnika urzędu skarbowego. (...)

Należy (...) zauważyć, że deklaracja VAT-7 jest składana po okresie rozliczeniowym, w którym dokonywany jest import towarów, natomiast obowiązek zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego, w celu możliwości korzystania z procedury uproszczonej, powstaje przed początkiem okresu rozliczeniowego, od którego podatnik chce z takiego sposobu rozliczenia korzystać przy dokonywanym imporcie towarów.

W konsekwencji, złożenie przez Spółkę deklaracji VAT-7, w której został wykazany import towarów w procedurze uproszczonej, nie może zostać uznane za zawiadomienie naczelnika urzędu skarbowego, o którym mowa w art. 33a ust. 4 ustawy. (...)"

2. Odliczenie podatku VAT od importu towarów

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 11 marca 2016 r., nr IPPP3/4512-1040/15-4/KT)

„(...) Z przedstawionego we wniosku opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca, czynny podatnik VAT UE, w ramach prowadzonej działalności współpracuje z amerykańską firmą w za-

kresie sprzedaży systemów LED UV do maszyn poligraficznych dla firm działających na terenie Polski. (...) W ramach tej współpracy firma amerykańska wyśle do Wnioskodawcy części zamienne do systemu LED UV. Towar zostanie wysłany przez dostawcę do Wnioskodawcy w celu magazynowania oraz w celu świadczenia usługi wspomagającej transport. (...)

Na zlecenie dostawcy Wnioskodawca zgłosi towar do odprawy celnej w Polsce. Wnioskodawca nie będzie w tym zakresie działał w imieniu ani na rzecz dostawcy, ale jako „zgłaszający”, w rozumieniu przepisów celnych, będzie dokonywać zgłoszenia za pośrednictwem współpracującej agencji celnej. (...) Zgodnie z przepisami celnymi obowiązek uiszczenia cła będzie ciążył na Wnioskodawcy. (...)

Własność towaru będącego przedmiotem dostawy będzie przechodzić bezpośrednio od dostawcy – firmy amerykańskiej do nabywcy – podatnika VAT UE w Polsce lub na terenie Unii Europejskiej. Wnioskodawca nie będzie w żadnym momencie nabywać własności towaru. (...)

W zamian za świadczenie powyższych usług Wnioskodawca będzie otrzymywał od dostawcy wynagrodzenie, które nie będzie obejmować kosztu importowanych towarów. Dodatkowo dostawca będzie zwracać Wnioskodawcy cło. (...)

Przedmiotem zapytania Wnioskodawcy jest (...) prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w związku z opisanym importem towarów, poprzez wykazanie kwoty podatku naliczonego w wysokości równej kwocie podatku należnego z tytułu importu, w tej samej deklaracji, w której Wnioskodawca wykaże tę kwotę podatku należnego. (...)

Co do zasady (...) prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje tylko czynnym podatnikom podatku od towarów i usług w przypadku, gdy dokonywane zakupy mają związek z czynnościami opodatkowanymi. Odliczyć można więc podatek naliczony, który jest związany z transakcjami opodatkowanymi podatnika. (...)

(...) prawo do odliczenia istnieje jedynie wówczas, gdy przywiezione towary są wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika. Trybunał przypominał, że przesłanka ta jest spełniona jedynie wówczas, gdy koszt świadczeń powodujących naliczenie podatku jest włączony w cenę poszczególnych transakcji objętych podatkiem należnym lub w cenę towarów lub usług świadczonych przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej. (...)

(...) kwestia prawa do odliczenia VAT z tytułu importu towarów uregulowana została w (...) art. 86 ustawy, zgodnie z którym podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia VAT w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, a kwotę podatku naliczonego stanowi w tym przypadku kwota podatku wynikająca z otrzymanego dokumentu celnego (bądź kwota podatku należnego – w przypadku, o którym mowa w art. 33a ustawy). Zatem, aby podatnik miał prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z otrzymanych dokumentów celnych, warunkiem koniecznym jest wykorzystanie importowanego towaru do działalności opodatkowanej tego podatnika. Przy czym, (...) koszt świadczeń powodujących naliczenie podatku, powinien być włączony w cenę poszczególnych transakcji objętych podatkiem należnym lub w cenę towarów lub usług świadczonych przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej. (...)

(...) trzeba stwierdzić, że Wnioskodawcy nie będzie przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony z tytułu importu towarów, które nie będą przez niego wykorzystywane do opodatkowanej działalności gospodarczej. Jak wynika bowiem z wnio-

sku, wynagrodzenie należne Wnioskodawcy od kontrahenta amerykańskiego za świadczone na jego rzecz usługi nie będzie obejmować kosztu importowanych towarów, co oznacza, że koszt towarów powodujących naliczenie podatku z tytułu importu nie będzie wliczony w cenę transakcji objętych podatkiem należnym, tj. usług świadczonych przez Wnioskodawcę w ramach jego działalności gospodarczej. (...)”

3. Zakup towaru, który nie jest przewożony do Polski

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 4 sierpnia 2016 r., nr ITPP3/4512-293/16/APR)

„(...) Spółka zrealizowała usługę z 0% VAT na rzecz francuskiej firmy (...). Przedmiotem usługi było uruchomienie produkcji detali z tworzyw sztucznych o nazwie VB. (...) Do uruchomienia produkcji niniejszych detali wykonano formę wtryskową w Chinach. Lecz nie importowano jej ze względu na fakt, że detale, które są na niej produkowane, są przedmiotem ciągłych badań inżynierskich zmierzających do udoskonalenia innowacyjnego. Stąd forma jest nieustannie modyfikowana.

Zamawiającym formę w Chinach była Spółka. (...)

(...) w przedmiotowej sprawie występują dwie odrębne czynności: jedna dotyczy zakupu formy wtryskowej, druga – zakupu detali wyprodukowanych przy zastosowaniu tej formy. W pierwszej kolejności kwestią do rozpoznania jest właściwe zakwalifikowanie czynności zakupu formy wtryskowej – jako towaru lub usługi. W ocenie tut. organu, wykonanie przez chińskiego producenta formy wtryskowej stanowiło wytworzenie towaru. W wyniku zamówienia zostało bowiem wytworzone określone dobro, które może samodzielnie stanowić przedmiot transakcji. Świadczy o tym m.in. to, że forma jest – jak podano – nieustannie modyfikowana, zatem stanowi określony wyrób mogący być przedmiotem dodatkowych usług. Forma, której – jak wskazano – właścicielem jest Wnioskodawca, co do zasady może być również przedmiotem przeniesienia prawa do rozporządzania jak właściciel. (...)

Biorąc pod uwagę okoliczności zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku oraz przywołane regulacje prawne należy stwierdzić, że wykonanej formy wtryskowej nie można przyporządkować do jednej konkretnej transakcji przywozu detali. Forma wtryskowa była i może być wykorzystywana wielokrotnie, a tym samym służyć do wyprodukowania wielu partii detali, które mogą różnić się ilością i których import może następować przez dłuższy okres czasu. W takiej sytuacji, zdaniem tut. organu, nie sposób uznać, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy zakupem formy a importem konkretnej partii detali, w stosunku do której można by określić, że zakup formy ma charakter pomocniczy bądź uzupełniający wobec transakcji zasadniczej. Tym samym wartości formy nie należy wliczać do wartości celnej jednej partii importowanych detali. Nie sposób również proporcjonalnie rozdzielić kosztu zakupu formy na poszczególne partie detali.

Jak już wskazano wcześniej, w przedmiotowej sprawie odrębną transakcją był zakup formy wtryskowej a odrębną/odrębnymi import wyprodukowanych w Chinach detali. Mamy tutaj więc dwa oddzielne zdarzenia, które należy odrębnie rozpatrywać pod kątem opodatkowania podatkiem VAT.

Zatem dla transakcji dotyczącej/dotyczących detali należy ustalić odrębną podstawę opodatkowania – ponieważ w sprawie dochodzi do ich przemieszczenia z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej, spełniona jest zatem definicja importu.

W okolicznościach niniejszej sprawy nie dochodzi/nie dojdzie natomiast do przemieszczenia formy wtryskowej (jak wskazano, sprawa dotyczy sytuacji, w której forma zostanie

zniszczona na terytorium Chin), co wyklucza rozpoznanie – w odniesieniu do tego towaru – importu. Nie można więc potwierdzić prawidłowości stanowiska Spółki w zakresie sposobu ustalenia podstawy opodatkowania i rozliczenia podatku w odniesieniu do formy, poprzez wliczenie wartości zakupu formy do wartości celnej importowanych detali.

Mając na uwadze fakt, że transakcja zakupu formy wtryskowej przez Spółkę nie była/ nie będzie importem, w celu właściwego rozliczenia podatku z tytułu nabycia formy od kontrahenta z Chin, należy ustalić miejsce opodatkowania tej transakcji. W opisanym przypadku mamy do czynienia z dostawą, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 3 ustawy (tj. dostawą towarów niewysyłanych ani nietransportowanych), a więc miejscem dostawy (opodatkowania) formy jest miejsce, w którym forma znajdowała się w momencie dostawy, czyli na terytorium Chin. W konsekwencji Spółka nie będzie zobowiązana rozliczyć na terytorium kraju należnego podatku od towarów i usług w związku z zakupem przedmiotowej formy. (...)”

4. Dodatkowe koszty w podstawie opodatkowania

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 10 czerwca 2016 r., nr IBPP4/4512-40/16/PK)

„(...) To, które koszty należy wliczyć do podstawy opodatkowania z tytułu importu towarów zostało wyjaśnione w interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 28 września 2015 r. znak: PT2.8101.1.2015.SJK.20.

Jak wynika z wniosku, Spółka dokonuje importu towarów. Wnioskodawca zleca spedytorem obsługę i zapewnienie transportu od miejsca nadania na terytorium innego kraju do miejsca rozładunku przez polskie porty morskie lub przez porty położone na terytorium UE. W momencie zlecenia wykonania usługi transportowej znane jest miejsce przeznaczenia wykonania usługi transportu. Po zakończeniu realizacji kompleksowej usługi Spedytorzy wystawiają fakturę VAT, w której specyfikują wykonane czynności.

Zazwyczaj faktury zawierają w opisie niżej wymienione czynności:

1. Transport lądowy,
2. Opłaty terminalowe THC,
3. Opłaty bezpieczeństwa ISPS,
4. Koszty przetrzymania kontenera,
5. Organizacja odprawy celnej,
6. Opłata dokumentacyjna.

Wnioskodawca korzysta z usług kilku firm spedycyjnych. Z tytułu wykonanych na rzecz Wnioskodawcy usług spedytoryzy wystawiają na rzecz spółki faktury VAT, na których za poszczególne usługi jest zastosowana, w zależności od firmy – stawka 0% VAT, lub za te same usługi stawka 23% na fakturach innych firm spedycyjnych.

Należy zauważyć, że przepisy w zakresie określenia podstawy opodatkowania przy imporcie towarów wskazują usługi, które należy wliczyć do podstawy opodatkowania. Natomiast to czy te usługi są opodatkowane przez spedytatorów prawidłowo czy też nie jest bez znaczenia z punktu widzenia określenia podstawy opodatkowania przy imporcie towarów. Dlatego też Wnioskodawca winien wliczyć do podstawy opodatkowania te koszty, które zostały wskazane w interpretacji ogólnej, niezależnie od tego czy spedytoryzy opodatkują świadczone na rzecz Wnioskodawcy usługi, stawką VAT w prawidłowej wysokości czy też nie. (...)”

III. WEWNĄTRZSPÓLNOTOWE NABYCIE TOWARÓW

Definicję wewnątrzwspólnotowego nabycia odnajdujemy w art. 9 ust. 1 ustawy o VAT. W myśl tego przepisu przez podlegające opodatkowaniu wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT), rozumie się **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.**

Z wewnątrzwspólnotowym nabyciem mamy do czynienia, gdy:

1) nabywcą towarów jest:

- a) podatnik polskiego podatku VAT, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, lub podatnik podatku od wartości dodanej (podatnik unijny), a nabywane towary mają służyć działalności gospodarczej podatnika,
- b) osoba prawna niebędąca podatnikiem
– z zastrzeżeniem art. 10,

2) dokonujący dostawy towarów jest podatnikiem podatku VAT lub podatku od wartości dodanej.

Obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej, a jeżeli warunek ten nie zostanie spełniony, obowiązek powstanie 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia (art. 20 ust. 5 ustawy o VAT).

W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia nowych środków transportu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tych towarów, nie później jednak niż z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej (art. 20 ust. 9).

Natomiast w przypadku przemieszczenia towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej na terytorium naszego kraju do magazynu konsygnacyjnego:

- obowiązek podatkowy w WNT powstaje z chwilą pobrania towarów z magazynu konsygnacyjnego, nie później jednak niż z dniem wystawienia faktury;
- jeśli towary nie zostaną pobrane z magazynu w ciągu 24 miesięcy od dnia ich wprowadzenia, wówczas uznaje się, że ich pobranie z magazynu ma miejsce następnego dnia po upływie tego okresu (art. 12a ust. 4 ustawy) i w związku z tym powstanie obowiązek podatkowy w podatku VAT;
- w sytuacji, gdy przed upływem 24 miesięcy od wprowadzenia towarów do magazynu, towary które nie zostały pobrane, zostaną powrotnie przemieszczone przez podatnika podatku od wartości dodanej, wówczas obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowym nabyciu i wewnątrzwspólnotowej dostawie nie powstanie (art. 20a ust. 3 ustawy);
- w przypadku naruszenia warunków skorzystania z uproszczenia dotyczącego magazynów konsygnacyjnych, obowiązek podatkowy u podatnika, który dokonał przemieszczenia towarów powstaje w momencie w którym warunki te przestają być spełnione w odniesieniu do towarów znajdujących się w magazynie (art. 20b ust. 2 ustawy).

Reguły dotyczące podstawy opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów określa art. 30a ustawy, który **odnosi się do art. 29a określającego podstawę opodatkowania dla dostawy towarów na terytorium kraju.**

Zgodnie z art. 29a ust. 1 podstawą opodatkowania powinno być 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. Podstawa opodatkowania nie obejmuje samego podatku od towarów i usług, co zostało określone w art. 29a ust. 6 pkt 1.

Prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu WNT powstaje w rozliczeniu za okres, w którym powstanie obowiązek podatkowy z tego tytułu (czyli najczęściej z chwilą wystawienia faktury). Jeśli jednak podatnik nie dokonał odliczenia podatku naliczonego w tym terminie, może obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych.

Ustawodawca wprowadził jednak warunek umożliwiający skorzystanie z prawa do odliczenia, który polega na uwzględnieniu kwoty podatku należnego w deklaracji podatkowej, w której podatnik jest obowiązany rozliczyć ten podatek.

Dodatkowo, w przypadku klasycznego WNT, o którym mowa w art. 9 ustawy, podatnik może dokonać odliczenia, jeśli otrzymał fakturę dokumentującą dostawę towarów, która stanowi u niego WNT, w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy (art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. a) ustawy). Warunek ten nie dotyczy nietransakcyjnego przemieszczenia towarów uznawanego za WNT, o którym mowa w art. 11 ustawy.

W przepisach ustawy o VAT nie wskazano wprost, w rozliczeniu za który okres rozliczeniowy podatnik ma prawo do odliczenia VAT naliczonego od WNT. Wynika to jedynie pośrednio – z przepisu art. 86 ust. 10g ustawy o VAT, który stanowi, iż w sytuacji, gdy podatnik nie otrzyma faktury w wyznaczonym terminie, będzie musiał odpowiednio pomniejszyć kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym upłynął trzymiesięczny okres (art. 86 ust. 10g ustawy). Otrzymanie natomiast faktury w późniejszym terminie upoważnia podatnika do odpowiedniego powiększenia podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym otrzymał ten dokument (art. 86 ust. 10h ustawy).

1. Rozliczenie otrzymanego rabatu

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 30 sierpnia 2016 r., nr IPPP3/4512-492/16-2/PC)

„(...) Jak wynika z opisu sprawy po dokonaniu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów wewnątrzwspólnotowy dostawca towarów – Kontrahent udziela Wnioskodawcy rabatu (premii pieniężnej). Na skutek tych działań zmniejsza się wartość wskazanego wcześniej obrotu z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Fakt ten udokumentowany jest przez Kontrahenta wystawioną uznaniową notą korygującą. Okoliczności uzasadniające zmianę kwoty należnej Kontrahentowi z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów nie są znane w momencie wystawiania faktury pierwotnej.

W sytuacji kiedy Wnioskodawca otrzymuje rabat (premię pieniężną), to w konsekwencji zmniejsza się podstawa opodatkowania, ponieważ podstawę opodatkowania obniża się o kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen. W przedmiotowym przypadku fakt ten udokumentowany jest przez Kontrahenta wystawioną uznaniową notą korygującą. Zatem otrzymywaną notę uznaniową należy traktować jako korektę/zmniejszenie wartości dokonywanych przez Spółkę wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów. Przy

tym z uwagi na to, że w efekcie rabatu (premii pieniężnej) podstawa opodatkowania ulegnie zmniejszeniu – korekty należy dokonać w okresie rozliczeniowym, w którym Spółka otrzyma notę korygującą dotyczącą rabatu (premii pieniężnej).

Zatem stanowisko Spółki zgodnie, z którym będzie zobowiązana dokonać korekty podstawy opodatkowania, podatku VAT należnego i naliczonego dla WNT z tytułu otrzymania premii pieniężnej, w deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej za okres rozliczeniowy, w którym otrzyma notę korygującą potwierdzającą dokonanie przez Kontrahenta danej korekty należało uznać za prawidłowe.

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą również zastosowania kursu waluty obcej do przeliczenia wartości zawartych w otrzymanych notach korygujących.

Zgodnie z art. 31a ust. 1 ustawy, w przypadku gdy kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone w walucie obcej, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego. Podatnik może wybrać sposób przeliczania tych kwot na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego, w takim przypadku waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro.

Natomiast zgodnie z art. 20 ust. 5 ustawy, w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia, z zastrzeżeniem ust. 8 i 9 oraz art. 20b. (...).

Z sytuacji przedstawionej w złożonym wniosku wynika, że Spółka otrzymuje od wewnątrzwspólnotowego dostawcy noty korygujące z tytułu otrzymanych rabatów (premii pieniężnych). Wartości zawarte w notach korygujących wyrażone są w walucie euro. W rezultacie, skoro w opisaney powyżej sytuacji, kwoty wynikające z otrzymanych przez Spółkę not korygujących powinny zostać rozliczone na bieżąco, wobec tego dniem właściwym do przeliczenia kwot w walucie euro wykazanych w notach korygujących jest ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia ww. dokumentów (not korygujących). (...)

2. Zaliczki na poczet WNT

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 20 września 2016 r., nr IPPP3/4512-600/16-2/IG)

„(...) Zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 20 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710 z późn. zm.), zwanej ustawą o VAT, w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia.

Tym samym, obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów powstaje z chwilą wystawienia faktury dokumentującej tę transakcję, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia.

(...) W opisie stanu faktycznego Wnioskodawca wskazał, że zdarzają się przypadki, w których przed wystąpieniem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów Wnioskodaw-

ca płaci kontrahentom zaliczki na poczet przyszłych dostaw towarów. Przed zapłatą kwoty zaliczki, Wnioskodawca otrzymuje od kontrahentów faktury zaliczkowe/fakturę zaliczkową będącą podstawą wypłaty zaliczki przez Wnioskodawcę. Następnie, w miesiącu dostawy konkretnego towaru, wystawiana jest przez kontrahenta faktura „końcowa” dokumentująca dokonaną dostawę.

W związku z powyższym, Wnioskodawca stoi na stanowisku, że w sytuacji, w której przed wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów kontrahent wystawił faktury zaliczkowe/fakturę zaliczkową obowiązek podatkowy nie powstaje w momencie otrzymania przez Wnioskodawcę faktur zaliczkowych/faktury zaliczkowej wystawionych przez kontrahenta. Obowiązek podatkowy w zakresie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów powstaje dopiero z chwilą wystawienia faktury „końcowej” przez kontrahenta (tj. faktury dokumentującej dokonaną dostawę towarów). (...)

W opisie stanu faktycznego Wnioskodawca wskazał, że mają również miejsce sytuacje, w których kontrahent nie wystawia faktur „końcowych” dokumentujących faktyczną dostawę towarów. Ma to miejsce w przypadku, w którym kwota zaliczki zapłaconej przez Wnioskodawcę (wynikająca z wystawionych przed dostawą przez kontrahenta faktur zaliczkowych/faktury zaliczkowej) obejmuje 100% wartości zamówionych przez Wnioskodawcę towarów.

W związku z powyższym, mając na uwadze brzmienie (...) art. 20 ust. 5 ustawy o VAT, nie powinno ulegać wątpliwości, że w przypadku w którym nie jest wystawiana przez kontrahenta faktura „końcowa” obowiązek podatkowy powstał 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym miała miejsce dostawa towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów przez Wnioskodawcę. (...)”

3. WNT udokumentowane z wyprzedzeniem

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 30 sierpnia 2016 r., nr IPPP3/4512-503/16-4/JŻ)

„(...) Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca, czynny podatnik VAT, zarejestrowany w Polsce na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych, prowadzi działalność opodatkowaną podatkiem VAT. Spółka kupuje i będzie kupowała w przyszłości surowce i urządzenia od kontrahentów z innych krajów unijnych.

Dostawcy z innego kraju UE wystawiają i będą wystawiali faktury w chwili wysyłki towaru jednocześnie wysyłając je do Spółki razem z towarem. Ze względu na odległości Spółka otrzymuje i będzie otrzymywała towar po kilku dniach od daty wysyłki, wtedy data wystawienia faktury przez dostawcę z innego kraju unijnego jest i będzie zawsze kilka dni wcześniej, aniżeli data otrzymania towaru przez Spółkę.

Dostawcy z innego kraju UE wystawiają i będą wystawiali faktury parę dni przed dokonaniem wysyłki towarów do Spółki. W takich przypadkach data wystawienia faktury przez dostawcę z innego kraju UE jest i będzie zawsze wcześniejsza, aniżeli data otrzymania towaru przez Spółkę. (...)

(...) w przypadku kiedy faktura wystawiana jest oraz będzie wystawiana przez dostawcę z innego kraju UE w chwili (...) wysyłki towaru, a przed datą odbioru towaru przez Spółkę w Polsce – obowiązek podatkowy powstaje/powstanie z chwilą wystawienia tej faktury. W konsekwencji, Spółka postępuje i będzie postępowała prawidłowo wykazując obowiązek podatkowy w WNT w dacie wystawienia faktury przez dostawcę z innego kraju unijnego, a nie 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania przez Spółkę towaru będącego przedmiotem WNT.

Również, w przypadku kiedy faktura wystawiana jest oraz będzie wystawiana przez dostawcę z innego kraju UE przed wysyłką przez niego towaru, a przed datą odbioru towaru przez Spółkę w Polsce – obowiązek podatkowy powstaje/powstanie z chwilą wystawienia tej faktury. W konsekwencji, Spółka postępuje i będzie postępowała prawidłowo wykazując obowiązek podatkowy w WNT w dacie wystawienia faktury przez dostawcę z innego kraju unijnego, a nie 15. dnia miesiąca następnego po miesiącu otrzymania przez Spółkę towaru będącego przedmiotem WNT. (...)

(...) należy stwierdzić, że w analizowanym przypadku prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów powstanie w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy pod warunkiem spełnienia przez Wnioskodawcę przesłanek, o których mowa w art. 86 ust. 10b pkt 2 ustawy. Przy czym należy wskazać, że jak ustalono powyżej, obowiązek podatkowy z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów powstaje z chwilą wystawienia faktury przez zagranicznego kontrahenta (w przypadku kiedy faktura wystawiana jest oraz będzie wystawiana przez dostawcę z innego kraju UE w chwili (...) wysyłki towaru, a przed datą odbioru towaru przez Spółkę w Polsce oraz kiedy faktura wystawiana jest oraz będzie wystawiana przez dostawcę z innego kraju UE przed wysyłką towaru, a przed datą odbioru towaru przez Spółkę w Polsce).

W konsekwencji, Wnioskodawca będzie uprawniony do odliczenia podatku naliczonego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy na podstawie art. 86 ust. 10b pkt 2 ustawy w zw. z art. 86 ust. 10 ustawy. (...)

4. Rozliczenie nabycia towarów z faktury zawierającej podatek VAT

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 6 maja 2016 r., nr IPPP3/4512-93/16-2/JF)

„(...) Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawczyni będąca podatnikiem zarejestrowanym na potrzeby wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów dokonuje transakcji z kontrahentami unijnymi. Nie wszyscy kontrahenci unijni wystawiają faktury z 0% VAT, mimo że są zarejestrowani dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych. Kontrahenci unijni odmawiali wystawienia Wnioskodawczyni faktury ze stawką w wysokości 0% zawierającej Wnioskodawczyni NIP-UE oraz NIP-UE sprzedawcy. W rezultacie Wnioskodawczyni płaciła za towar kwotę brutto z wliczonym podatkiem traktując te kwoty jako wartości netto i doliczając tym samym polską stawkę VAT do towaru przy sprzedaży. Wnioskodawczyni traktowała te transakcje jako WNT. (...)

Dla uznania przedmiotowej transakcji za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, musi być wypełnione przez dokonującego dostawy (kontrahenci unijni) kryterium bycia podatnikiem podatku od wartości dodanej (art. 9 ust. 2 pkt 2 ustawy).

Zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L z 2006 r., nr 347, str. 1, z późn. zm.) „podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. „Działalność gospodarcza” obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalność rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności

wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

W odniesieniu do sytuacji kiedy – jak wynika z wniosku – kontrahent unijny nie wskazuje swojego numeru identyfikacji dla prowadzonej transakcji wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów należy wskazać, że brak rejestracji kontrahenta unijnego do celów VAT UE na terytorium państwa wspólnotowego lub też nieujawnienie Wnioskodawczyni swojego numeru rejestracji dla transakcji wspólnotowych, nie wpływa na traktowanie opisanej transakcji jako wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, gdyż w art. 9 ust. 2 pkt 2 ustawy nie ma mowy o podatniku zarejestrowanym. Zatem dla potrzeb tego przepisu należy rozpatrywać podatnika określonego w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady, tj. osobę prowadzącą samodzielnie jakąkolwiek działalność gospodarczą (działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalność rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie) wykorzystującą w sposób ciągły majątek rzeczowy lub wartości niematerialne w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

Wobec tego, w kontekście niniejszej sprawy należy stwierdzić, że kontrahenci unijni, wypełniają kryteria do uznania ich za podatników podatku od wartości dodanej, gdyż – jak wskazuje Wnioskodawca – albo są zarejestrowani dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, ale nie podają numeru NIP-UE, albo nie są zarejestrowani jako podatnicy od wartości dodanej dla transakcji wspólnotowych, albo Wnioskodawczyni nie jest w stanie tego faktu stwierdzić – ale przedmiotem nabycia są towary, których cena zawiera wartość podatku. Wobec tego takich dostawców należy uznać za podatników rozliczających podatek od wartości dodanej.

W analizowanej sprawie zostały spełnione więc łącznie warunki, o których mowa w art. 9 ust. 1–2 ustawy. Mianowicie w rozpatrywanej sprawie dochodzi do nabycia towarów między Wnioskodawcą będącym podatnikiem VAT, o którym mowa w art. 15 ust. 1 ustawy, a kontrahenci unijni działają w charakterze podatnika podatku od wartości dodanej.

Wobec tego, transakcja nabycia towarów od kontrahentów unijnych stanowi dla Wnioskodawczyni wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium Polski, o którym mowa w art. 9 ust. 1 ustawy. Tym samym podlega opodatkowaniu na terytorium kraju. (...)”

IV. EKSPORT TOWARÓW

Przez eksport towarów rozumie się dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej przez:

- a) dostawcę lub na jego rzecz, lub
- b) nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych

– jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych.

Nie ma szczególnych regulacji, które odnosiłyby się do sposobu ustalania obowiązku podatkowego czy terminów wystawiania faktur dokumentujących eksport towaru. Należy zatem tu stosować zasady ogólne. **Obowiązek podatkowy powstaje więc z chwilą dokonania dostawy.**

Z powyższego wynika więc, że kluczowe znaczenie dla momentu, w którym powstaje obowiązek podatkowy ma data dokonania dostawy towarów. Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy, przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Istotne jest zatem ekonomiczne władztwo nad rzeczą, a nie prawny aspekt transakcji. Pojęcie „rozporządzania towarami jak właściciel” należy rozumieć szeroko. Obejmuje ono zatem nie tylko możliwość wyzbycia się towarów, ale także prawo do korzystania z nich.

Do dokonania dostawy towarów dochodzi najczęściej na skutek fizycznego wydania tych towarów nabywcy lub osobie uprawnionej do odebrania towaru w jego imieniu. Jeśli towar jest wydawany bezpośrednio nabywcy, to dokonanie dostawy towarów następuje z chwilą jego wydania.

Generalnie w eksporcie stosuje się stawkę 0%, pod warunkiem jednak, że podatnik posiada przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Wspólnoty.

Przepisy ustawy o VAT wprost określają jaki dokument potwierdza wywóz towaru poza terytorium UE (art. 41 ust. 6a ustawy o VAT). Jest nim w szczególności:

- 1) dokument w formie elektronicznej otrzymany z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych albo potwierdzony przez urząd celny wydruk tego dokumentu,**
- 2) dokument w formie elektronicznej pochodzący z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych, otrzymany poza tym systemem, jeżeli zapewniona jest jego autentyczność,**
- 3) zgłoszenie wywozowe w formie papierowej złożone poza systemem teleinformatycznym służącym do obsługi zgłoszeń wywozowych albo jego kopia potwierdzona przez urząd celny.**

Z uwagi na to, iż w zależności od państwa, w którym nastąpi objęcie procedurą wywozu, mogą występować różne dokumenty, zaproponowany został katalog otwarty dokumentów, które mogą potwierdzać wywóz towarów poza UE. Umożliwia to stosowanie stawki 0% również w sytuacji, gdyby w innych państwach funkcjonowały zgodnie z przepisami tam obowiązującymi inne niż wymienione w tym przepisie dokumenty potwierdzające wywóz towarów poza terytorium UE.

Za dokument potwierdzający wywóz towarów poza terytorium Wspólnoty w rozumieniu ww. przepisów należy uznać elektroniczny komunikat IE-599 przesłany przez urząd celny wywozu.

Dotyczy to zarówno eksportu bezpośredniego, jak i pośredniego, przy czym w tym drugim eksporcie z dokumentu potwierdzającego wywóz towarów poza terytorium UE powinna dodatkowo wynikać tożsamość towaru będącego przedmiotem dostawy i wywozu (art. 41 ust. 6 i ust. 11 ustawy).

Jeśli podatnik nie posiada tego potwierdzenia, może wykazać sprzedaż eksportową ze stawką 0% w rozliczeniu za następny okres, pod warunkiem posiadania dokumentu potwierdzającego wywóz towaru przed upływem terminu do złożenia deklaracji za ten następny okres rozliczeniowy.

W razie gdyby podatnik nie otrzymał tego dokumentu również w tym drugim terminie, zastosowanie mają stawki krajowe.

„Przesunięcie” wykazania eksportu na następny okres rozliczeniowy jest możliwe, gdy podatnik posiada dokument celny potwierdzający procedurę wywozu (art. 41 ust. 8 ustawy).

Ustawa nie wskazuje wprost jaki dokument potwierdza procedurę wywozu. Organy podatkowe uznają, że dokumentem tym jest **komunikat IE-529 – informacja o zwolnieniu towarów do procedury wywozu**.

Otrzymanie przez podatnika dokumentów w późniejszym terminie niż to wynika z art. 41 ust. 6 i 7 ustawy, uprawnia go do skorygowania podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym otrzymał te dokumenty.

Korekta podatku należnego dokonywana jest poprzez zmniejszenie wartości netto sprzedaży krajowej według stawki, jaka była do niej zastosowana oraz zmniejszenie kwoty podatku od tej sprzedaży, z jednoczesnym powiększeniem wartości sprzedaży eksportowej.

W przypadku eksportu towarów podatnik nie ma obowiązku korygowania uprzednio złożonej deklaracji. Jest to specyficzny rodzaj korekty dokonywanej w bieżącej deklaracji podatkowej składanej za okres, w którym podatnik otrzymał dokumenty uprawniające go do stosowania stawki 0%.

Zgodnie z art. 41 ust. 9a ustawy o VAT, jeżeli podatnik otrzymał całość lub część zapłaty przed dokonaniem dostawy towarów, stawkę podatku 0% w eksporcie towarów stosuje się w odniesieniu do otrzymanej zapłaty, pod warunkiem że wywóz towarów nastąpi w terminie 2 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym podatnik otrzymał tę zapłatę, oraz podatnik w tym terminie otrzymał dokument, o którym mowa w art. 41 ust. 6. Przepisy art. 41 ust. 7, 9 i 11 stosuje się odpowiednio.

Powyższe stosuje się również, jeżeli wywóz towarów nastąpi w terminie późniejszym niż określony w ust. 9a, pod warunkiem że jest on uzasadniony specyfiką realizacji tego rodzaju dostaw potwierdzoną warunkami dostawy, w których określono termin wywozu towarów.

W art. 83 ustawy o VAT ustawodawca określił listę towarów i usług, do których na zasadzie wyjątków od ogólnej reguły stosowana jest również stawka 0%. Na liście tej odnaleźć można szereg usług związanych z eksportem towarów. Są to m.in.:

- 1) usługi polegające na wykonywaniu czynności bezpośrednio związanych z organizacją eksportu towarów, a w szczególności wystawianiu dokumentów spedytorskich, konsamentów i załatwianiu formalności celnych;
- 2) usługi związane bezpośrednio z eksportem towarów:
 - a) dotyczące towarów eksportowanych polegające na ich pakowaniu, przewożeniu do miejsc formowania przesyłek zbiorowych, składowaniu, przeładunku, ważeniu, kontrolowaniu i nadzorowaniu bezpieczeństwa przewozu,
 - b) świadczone na podstawie umowy maklerskiej, agencyjnej, zlecenia i pośrednictwa, dotyczące towarów eksportowanych.

Usługi, o których mowa w pkt 2, podlegają opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 0%, w przypadku prowadzenia przez podatnika dokumentacji, z której jednoznacznie wynika, że czynności te zostały wykonane przy zachowaniu ustawowych warunków.

1. Obowiązek podatkowy w eksporcie

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 12 lipca 2016 r., nr IPPP3/4512-371/16-2/ISK)

„(...) Spółka z o.o. dokonuje na rzecz Wnioskodawcy dostaw wyprodukowanych przez siebie systemów łożyskowych w ten sposób, że przedmiotowe towary są przemieszczane do wydzielonego magazynu znajdującego się pod adresem siedziby Spółki z o.o. Rzeczonym magazynem zarządza Spółka z o.o.

Następnie Wnioskodawca dokonuje dostaw systemów łóżyskowych na rzecz swoich klientów, do miejsc położonych poza terytorium Unii Europejskiej. Dostawy są dokonywane przez Wnioskodawcę na warunkach Incoterms 2010 CIF (w transporcie morskim) albo CIP (w transporcie drogowym albo lotniczym).

Towary wydawane są przez Wnioskodawcę przewoźnikowi, który działa na zlecenie Wnioskodawcy. Umowa przewozu zawierana jest wyłącznie pomiędzy Wnioskodawcą a przewoźnikiem i określa między innymi miejsce przeznaczenia towarów, które jest uprzednio wskazywane przez danego klienta, wraz z instrukcjami dotyczącymi transportu i rozładunku.

Wnioskodawca ponosi koszty transportu oraz ubezpieczenia w transporcie do miejsca przeznaczenia, przy czym Wnioskodawca zobowiązany jest do zapewnienia kupującemu jedynie minimalnej (podstawowej) ochrony ubezpieczeniowej. Koszty rozszerzonej ochrony ubezpieczeniowej należą do klientów.

Ryzyko przypadkowego uszkodzenia lub utraty towarów zostaje przeniesione na klientów w momencie nadania towarów. Tym samym w przypadku utraty lub uszkodzenia towarów w transporcie klient nadal pozostaje zobowiązany do zapłaty ceny, a ponadto nie może żądać wydania nowego towaru w miejsce towaru utraconego, uszkodzonego lub zniszczonego. W związku z eksportem towarów Wnioskodawca zobowiązany jest do dokonania odprawy celnej towarów w ramach procedury wywozu.

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu dostaw dokonywanych na rzecz klientów zagranicznych (eksportu).

Zgodnie z art. 544 § 1 Kodeksu cywilnego, jeżeli rzecz sprzedana ma być przesłana przez sprzedawcę do miejsca, które nie jest miejscem spełnienia świadczenia, poczytuje się w razie wątpliwości, że wydanie zostało dokonane z chwilą, gdy w celu dostarczenia rzeczy na miejsce przeznaczenia sprzedawca powierzył ją przewoźnikowi trudniącemu się przewozem rzeczy tego rodzaju.

Ponadto jak stanowi art. 548 § 1 Kodeksu cywilnego, z chwilą wydania rzeczy sprzedanej przechodzą na kupującego korzyści i ciężary związane z rzeczą oraz niebezpieczeństwo przypadkowej utraty lub uszkodzenia rzeczy.

Z przywołanych wyżej przepisów Kodeksu cywilnego wynika, że wydanie rzeczy następuje z chwilą powierzenia rzeczy przez sprzedawcę przewoźnikowi z poleceniem dostarczenia rzeczy do miejsca przeznaczenia uzgodnionego wcześniej z kupującym. Z chwilą, w której rzecz została powierzona przewoźnikowi, następuje formalne spełnienie świadczenia przez sprzedawcę, a na kupującego przechodzą korzyści i ciężary związane z rzeczą.

Przenosząc to na grunt przepisów o podatku od towarów i usług należy stwierdzić, że generalnie moment dokonania dostawy towarów czyli przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy odpowiada momentowi „wydania towarów”, o którym mowa w art. 544 Kodeksu cywilnego.

Jednocześnie jednak należy zwrócić uwagę, że jak wskazał Wnioskodawca w stanie faktycznym, dostawy dokonywane są na warunkach Incoterms 2010. (...)

Zatem w przypadku dostawy na warunkach INCOTERMS 2010 CIP sprzedający ponosi wszelkie ryzyko do chwili przekazania towaru pierwszemu przewoźnikowi, z którym zawarł umowę, a kupujący ponosi wszelkie ryzyko od chwili przekazania towaru przez sprzedającego pierwszemu przewoźnikowi. Natomiast w przypadku dostawy na warunkach INCOTERMS 2010 CIF sprzedający ponosi wszelkie ryzyko do chwili umieszczenia towaru na pokładzie statku w porcie załadunku, a kupujący ponosi wszelkie ryzyko od chwili umieszczenia towaru na pokładzie statku w porcie załadunku.

W związku z opisanymi wyżej zasadami dokonywania przez Wnioskodawcę transakcji eksportu towarów należy stwierdzić, że w analizowanej sprawie dokonanie dostawy towaru następuje z chwilą wydania towaru podmiotowi, który jest zobowiązany do jego dostarczenia (przewoźnik/armator), ponieważ z tym momentem Wnioskodawca przenosi prawo do rozporządzania towarem jak właściciel na nabywcę.

W świetle powyższych okoliczności, w celu określenia momentu powstania obowiązku podatkowego eksportu towarów Wnioskodawca powinien przyjąć, że datą dokonania dostawy a tym samym powstania obowiązku podatkowego jest moment wydania towaru: w przypadku dostawy na warunkach INCOTERMS 2010 CIP – przewoźnikowi, a w przypadku dostawy na warunkach INCOTERMS 2010 CIF – armatorowi. (...)”

2. Opodatkowanie zaliczek stawką 0%

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 3 czerwca 2016 r., nr ITPP3/4512-180/16/MD)

„(...) Stawkę 0% w związku z otrzymaniem zaliczki na poczet dostawy eksportowej można (...) zastosować w sytuacji, gdy wywóz towarów nastąpi w terminie późniejszym, niż dwa miesiące. Należy jednak spełnić określony warunek, tj. wywóz w późniejszym terminie musi być uzasadniony specyfiką realizacji tego rodzaju dostawy, w której termin wywozu towarów został określony.

W kontekście zasadności zastosowania procedury określonej w art. 41 ust. 9b ustawy, należy zaznaczyć, że przymiot „specyficzności” nie dotyczy samej „dostawy”, ale dotyczy jej „realizacji”. Oznacza to, że nie dostawa powinna być specyficzna, ale jej realizacja. Zatem nie zawsze to niestandardowość np. produkcji towaru powinna być decydująca, ale nietypowość realizacji dostawy.

Zatem o zasadności zastosowania normy art. 41 ust. 9b ustawy, każdorazowo decydować będą obiektywne okoliczności towarzyszące danej dostawie. O faktycznym przedmiocie czynności przesądzać będzie zakres oraz specyfika tych czynności oraz treść umów (warunków dostawy), zawartych każdorazowo przez podatnika i jego kontrahenta (kontrahentów).

Z treści złożonego wniosku wynika, że Spółka zajmuje się produkcją i sprzedażą specjalistycznych wyważarek m.in. na rzecz kontrahentów spoza Unii Europejskiej. Działalność Spółki obejmuje również produkcję jednostkową, czasochłonną, tj. produkcję specjalistycznych wyważarek wykonywanych pod konkretne zamówienie. Proces ich produkcji jest długotrwały. Rozpoczyna się w dziale konstrukcyjnym (6–8 tygodni), przechodzi przez działy elektryczne i elektroniczne, a kończy montażem podzespołów w hali produkcyjnej. Zmontowana wyważarka podlega wstępnemu uruchomieniu, testowaniu i ewentualnym modyfikacjom. W zależności od stopnia skomplikowania urządzenia i dodatkowych wymagań klienta łączny proces produkcji trwa od 3 do 6 miesięcy. Ta specyficzna i długotrwała produkcja, wymusza na Spółce takie doprecyzowanie warunków umowy, aby jeszcze przed dostawą otrzymała zaliczkę na poczet przyszłych kosztów. Dotyczy to również zaliczek z tytułu eksportu ww. maszyny. Specyfika realizacji potwierdzona jest warunkami dostawy (umową). W warunkach dostawy (umowie) określony jest również termin wywozu towaru.

Na tym tle Spółka powzięła wątpliwość dotyczącą zasadności zastosowania (na podstawie art. 41 ust. 9b ustawy) 0% stawki podatku do zaliczki otrzymanej na poczet dostawy eksportowej.

Biorąc pod uwagę opis zdarzenia przyszłego przedstawiony we wniosku oraz treść powołanych przepisów potwierdzić należy pogląd Spółki, że w sytuacji, gdy wywóz przedmiotu eksportu (wyważarka), na poczet którego Spółka otrzyma zaliczkę (zaliczki) nastąpi w terminie późniejszym niż określony w art. 41 ust. 9a ustawy, może mieć zastosowanie norma art. 41 ust. 9b ustawy. Fakt ten, tj. późniejszy wywóz, powinien być jednak uzasadniony specyfiką realizacji dostawy (może to być specyfika wynikająca z procesu produkcji pod wysoce wyspecjalizowane zamówienie), potwierdzoną warunkami dostawy, w których zawarty będzie termin wywozu towarów. W tej sytuacji Spółka powinna posiadać dokument, o którym mowa w art. 41 ust. 6a ustawy, potwierdzający wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym nastąpi wywóz towaru (zgodnie z warunkami dostawy) – art. 41 ust. 9b w zw. z art. 41 ust. 9a oraz art. 41 ust. 6 w zw. z art. 41 ust. 6a ustawy. Trzeba przy tym uwzględnić ewentualność zastosowania art. 41 ust. 7, 9 i 11 ustawy. W konsekwencji na gruncie niniejszej sprawy może mieć zastosowanie 0% stawka podatku, w sytuacji otrzymania przez Spółkę zaliczki (zaliczek) dotyczącej eksportu towaru, jeżeli zostaną spełnione warunki opisane powyżej. (...)”

3. Eksport pośredni w łańcuchu dostaw

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 26 sierpnia 2016 r., nr IPPP3/4512-530/16-2/RM)

„(...) Wnioskodawca planuje sprzedawać towary na rzecz przedsiębiorcy mającego siedzibę na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej – podatnika podatku od wartości dodanej (Pośrednika), który będzie zidentyfikowany dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych oraz w dacie dokonania dostawy towarów przez Wnioskodawcę posiadał będzie właściwy i ważny numer identyfikacji dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych. Dostawa towarów dokonywana przez Wnioskodawcę dokumentowana będzie fakturą. Następnie Pośrednik będzie dokonywał dalszej odsprzedaży towarów kupionych od Wnioskodawcy, na rzecz innego przedsiębiorcy posiadającego siedzibę poza terytorium Unii Europejskiej (Odbiorcy). Dostawa towarów dokonywana przez Pośrednika na rzecz Odbiorcy dokumentowana będzie fakturą wystawioną przez Pośrednika dla Odbiorcy. Dostawa towarów dokonywana przez Wnioskodawcę na rzecz Pośrednika odbywała się będzie zgodnie z warunkami Incoterms CPT, w ramach których Wnioskodawca zobowiązany będzie dostarczyć towary do portu w Polsce – tam Przewoźnik działający na zlecenie Pośrednika rozpocznie procedurę celną wywozu. W zgłoszeniu celnym zawarta będzie informacja, że ostatecznym odbiorcą towarów będzie Odbiorca. Wnioskodawca wystawi na Odbiorcę świadectwo pochodzenia. Przewoźnik działający na zlecenie Pośrednika, po odebraniu towarów, będzie organizował transport towarów do miejsca przeznaczenia poza terytorium Unii Europejskiej. Pośrednik poinformuje Wnioskodawcę, że prawo do rozporządzania towarami jak właściciel zostanie przeniesione na Odbiorcę poza terytorium Unii Europejskiej. (...)

Mając na uwadze powołane przepisy prawa w powiązaniu z przedstawionym opisem zdarzenia przyszłego należy stwierdzić, że Wnioskodawca dokonał transakcji łańcuchowej, o której mowa w art. 7 ust. 8 ustawy. We wskazanych we wniosku okolicznościach transport towaru do miejsca przeznaczenia – poza terytorium Unii Europejskiej – będzie organizował drugi w kolejności podmiot, tj. przewoźnik działający na zlecenie Pośrednika. W świetle powyższego transport towarów należy przyporządkować dostawie dokonanej przez Wnioskodawcę na rzecz nabywcy (Pośrednika), który będzie dokonywał również jego dostawy finalnemu odbiorcy z kraju trzeciego. Tym samym należy uznać, że transakcja którą zrealizuje

Wnioskodawca na rzecz Pośrednika jest dostawą ruchomą, która następuje przed dokonaniem transportu towarów poza terytorium Unii Europejskiej i którą – stosownie do art. 22 ust. 3 pkt 1 ustawy – należy uznać za dokonaną w miejscu rozpoczęcia transportu towarów, tj. na terytorium Polski.

Jednocześnie należy wskazać, że opisana transakcja stanowi dla Wnioskodawcy eksport pośredni, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. b) ustawy. Z okoliczności sprawy wynika bowiem, że Wnioskodawca dokona sprzedaży towaru na rzecz przedsiębiorcy, który ma siedzibę na terytorium Unii Europejskiej (Pośrednik) oraz, że nabywca ten (przez przewoźnika działającego na jego zlecenie) dokona wywozu przedmiotowego towaru z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty, dokonując odprawy celnej we własnym imieniu, co zostanie potwierdzone dokumentem IE- 599. (...)”

4. Wywóz towarów w przesyłkach pocztowych

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 4 sierpnia 2016 r., nr ITPP3/4512-266/16/AT)

„(...) W ramach prowadzonej działalności gospodarczej Wnioskodawca produkuje i eksportuje mydło do Chińskiej Republiki Ludowej (poza teren UE). (...)”

Wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej dokonywany jest za pośrednictwem poczty, przy czym koszty przesyłki ponosi nadawca – polski podatnik podatku od towarów i usług. (...)”

Wnioskodawca figuruje w treści deklaracji jako „nadawca”. Żadnych innych dokumentów – poza deklaracją pocztową – w tym dokumentów celnych – Wnioskodawca nie wypełnia. (...)”

W imieniu Wnioskodawcy dostawca usług kuriersko-pocztowych dokonuje zgłoszenia celnego w systemie teleinformatycznym (karta EAD) (...). (...)”

(...) w posiadaniu Wnioskodawcy znajdują się jedynie deklaracje pocztowe. (...)”

Aby (...) uznać daną czynność za eksport towarów w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, powinny wystąpić łącznie następujące przesłanki:

- musi mieć miejsce jedna z czynności określonych w art. 7 ustawy;
- w konsekwencji tej czynności dochodzi do wywozu towaru z terytorium Polski poza terytorium UE przez dostawcę lub na jego rzecz (eksport bezpośredni), lub przez nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz (eksport pośredni);
- wywóz towaru musi być potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych.

Dwie pierwsze przesłanki mają charakter faktyczny i musi je łączyć bezpośredni związek przyczynowo-skutkowy, tzn. w wykonaniu jednej ze ściśle sprecyzowanych w ustawie czynności (dostawy) towar opuszcza terytorium kraju w celu dostarczenia go do kraju trzeciego, przy czym nabywca tego towaru w wykonaniu tej czynności nabywa prawo do rozporządzania nim jak właściciel (zasadniczo warunek ten ziszcza się poprzez przeniesienie własności towaru). Ostatnia przesłanka ma charakter formalny i wiąże się z udokumentowaniem i legalnym wywozem towarów poza terytorium kraju.

Niespełnienie jakiegokolwiek z wymienionych wyżej przesłanek powoduje, że nie dochodzi do eksportu towarów w rozumieniu przepisów ustawy.

W świetle powyższego należy zauważyć, że warunki i tryb przedstawiania przesyłek pocztowych organom celnym i dokonywania zgłoszeń celnych w obrocie pocztowym reguluje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowego

trybu i warunków przedstawiania towarów i dokonywania zgłoszeń celnych w obrocie pocztowym (Dz. U. z 2014 r. poz. 1473).

Na podstawie przepisu § 13 ust. 1 pkt 4 tego rozporządzenia, z uwzględnieniem art. 787 ust. 2 Rozporządzenia Wykonawczego, w przypadku gdy zgłaszający zamierza ubiegać się, na podstawie przepisów odrębnych, o zastosowanie stawki 0% podatku od towarów i usług, zwanego dalej „podatkiem VAT”, w eksporcie towarów lub o zwrot podatku VAT – zgłoszenia celnego o objecie towarów procedurą wywozu należy dokonać z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego. (...)

(...) należy stwierdzić, że brak jest prawnej możliwości uznania tej czynności (wysyłka towarów do Chińskiej Republiki Ludowej w sytuacji, gdy towar przesyłano za pośrednictwem Poczty (...)) za eksport towarów w rozumieniu art. 2 pkt 8 ustawy, uprawniający do zastosowania stawki 0%, o której mowa w art. 41 ust. 4 ustawy. W tej sytuacji bowiem – jak wynika z wniosku – Wnioskodawca nie dysponuje potwierdzeniem wywozu towarów przez urząd celny określonym w przepisach celnych. Ponadto zauważyć należy, że wprowadzie w imieniu Wnioskodawcy – jak wskazano we wniosku – dostawca usług kurierskich dokonał zgłoszenia celnego w systemie teleinformatycznym, w rozumieniu § 13 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 6 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowego trybu i warunków przedstawiania towarów i dokonywania zgłoszeń celnych w obrocie pocztowym (Dz. U. z 2014 r. poz. 1473), jednakże Wnioskodawca posiada jedynie deklarację pocztową oraz fakturę.

Wnioskodawca chcąc korzystać ze stawki 0% musi posiadać stosowne potwierdzenie wywozu towarów oraz dokumenty, o których mowa w art. 41 ust. 6a ustawy. Natomiast w przedmiotowej sprawie nie zostały spełnione te warunki. W konsekwencji w opisanym stanie faktycznym brak jest możliwości zastosowania preferencyjnej stawki podatku. Tym samym do opisanych czynności zastosowanie ma stawka 23%. (...)

V. WEWNĄTRZWPÓLNOTOWA DOSTAWA TOWARÓW

Zgodnie z art. 13 ustawy o VAT, przez opodatkowaną wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (WDT) rozumie się wywóz towarów z terytorium kraju, w wykonaniu czynności określonych w art. 7, na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju.

WDT występuje, jeżeli dokonującym dostawy jest podatnik w rozumieniu art. 15 ustawy, do którego nie mają zastosowania zwolnienia podmiotowe z uwagi na wysokość osiągniętego obrotu. Transakcje te podlegają opodatkowaniu według stawki 0%, jednak przy zachowaniu szeregu warunków.

Poniżej wymienione są warunki dotyczące nabywcy, który musi być:

- 1) podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, lub
- 2) osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, która jednak jest zidentyfikowana dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, lub
- 3) podmiotem niewymienionym powyżej, jeżeli przedmiotem dostawy są wyroby akcyzowe, które objęte są procedurą zawieszenia poboru akcyzy lub procedurą przemieszczania wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą, lub

- 4) innym podmiotem (niebędącym podatnikiem) jeżeli przedmiotem dostawy są nowe środki transportu.

Za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów na podstawie art. 13 ust. 3 ustawy o VAT uznaje się również nietransakcyjne przemieszczenie przez podatnika VAT towarów należących do jego przedsiębiorstwa, z terytorium Polski na terytorium innego państwa członkowskiego. W przypadku tym wewnątrzwspólnotowa dostawa wystąpi, jeżeli towary zostały przez tego podatnika na terytorium Polski w ramach prowadzonego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów albo sprowadzone w ramach importu, jeżeli mają służyć działalności gospodarczej podatnika. W sytuacji gdy towary zostają przesunięte do zagranicznego magazynu, nawet gdy ich dostawa nastąpi w późniejszym terminie, również należy potraktować tę czynność jako wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Zgodnie z art. 42 ust. 1 ustawy, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów podlega opodatkowaniu według stawki podatku 0%, pod warunkiem że podatnik dokona dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej oraz złożą deklarację podatkową, w której wykaże tę dostawę towarów, jako zarejestrowany podatnik VAT UE. Rejestracja jako podatnik VAT UE musi być dokonana najpóźniej w momencie składania deklaracji.

Ponadto, aby daną dostawę opodatkować według stawki 0%, dostawca – polski podatnik VAT – przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy powinien posiadać w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium Polski i dostarczone do nabywcy na terytorium innego państwa Wspólnoty. Dowody, o których mowa, są wymienione w kolejnych ustępach omawianego art. 42 i są to:

- dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju, lub – w przypadku gdy wywóz dokonywany jest własnym środkiem transportu – dokument potwierdzający imię i nazwisko lub nazwę oraz adres siedziby działalności gospodarczej lub miejsca zamieszkania podatnika dokonującego wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, oraz nabywcy tych towarów, adres pod który są przewożone towary, w przypadku gdy jest inny niż adres siedziby działalności gospodarczej lub miejsca zamieszkania nabywcy, określenie towarów i ich ilości, potwierdzenie ich przyjęcia przez nabywcę, dane identyfikacyjne środka transportu;
- specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku.

W sytuacji, gdy dokumenty, o których mowa nie potwierdzają jednoznacznie, że towar został dostarczony do nabywcy, wówczas – zgodnie z art. 42 ust. 11 ustawy – dowodami tymi mogą być inne dokumenty, w szczególności:

- korespondencja handlowa z nabywcą, w tym jego zamówienie;
- dokumenty dotyczące ubezpieczenia lub kosztów frachtu;
- dokument potwierdzający zapłatę za towar, z wyjątkiem przypadków gdy dostawa ma charakter nieodpłatny lub zobowiązanie jest realizowane w innej formie, w takim przypadku inny dokument stwierdzający wygaśnięcie zobowiązania.

Wywożąc towary przy pomocy środka transportu dostawcy lub nabywcy, a także w sytuacji gdy na podstawie innych posiadanych dokumentów dostawca nie może uwiarygodnić faktu dostarczenia towaru do nabywcy, podatnik powinien posiadać dokument potwierdzają-

cy przyjęcie przez nabywcę towaru na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju (art. 42 ust. 11 pkt 4).

W przypadku gdy przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy są nowe środki transportu, a nabywca nie jest zidentyfikowanym podatnikiem podatku od wartości dodanej, bądź też wywóz środka transportu dokonywany jest bez użycia innego środka transportu, podatek oprócz specyfikacji musi również wystawić dodatkowo tzw. „dokument wywozu”, zawierający dane umożliwiające prawidłową identyfikację podatnika dokonującego dostawy, nabywcy oraz dostarczanego nowego środka transportu wymienione w art. 42 ust. 5 ustawy o VAT.

Podatnik ma też obowiązek na podstawie art. 106g ust. 4 ustawy przesłać kopię wystawionej faktury lub dane w niej zawarte do biura wymiany informacji o VAT.

Dla zastosowania stawki 0% przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów wystarczającym jest, aby podatnik posiadał jedynie niektóre dowody, o jakich mowa w art. 42 ustawy, o ile łącznie potwierdzają fakt wywieżenia i dostarczenia towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

Obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów powstaje z chwilą wystawienia faktury, a jeżeli warunek ten nie zostanie spełniony, obowiązek ten powstanie 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów.

W przypadku dostaw towarów z jednego państwa członkowskiego do drugiego wykonywanych w sposób ciągły, które obejmują okres dłuższy niż jeden miesiąc, dostawy te należy uznawać za dokonane z upływem każdego miesiąca do czasu zakończenia dostawy tych towarów (art. 20 ust. 1a ustawy).

Otrzymanie (zapłacenie) natomiast zaliczki, zadatku, itp. na poczet WDT nie zobowiązuje do rozliczenia VAT.

Zgodnie z art. 42 ust. 12 pkt 2 ustawy o VAT, podatnicy którzy nie posiadają dokumentów potwierdzających dostarczenie towarów do nabywcy przed upływem terminu do złożenia deklaracji za okres miesięczny, nie wykazują tej dostawy w ewidencji za ten okres. Dostawa ta wykazana jest w ewidencji za **kolejny po następnym okresie rozliczeniowym** okres rozliczeniowy, ze stawką właściwą dla dostawy danego towaru na terytorium kraju, jeżeli przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatnik za ten kolejny po następnym okresie rozliczeniowym okres rozliczeniowy nie posiada dowodów na dostarczenie towarów nabywcy.

Otrzymanie dokumentów w terminie późniejszym, niż wynika to z art. 42 ust. 12 ustawy o VAT, upoważnia podatnika do wykazania w ewidencji WDT ze stawką 0% w rozliczeniu za miesiąc, w którym dokonano dostawy oraz do dokonania korekty deklaracji podatkowej i informacji podsumowującej (art. 42 ust. 12a ustawy o VAT).

Dla podatników rozliczających się kwartalnie, brak odpowiednich dokumentów do upływu terminu do złożenia deklaracji skutkuje tym, że dostawa nie jest wykazywana w rozliczeniu za kwartał, w którym dokonano WDT, lecz w deklaracji za następny okres rozliczeniowy (czyli za kolejny kwartał).

Podobnie jak w przypadku deklaracji składanych miesięcznie, **otrzymanie dokumentów w terminie późniejszym, niż wynika to z art. 42 ust. 12 ustawy o VAT, upoważnia podatnika składającego kwartalne deklaracje do wykazania w ewidencji WDT ze stawką 0% w rozliczeniu za kwartał, w którym dokonano dostawy oraz do dokonania korekty deklaracji podatkowej i informacji podsumowującej (art. 42 ust. 12a ustawy o VAT).**

W stosunku do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów ustawodawca nie określił szczególnych zasad ustalania podstawy opodatkowania. Obowiązuje więc w tym zakresie przepis art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, w myśl którego podstawą opodatkowania 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 art. 29a ust. 6 ustawy o VAT wskazano, iż podstawa opodatkowania obejmuje:

- 1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;
- 2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

W przypadku dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2 (nieodpłatne przekazanie), podstawą opodatkowania jest – w myśl art. 29a ust. 2 ustawy – cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a gdy nie ma ceny nabycia – koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów. Należy zatem brać tu pod uwagę cenę rynkową na dzień przekazania (a nie cenę historyczną).

1. Dostawa towarów wywożonych w późniejszym terminie

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 23 września 2016 r., nr IBPP2/4512-433/16-2/ICz)

„(...) spółka zamierza w przyszłości rozpocząć sprzedaż towarów do klientów mających siedzibę w innych niż Polska krajach Unii Europejskiej według nowego modelu współpracy.

W ramach przedmiotowych transakcji strony umówią się, że przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel przejdzie na nabywcę już w magazynie Spółki w Polsce i nastąpi w dniu wystawienia faktury dokumentującej dostawę. Towary te, po wystawieniu faktury, a przed wysłaniem towaru będą specjalnie oznakowane jako towar sprzedany. Sam transport towaru do nabywcy będzie natomiast na jego prośbę odroczony w czasie. Niemniej z góry, w chwili dokonywania dostawy będzie wiadomo, iż towar ten jest przeznaczony do wywozu do innego niż Polska kraju UE (WDT). Wywóz ten będzie organizowany przez Spółkę. Transport towaru w wyniku dokonanej dostawy będzie rozpoczynany w chwili, w której nabywca wyda Spółce taką dyspozycję. W praktyce mogą występować sytuacje, że pomiędzy dniem przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel na klienta a dniem, kiedy rozpocznie się transport towarów poza granicę Polski, minie dłuższy okres czasu. Może to być kilka dni, ale też kilka miesięcy. Z tego względu przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym miała miejsce dostawa (w magazynie Spółki), niejednokrotnie Spółka nie będzie jeszcze posiadać dowodów, że towary zostały wywiezione za granicę.

Mając na uwadze przedstawiony stan prawny oraz opis sprawy należy stwierdzić, że aby uznać daną czynność za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, powinny wystąpić łącznie następujące przesłanki:

- musi mieć miejsce czynność określona w art. 7 ustawy tj. musi dojść do przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel;
- w konsekwencji tej czynności musi dojść do wywozu towaru z terytorium Polski na terytorium UE przez dostawcę lub przez nabywcę.

Powyższe przesłanki mają charakter faktyczny i musi je łączyć bezpośredni związek przyczynowo-skutkowy, tzn. w wykonaniu jednej ze ściśle sprecyzowanych w ustawie czynności (dostawy) towar opuszcza terytorium kraju w celu dostarczenia go do kraju Unii Europejskiej, przy czym nabywca tego towaru w wykonaniu tej czynności nabywa prawo do rozporządzania nim jak właściciel (zasadniczo warunek ten ziszcza się poprzez przeniesienie własności towaru). Niespełnienie jakiegokolwiek z wymienionych wyżej przesłanek powoduje, że nie dochodzi do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów w rozumieniu przepisów ustawy o VAT. (...)

W opisanym przez Wnioskodawcę modelu sprzedaży towarów nie dojdzie do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów w rozumieniu art. 13 ust. 1 ustawy o VAT uprawniającej do zastosowania stawki podatku w wysokości 0%.

Po analizie przywołanych przepisów prawa oraz przedstawionego opisu sprawy stwierdzić należy, że skoro w przedmiotowym przypadku rzeczywiste przemieszczenie towarów z terytorium Polski na terytorium innego państwa członkowskiego nastąpi w terminie nieodkreślonym, to transakcje te, na dzień wystawienia faktury sprzedaży towaru z przeznaczeniem go do wywozu z terminem późniejszym, nie będą spełniały przesłanek uznania ich za wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów. (...)

Charakter opisanych we wniosku dostaw będzie nosił znamiona sprzedaży krajowej. Bowiemy jak wskazano Wnioskodawca przeniesie prawo do rozporządzania tym towarem jak właściciel na terytorium kraju, natomiast nie dojdzie do wykonania czynności wprost określonej w art. 13 ust. 1, tzn. nie dojdzie do wywozu towaru z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego na dzień wystawienia faktury ze stawką 0%. (...)

Zatem nie wystąpi związek przyczynowo-skutkowy określony w art. 13 ust. 1 ustawy pozwalający uznać daną czynność za transakcję wewnątrzwspólnotową. (...)

Należy wskazać, że przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel na kontrahenta unijnego na terytorium kraju (bez wywozu towaru) nie daje Wnioskodawcy uprawnienia do zastosowania stawki podatku w wysokości 0% dla takiej transakcji i wykazania jej jako wewnątrzwspólnotowej dostawy towaru. (...)

(...) w sytuacji gdy dostawie towarów nie towarzyszy od razu jego wywóz za granicę w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub eksportu, prawidłowo podatnik – nie dysponując stosownymi dokumentami wywozu – rozpoznaje u siebie dostawę krajową (...). (...)"

2. Wywóz towarów poddanych wcześniej przerobowi na terytorium kraju

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 30 sierpnia 2016 r., nr IPPP3/4512-478/16-2/JŻ)

„(...) w stosunku do dostawy towarów nabywanych przez podatnika podatku od wartości dodanej, zidentyfikowanego na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, w przypadku gdy towary te są przeznaczone do wykonania na nich usług na rzeczowym majątku ruchomym na terytorium kraju, a następnie do wywozu na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju ustawodawca przewidział możliwość zastosowania preferencyjnej stawki podatku. Przy czym, aby dla ww. dostawy podatnik (dostawca) mógł zastosować stawkę podat-

ku w wysokości 0%, konieczne jest spełnienie wszystkich warunków wskazanych w § 7 ust. 2 rozporządzenia (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. poz. 1719 ze zm. – przypis redakcji). Podatnik (zarejestrowany jako podatnik VAT UE) w celu zastosowania preferencyjnej stawki podatku względem takiej dostawy towarów, winien wykazać ją w deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej jako wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Winien przekazać, nabyte przez podatnika podatku od wartości dodanej, towary podmiotowi, który wykonuje usługi. Winien otrzymać zapłatę na rachunek bankowy w terminie 60 dni od dnia wydania towaru oraz posiadać dokumenty wskazujące, iż towary (po wykonaniu na nich usług) zostaną wywiezione z terytorium kraju. (...)

W opisie sprawy wskazano, że Wnioskodawca przewiduje, iż będzie otrzymywał zapłatę za towary w terminie 60 dni od dnia wydania towarów Kontrahentowi. Zatem, w sytuacji, gdy Wnioskodawca otrzyma zapłatę za dany towar – realizowaną przez bank – na rachunek bankowy w terminie 60 dni od dnia wydania towaru, spełniona będzie przesłanka, o której mowa w § 7 ust. 2 pkt 4 rozporządzenia.

Stosownie natomiast do treści § 7 ust. 2 pkt 5 rozporządzenia, podatnik dokonujący dostawy musi posiadać dokumenty, z których wynika, że towary przekazywane podmiotowi, który wykonuje usługi na rzeczowym majątku ruchomym, zostaną po wykonaniu tych usług wywiezione z terytorium kraju.

Powyższy przepis natomiast nie wskazuje jakie dokumenty powinien posiadać w swojej dokumentacji dostawca, aby móc zastosować stawkę podatku 0%. Mówi on jedynie o konieczności posiadania dokumentów, z których wynika, że towary przekazane podmiotowi wykonującemu usługi na rzeczowym majątku ruchomym, zostaną po wykonaniu tych usług wywiezione z terytorium kraju. W przedmiotowej sprawie należy zatem uznać, że wskazane przez Wnioskodawcę oświadczenie Kontrahenta wskazujące, że towary po wykonaniu opisanych usług zostaną wywiezione z Polski do Niemiec (także wówczas, gdy oświadczenie nie będzie wskazywać konkretnego terminu, w którym towary zostaną wywiezione do Niemiec) może stanowić dokument, o którym mowa w ww. przepisie.

Tym samym, Wnioskodawca posiadając wskazane oświadczenie, z którego wynika, że towary przekazywane podmiotowi, który wykonuje usługi na rzeczowym majątku ruchomym, zostaną po wykonaniu tych usług wywiezione z terytorium kraju dopełni warunku, o którym mowa w § 7 ust. 2 pkt 5 rozporządzenia. Wnioskodawca posiadając przedmiotowe oświadczenie, do zastosowania stawki 0% na podstawie § 7 ust. 1 rozporządzenia, nie będzie musiał posiadać dokumentów potwierdzających faktyczne wywiezienie towarów do Niemiec.

Zatem, w przedmiotowej sprawie, w sytuacji, gdy Wnioskodawca otrzyma zapłatę za dany towar – realizowaną przez bank – na rachunek bankowy w terminie 60 dni od dnia wydania towaru, oraz będzie posiadał przedmiotowe oświadczenie spełnione będą wszystkie przesłanki, o których mowa w § 7 rozporządzenia. W konsekwencji, w stosunku do opisanych transakcji sprzedaży towarów do Nabywcy Wnioskodawca będzie uprawniony do zastosowania stawki VAT 0% (...). (...)

Jednocześnie należy się zgodzić z Wnioskodawcą, że w przypadku, gdy Wnioskodawca otrzyma zapłatę po upływie 60 dni od dnia wydania towarów Kontrahentowi (lub z góry będzie wiedział, że zapłata nastąpi po upływie tego terminu), Wnioskodawca powinien wykazać dostawę w deklaracji VAT ze stawką właściwą dla dostawy krajowej. Następnie, po otrzymaniu zapłaty na rachunek bankowy, Wnioskodawca będzie uprawniony do doko-

kania korekty podatku należnego w okresie, w którym wykazał dostawę ze stawką podatku właściwą dla dostawy krajowej. Korekta będzie polegała na zastosowaniu stawki 0% do tej dostawy oraz wykazaniu dostawy w informacji podsumowującej. (...)”

3. Forma dowodów potwierdzających wywóz i dostarczenie towarów do nabywcy

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 10 sierpnia 2016 r., nr IPPP3/4512-454/16-2/KP)

„(...) Podstawowe znaczenie dla udokumentowania wywozu towarów w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, realizowanej z udziałem przewoźnika lub spedytora odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju, mają dokumenty wymienione w art. 42 ust. 3 ustawy.

Trzeba w tym miejscu zauważyć, że ustawa o podatku od towarów i usług nie zawiera definicji „dokumentu przewozowego”. Nawiązując do (...) art. 42 ust. 1 pkt 2 ustawy, dokument ten powinien być dowodem potwierdzającym (łącznie z pozostałymi dowodami wskazanymi w art. 42 ust. 3 ustawy), że towar będący przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy został wywieziony z terytorium kraju i dostarczony do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju. List przewozowy opisany w Rozdziale III Konwencji Genewskiej o umowie międzynarodowego przewozu drogowego towarów (CMR) z dnia 19 maja 1956 r. (Dz. U. z 1962 r. nr 49, poz. 238, z późn. zm.), jest niewątpliwie dowodem zawarcia umowy przewozu. Zgodnie z art. 4 oraz art. 9 Konwencji Genewskiej list przewozowy stanowi dowód zawarcia umowy przewozu, warunków tej umowy oraz przyjęcia towaru przez przewoźnika, o ile nie zostanie przeprowadzony dowód przeciwny. Brak, nieprawidłowość lub utrata listu przewozowego nie wpływa na istnienie ani na ważność umowy przewozu, która mimo to podlega przepisom Konwencji. Zatem, sama Konwencja również nie ogranicza możliwości przeprowadzania dowodu w zakresie przewozu towarów tylko do listu przewozowego.

Wobec tego, nie należy utożsamiać pojęcia „dokumentu przewozowego”, o którym mowa w art. 42 ust. 3 pkt 1 ustawy, tylko i wyłącznie z listem przewozowym. Za taki dokument można uznać każdy dokument potwierdzający powierzenie przewoźnikowi lub spedytorowi przewozu lub spedycji towaru, zgodnego ze specyfikacją, poza terytorium kraju i dostarczenie tego towaru do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju. Jeżeli dokument taki potwierdza *essentialia negotii* umowy przewozu (obowiązkiem kontrahenta przewoźnika jest wydanie towaru i zapłata wynagrodzenia za przewóz, natomiast podstawowym obowiązkiem przewoźnika jest przewiezienie towaru do miejsca przeznaczenia i wydanie go odbiorcy), nie można mu odmówić mocy dowodowej i uznać, że nie jest on dokumentem, o którym mowa w art. 42 ust. 3 pkt 1 ustawy (chyba, że istnieje dowód przeciwny).

Zatem dokumentem przewozowym, o którym mowa w art. 42 ust. 3 pkt 1 ustawy, może być każdy dokument otrzymany od przewoźnika (spedytora), z którego jednoznacznie wynika, że towary będące przedmiotem dostawy zostały wywiezione i dostarczone nabywcy do miejsca ich przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju. Dokumentem tym może być więc zarówno tradycyjny list przewozowy, jak i każdy inny dokument spełniający warunki formalne i potwierdzający dokonanie dostawy towaru do nabywcy.

Przy tym przepisy nie uzależniają zastosowania stawki 0% od posiadania oryginałów dowodów w formie papierowej. Skoro przepisy nie stanowią o ich formie, stąd można wnioskować, że każda forma jest dopuszczalna, pod warunkiem, że autentyczność tych dokumentów została uprawdopodobniona. W dobie szeroko rozwiniętych technik komunikacji nie ma podstaw, aby odmawiać mocy dowodowej dokumentowi sporządzonemu i przesłanemu w formie elektronicznej. Dokument ten powinien jednak jednoznacznie dowodzić dostarczenia towarów do ich odbiorcy na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju. Wobec tego, jeżeli będzie to kopia ww. dokumentu, faks, albo będzie to dokument udostępniony w formie elektronicznej – e-mail, skan, niebudzący wątpliwości co do jego autentyczności, może on stanowić dowód, o którym mowa w powołanych przepisach ustawy. (...)”

4. Warunki uznania dostawy za wewnątrzwspólnotową

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 9 czerwca 2016 r., nr IBPP2/4512-223/16/ICz)

„(...) Analiza regulacji dotyczących transakcji wewnątrzwspólnotowej dostawy pozwala na wskazanie dwóch podstawowych warunków, od spełnienia których uzależnione jest potraktowanie danej czynności jako dostawy wewnątrzwspólnotowej.

Pierwszy z tych warunków dotyczy aspektu prawnego transakcji – jego spełnienie ma gwarantować, że czynność ta zostanie potraktowana jako wewnątrzwspólnotowe nabycie w państwie przeznaczenia i zostanie tam faktycznie opodatkowana.

Drugi z warunków dotyczy aspektu faktycznego transakcji tj. udokumentowania faktu wywozu towaru oraz dostarczenia go w ramach dostawy w państwie przeznaczenia – jego spełnienie pozwala na przyjęcie, że faktycznie nastąpił wywóz towarów z kraju i jego transport (przemieszczenie) do innego państwa członkowskiego. Ten ostatni warunek, od którego spełnienia zależy potraktowanie danej dostawy jako dostawy wewnątrzwspólnotowej, dotyczy udokumentowania faktu wywozu towaru oraz dostarczenia go w ramach dostawy w państwie przeznaczenia. Koncentruje się on zatem na faktycznych, a nie prawnych aspektach transakcji. Powyższy warunek został określony wprost w art. 42 ust. 1 pkt 2 ustawy.

Zatem – jak wynika z powyższych uregulowań – prawo podatnika do zastosowania przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów preferencyjnej stawki podatku w wysokości 0% uzależnione jest od posiadania dokumentów potwierdzających jednoznacznie, iż doszło do wywozu towaru poza terytorium Polski i dostarczenia ich do nabywcy w innym kraju UE. Istotą przywołanych przepisów jest przede wszystkim zobowiązanie podatnika do udowodnienia, że towary będące przedmiotem dostawy rzeczywiście opuściły terytorium kraju, ze względu na korzystniejsze skutki podatkowe, niż w przypadku dostaw krajowych.

Jednocześnie w tym miejscu należy zwrócić uwagę na orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który w orzeczeniu C-409/04 w sprawie Teleos plc i inni zawarł tezę, gdzie wskazuje na główne cechy dostaw wewnątrzwspólnotowych. Jak podaje, „uznanie danej dostawy lub danego nabycia za czynności wewnątrzwspólnotowe musi być dokonywane na podstawie elementów obiektywnych, takich jak fizyczne przemieszczenie towarów pomiędzy państwami członkowskimi. (...) Wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru

następuje, a zwolnienie od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej znajduje zastosowanie tylko wtedy, gdy prawo do rozporządzenia towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę i gdy dostawca ustali, że towar ten został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego i że w wyniku wysyłki lub transportu fizycznie opuścił terytorium państwa członkowskiego dostawy”.

Zatem należy uznać, że dostawa wewnątrzwspólnotowa oznacza dostawę towarów, a więc musi nastąpić przeniesienie prawa do rozporządzenia towarem jak właściciel, towar musi być transportowany pomiędzy dwoma państwami członkowskimi Wspólnoty, a transakcje muszą być dokonywane pomiędzy podatnikami tych państw członkowskich. (...)

Wnioskodawca wskazał w opisie sprawy, że w ramach swojej działalności Wnioskodawca dokonuje transakcji wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów, na terytorium państw członkowskich Unii Europejskiej. Nabywcy towarów Spółki będą w kraju dostawy zarejestrowani jako podatnicy VAT oraz będą posiadali ważne numery identyfikacyjne dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, zawierające dwuliterowy kod kraju dostawy stosowany dla potrzeb podatku VAT. Transport towarów w ramach WDT organizowany będzie przez Nabywców, bądź przez podmiot trzeci na zlecenie Nabywców (tj. na zasadach *ex works*). Zgodnie z przyjętymi przez Wnioskodawcę zasadami prowadzenia transakcji handlowych Wnioskodawca będzie dysponował kopiami faktur VAT, dokumentami potwierdzającymi zapłatę za towary sprzedane Nabywcom, a także korespondencją handlową dotyczącą tych transakcji. Ponadto Wnioskodawca będzie każdorazowo dysponował dokumentami przewozowymi, które będą jednoznacznie potwierdzały, że paliwo będące przedmiotem WDT zostało wywiezione z terytorium Polski i dostarczone danemu Nabywcy.

Wnioskodawca rozważa konsekwencje sytuacji, w której, pomimo tego, że spełni wszelkie ciążące na nim warunki dla dokonania WDT oraz zastosowania w odniesieniu do niej stawki 0% VAT, Nabywca nie wykaże w swoich rozliczeniach podatkowych przedmiotowych transakcji jako wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów (WNT).

Mając zatem na uwadze przedstawiony opis sprawy oraz powołane przepisy prawa należy wskazać, że w przypadku gdy w przedmiotowej sprawie, nastąpi rzeczywiste przemieszczenie towarów (paliwa) z terytorium Polski na terytorium innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej, w celu przeniesienia na kontrahenta prawa do rozporządzania wywożonym towarem jak właściciel, i posiadane dowody, o których mowa w art. 42 ust. 3–4 i ust. 11 ustawy o VAT, w sposób jednoznaczny będą potwierdzały, że paliwo będące przedmiotem WDT zostało wywiezione z terytorium Polski i dostarczone danemu Nabywcy, a Nabywca będzie, jak wskazano we wniosku, w kraju dostawy zarejestrowany jako czynny podatnik VAT i będzie posiadał ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wspólnotowych zawierający dwuliterowy kod kraju dostawy stosowany dla potrzeb podatku VAT, to transakcja taka będzie spełniać przesłanki uznania jej za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Przy czym, jeżeli – jak wskazał Wnioskodawca – zaistnieje sytuacja, że Nabywca towaru nie wykaże w swoich rozliczeniach podatkowych przedmiotowych transakcji jako wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów (WNT), to należy stwierdzić, że fakt ten pozostaje bez wpływu na prawo do zastosowania stawki 0% przez Wnioskodawcę, bowiem w okolicznościach niniejszej sprawy zostaną spełnione warunki wynikające z art. 13 ust. 1 oraz art. 42 ustawy. (...)”

PORADNIK VAT. DODATEK

Redakcja: Redaktor Naczelna: Hanna Kończal
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 15 150



PRENUMERATA 2017 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

1	Numer kompletu	Komplety z nagrodami w PRENUMERACIE 2017	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		
				2017		
				cały rok	I półrocze	IV kwartał
	1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	549 zł	274,50 zł	137,25 zł
	2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line GRATIS!	dwutygodnik	366 zł	183,00 zł	91,50 zł
	3.	Poradnik VAT + on-line GRATIS!	dwutygodnik	354 zł	177,00 zł	87,00 zł
	4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line GRATIS!	dwutygodnik	360 zł	180,00 zł	90,00 zł
	5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line GRATIS!	dwutygodnik	348 zł	174,00 zł	85,50 zł
	6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego GRATIS! + on-line GRATIS!	patrz poz. 1-5	1698 zł	988,50 zł	491,25 zł
	7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	459 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, 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.