



Specjalny prezent z okazji
Dnia Księgowego
(9 czerwca 2016 r.)

Sprawdzone sposoby rozliczania WDT i WNT w VAT



Redaktor: Rafał Kuciński
Wydawca: Renata Grochowska-Siudaj
Koordynator produkcji: Mariusz Jezierski
Skład i łamanie: Raster studio, Norbert Bogajczyk
05-071 Sulejówek, ul. Konopnickiej 46
ISBN: 978-83-269-5164-0
Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.
ul. Łotewska 9a, 03-918 Warszawa
tel.: 22 518 29 29, faks: 22 617 60 10
e-mail: serwispodatkowyvat@wip.pl
NIP: 526-19-92-256
Numer KRS: 0000098264 – Sąd Rejonowy
dla m.st. Warszawy, Sąd Gospodarczy
XIII Wydział Gospodarczy Rejestrowy.
Wysokość kapitału zakładowego: 200.000 zł
Copyright by Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.
Warszawa 2016

„Sprawdzone sposoby rozliczania WDT i WNT w VAT” wraz z przysługującymi Czytelnikom innymi elementami dostępnymi w subskrypcji (e-letter, strona WWW i inne) chronione są prawem autorskim. Przedruk materiałów opublikowanych w publikacji „Sprawdzone sposoby rozliczania WDT i WNT w VAT” oraz w innych dostępnych elementach subskrypcji – bez zgody wydawcy – jest zabroniony. Zakaz nie dotyczy cytowania publikacji z powołaniem się na źródło. Publikacja „Sprawdzone sposoby rozliczania WDT i WNT w VAT” została przygotowana z zachowaniem najwyższej staranności i wykorzystaniem wysokich kwalifikacji, wiedzy i doświadczenia autorów oraz konsultantów. Zaproponowane w publikacji „Sprawdzone sposoby rozliczania WDT i WNT w VAT” oraz w innych dostępnych elementach subskrypcji wskazówki, porady i interpretacje nie mają charakteru porady prawnej. Ich zastosowanie w konkretnym przypadku może wymagać dodatkowych, pogłębionych konsultacji. Publikowane rozwiązania nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko organów i urzędów państwowych. W związku z powyższym redakcja nie może ponosić odpowiedzialności prawnej za zastosowanie zawartych w publikacji „Sprawdzone sposoby rozliczania WDT i WNT w VAT” lub w innych dostępnych elementach subskrypcji wskazówek, przykładów, informacji itp. do konkretnych przypadków. Wydawca nie odpowiada za treść zamieszczonej reklamy; ma prawo odmówić zamieszczenia reklamy, jeżeli jej treść lub forma są sprzeczne z linią programową bądź charakterem publikacji oraz interesem Wydawnictwa Wiedza i Praktyka.

Biurowo Obsługi Klienta

tel.: 22 518 29 29

e-mail: cok@wip.pl

WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWE NABYCIE TOWARÓW

Podatnik dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów rozlicza tę transakcję jak krajową sprzedaż z tą różnicą, że kwota należnego VAT stanowi u niego podatek naliczony do odliczenia.

Przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT) za wynagrodzeniem dokonane w kraju rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium innego kraju UE niż państwo rozpoczęcia wysyłki (lub transportu). Nie ma przy tym znaczenia, czy wysyłka (transport) jest dokonywany przez dokonującego dostawy, nabywcę czy podmiot trzeci na ich rzecz. Warunkiem jest, aby nabywcą towarów był podatnik VAT (względnie podatnik podatku od wartości dodanej lub osoba prawna niebędąca podatnikiem), a nabywane towary mają mu służyć do wykonywania działalności gospodarczej.

Dostawca także musi posiadać status podatnika VAT (lub podatnika podatku od wartości dodanej). Co ważne – nie ma tu warunku, aby dostawca i nabywca byli zarejestrowani na potrzeby rozliczania transakcji wewnątrzwspólnotowych. Warunki te nie muszą być spełnione w przypadku, gdy przedmiotem nabycia wewnątrzwspólnotowego są nowe środki transportu.

Zakup towaru od podatnika z UE to WNT

W konsekwencji, jeśli towar jest zakupiony w innym kraju Unii, a następnie zostaje przywieziony do Polski, a ww. warunki podmiotowe są spełnione – to mamy do czynienia z WNT. Jest to czynność opodatkowana w kraju. Polski podatnik powinien ją opodatkować, wyliczyć i odprowadzić (wykazać w deklaracji) podatek należny. Przy czym nabywca i dostawca muszą

być podatnikami podatku VAT (dostawca – podatnikiem podatku od wartości dodanej, odpowiednik podatku VAT).

Przykład:

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w deklaracji VAT-7

Spółka sprzedaje wyprodukowane przez siebie towary zarówno w kraju, jak i w UE. W październiku kupiła w Niemczech używaną ciężarówkę, którą zamierza transportować towary. Zapłaciła za nią 123.000 zł. Zakup ten powinna wykazać jako WNT. Podatek należny od tego nabycia zwiększy kwotę VAT naliczonego do odliczenia w tym okresie.

6. Dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, opodatkowane stawką 22% albo 23%	19. 1.000.000	20. 230.000
7. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów	21. 450.000	
8. Eksport towarów	22.	
9. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów	23. 100.000	24. 23.000
10. Import towarów podlegający rozliczeniu zgodnie z art. 33a ustawy	25.	26.
11. Import usług z wyłączeniem usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy	27.	28.
12. Import usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy	29.	30.
13. Dostawa towarów oraz świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art.17 ust. 1 pkt 7 lub 8 ustawy (wypełnia dostawca)	31.	
14. Dostawa towarów, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy (wypełnia nabywca)	32.	33.
15. Dostawa towarów oraz świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 lub 8 ustawy (wypełnia nabywca)	34.	35.
16. Kwota podatku należnego od towarów i usług objętych spisem z natury, o którym mowa w art. 14 ust. 5 ustawy		36.
17. Kwota podatku należnego od wewnątrzwspólnotowego nabycia środków transportu, wykazanego w poz. 24, podlegająca wpłacie w terminie, o którym mowa w art. 103 ust. 3, w związku z ust. 4 ustawy		37.
Razem: (Poz. 38 = suma kwot z poz. 10, 11, 13, 15, 17, 19, 21, 22, 23, 25, 27, 29, 31, 32 i 34. Poz. 39 = suma kwot z poz. 16, 18, 20, 24, 26, 28, 30, 33, 35 i 36 pomniejszona o kwotę z poz. 37)	38. 1.55.000	39. 253.000

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów nie występuje jednak w przypadku, gdy dotyczy towarów nabywanych przez rolników ryczałtowych dla prowadzonej przez nich działalności rolniczej, podatników, którzy wykonują jedynie czynności inne niż opodatkowane podatkiem i którym nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, podatników zwolnionych od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9, oraz osoby prawne, które nie są podatnikami, jeżeli całkowita wartość WNT na terytorium kraju nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego kwoty 50.000 zł.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku wydanym w sprawie o sygn. akt III SA/Wa 1506/10 uznał, że osoba prawna niebędąca podatnikiem VAT, która nabywa wewnątrzwspólnotowo towary przekraczające 50.000 zł, musi zapłacić podatek od całej wartości towaru (nabycia), a nie tylko od nadwyżki (ponad 50.000 zł).

Podstawa opodatkowania przy WNT

Podstawą opodatkowania przy WNT jest – stosownie do art. 30a ustawy o VAT – art. 29a ust. 1, 6, 7, 10 i 11 tej ustawy. W konsekwencji jest nią wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy lub osoby trzeciej – włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę dostarczanych towarów.

Dodatkowo podstawa opodatkowania obejmuje:

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

Podstawa opodatkowania nie obejmuje natomiast kwot:

- stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty;
- udzielonych nabywcy lub usługobiorcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży;
- otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

Dodatkowo przy ustalaniu podstawy opodatkowania uwzględnia się kwoty:

- udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen;
- wartość zwróconych towarów i opakowań;
- zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło;
- wartość zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze.

Natomiast do podstawy opodatkowania nie wlicza się wartości opakowania, jeżeli dostawa towaru nastąpiła w opakowaniu zwrotnym, a dostawca pobrał kaucję za to opakowanie lub określił taką kaucję w umowie.

Obowiązek podatkowy przy WNT

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.

Jednak w praktyce zagraniczni kontrahenci nie zawsze przywiązują wagę do faktur. Zdarza się, że dokonując zakupu towaru od dostawcy unijnego, polski podatnik czeka miesiącami na fakturę dokumentującą transakcję. Jak zatem należy rozliczyć się z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, gdy nie posiadamy dokumentu zakupu?

Rozliczenie VAT przy braku faktury

Brak otrzymania faktury przez nabywcę towarów w ramach transakcji WNT nie oznacza, iż powinien on czekać na dokument. Przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów to nabywca jest podatnikiem. W związku z tym na nim ciąży obowiązek wykazania podatku należnego od transakcji. Zgodnie z ustawą o VAT nawet jeżeli podatnik nabywający towar nie otrzyma faktury, to 15 dnia miesiąca następującego po tym, w którym dokonano dostawy towaru, ma obowiązek opodatkować transakcję i wykazać ją w deklaracji VAT za ten miesiąc. Ponieważ podatnik nie posiada dokumentu zakupu do celów wykazania wartości transakcji, powinien wziąć pod uwagę np. złożone zamówienie, ofertę dostawcy lub korespondencję z dostawcą.

Przykład:

Zwłoka w wystawieniu faktury

Przedsiębiorstwo produkcyjne kupiło we Włoszech dużą partię tkanin do produkcji odzieży. Towar przyjechał do magazynu firmy 30 września, jednak kierowca nie posiadał faktury. Została ona dosłana e-mailem dopiero po miesiącu. W konsekwencji firma rozliczyła ten zakup w deklaracji za październik, gdyż obowiązek podatkowy od tego nabycia powstał 15 października.

W praktyce może się jednak zdarzyć, że faktura dokumentująca zakup towaru od unijnego sprzedawcy zostanie dostarczona nabywcy z opóźnieniem. Wówczas w praktyce mogą wystąpić 3 sytuacje:

1. Faktura z datą wystawienia w miesiącu dokonania dostawy – wówczas obowiązek podatkowy powstaje w dacie wystawienia faktury, co oznacza

- że jeżeli podatnik rozliczył już WNT, przyjmując, że obowiązek podatkowy powstał 15. dnia miesiąca po otrzymaniu towaru (jak np. w powyższym przykładzie) – zobowiązany będzie skorygować deklarację VAT, jako że w rzeczywistości obowiązek podatkowy powstał miesiąc wcześniej.
- 2) Faktura z datą wystawienia w miesiącu następnym po dostawie między 1 a 14 dniem tego miesiąca – wówczas obowiązek podatkowy powstanie w miesiącu następującym po dostawie, co oznacza, że jeżeli podatnik wykazał nabycie na 15. dzień miesiąca po dostawie, nie musi, co do zasady, korygować deklaracji. Może być jednak do tego zmuszony za sprawą kursów walut zastosowanych przy przeliczeniu wartości transakcji (prawidłowym kursem jest bowiem średni kurs NBP z ostatniego dnia poprzedzającego moment powstania obowiązku podatkowego).
 - 3) Faktura z datą wystawienia po 15. dniu miesiąca następującego po dostawie – wówczas następuje taka sama sytuacja, jak przy braku faktury, czyli obowiązek podatkowy powstał 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów a nie w dacie wystawienia otrzymanej faktury. Nie ma potrzeby korygowania deklaracji, jako że obowiązek podatkowy powstał 15. dnia miesiąca następującego po dostawie. Nie zmienia się również kurs przeliczeniowy w takiej sytuacji.

Ważne

Dokonując WNT, podatnik musi mieć na uwadze, że to na nim ciąży obowiązek opodatkowania zakupu. Nie ma tu znaczenia, że nie otrzymał od sprzedawcy faktury. Jeżeli dostawa została dokonana, obowiązek podatkowy powstanie najpóźniej 15. dnia miesiąca następującego po tym, w którym dokonano dostawy towaru.

Nabycie towaru rozliczane w walucie obcej

W praktyce zazwyczaj mamy do czynienia z sytuacją, że kwoty na fakturze wystawionej przez podmiot zagraniczny (kontrahenta) przy WNT wykazane są w walucie obcej, np. euro. Kwoty wyrażone w walucie obcej na fakturze wystawionej przez podatnika podatku od wartości dodanej (kontrahenta) przelicza się na złote 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.

Ważne

Kurs waluty obcej należy przeliczać, stosując kursy walut z dnia wystawienia faktury przez kontrahenta.

Rozliczenie WNT w deklaracji VAT

Rozliczając WNT od kwoty zapłaconej kontrahentowi wykazanej na fakturze, przeliczonej zgodnie z kursem waluty obcej, należy obliczyć podatek należny. Stawka podatku, jaka obowiązuje (np. 8% lub 23%), zależy od rodzaju towaru i przypisanej mu stawki określonej w ustawie o VAT. W deklaracji VAT wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jest rozliczane w części C – „Rozliczenie podatku należnego”. Całą wartość nabycia wewnątrzwspólnotowych wpisujemy w wierszu (9) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów,

- w pozycji 23 – podstawę opodatkowania, czyli kwoty zapłacone kontrahentowi, przeliczone na fakturze wewnętrznej (netto),
- w pozycji 24 – obliczony według odpowiednich stawek podatek należny.

Podatek naliczony

Należy pamiętać, że zgodnie z art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. c ustawy o VAT kwota podatku należnego od WNT stanowi kwotę podatku naliczonego do odliczenia. A zatem podatek należny od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów staje się podatkiem naliczonym. Oznacza to, że ta sama wartość podatku należnego stanowi jednocześnie wartość podatku naliczonego.

W deklaracji w części D.2. – „Nabycie towarów i usług oraz podatek naliczony z uwzględnieniem korekt” – jeszcze raz rozliczamy wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. W zależności, czy podatnik nabył towary zaliczane do środków trwałych czy towary pozostałe – wartość transakcji rozliczamy odpowiednio w rubryce – nabycie towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych – pozycje 41 i 42 lub w rubryce – nabycie towarów pozostałe – pozycje 43 i 44.

D.2. NABYCIE TOWARÓW I USŁUG ORAZ PODATEK NALICZONY Z UWZGLĘDNIENIEM KOREKT			
	Wartość netto w zł		Podatek naliczony w zł
Nabycie towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych	41.	100.000	42. 23.000
Nabycie towarów i usług pozostałych	43.	1.000.000	44. 230.000
D.3. PODATEK NALICZONY – DO ODLICZENIA (w zł)			
Korekta podatku naliczonego od nabycia środków trwałych			45.
Korekta podatku naliczonego od pozostałych nabyci			46.
Korekta podatku naliczonego, o której mowa w art. 89b ust. 1 ustawy			47.
Razem kwota podatku naliczonego do odliczenia Należy wpisać sumę kwot z poz. 40, 42, 44, 45, 46 i 47.			48. 253.000

Korekta faktury przy WNT

Niestety, nie ma żadnych szczególnych przepisów, które odnosiłyby się do sposobu rozliczania dokumentów korygujących do WNT. Pojawiają się zatem wątpliwości, w którym miesiącu rozliczyć te korekty – w tym, w którym wykazano VAT od pierwotnej transakcji, czy może w miesiącu wystawienia dokumentu korygującego (noty debetowej/kredytowej)?

Z wyjaśnień organów podatkowych wynika, że sposób rozliczenia korekty do WNT zależy od okoliczności, jakie spowodowały konieczność dokonania tej korekty (wystawienia faktury/noty korygującej). Jeżeli więc korekta jest wystawiona w związku z uznaniem reklamacji czy obniżeniem ceny w związku z udzieleniem rabatu, to powinna być rozliczona w miesiącu otrzymania tej korekty.

Stanowisko to potwierdził przykładowo dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 12 czerwca 2014 r. (nr IBPP4/443-130/14/LG).

Podobne stanowisko zaprezentował dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 2 lipca 2013 r. (nr IPPP3/443-303/13-2/LK). Stwierdził w niej, że sposób rozliczenia korekty do WNT nie jest uzależniony od tego, czy podatnik wystawia faktury wewnętrzne dokumentujące WNT (i korekty do tych faktur), czy nie (obowiązek wystawiania faktur wewnętrznych istniał jedynie do końca 2012 roku). Obecnie żadne przepisy nie odnoszą się do faktur wewnętrznych, ale wystawianie takich dokumentów nie jest kwestionowane. Dokonanie korekty na bieżąco (czyli w miesiącu otrzymania faktury korygującej) jest właściwe również w przypadku, gdy ostateczna cena za zakupione towary znana jest dopiero po wystawieniu faktury pierwotnej (gdy na fakturze pierwotnej zastosowano cenę szacunkową).

Potwierdził to dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 28 kwietnia 2014 r. (nr ILPP4/443-26/14-4/BA).

Natomiast jeżeli korekta wystawiana jest w związku ze zwrotem towaru, to – powinna być rozliczona w miesiącu dokonania tego zwrotu. Organy podatkowe uznają, że sposób rozliczenia wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w przypadku otrzymania dokumentów korygujących (faktury, noty) uzależniony jest od okoliczności, które spowodowały jej wystawienie. Tym samym, gdy dokonano zwrotu towaru do dostawcy, obniżenie podstawy opodatkowania z tytułu WNT powinno nastąpić w rozliczeniu

za okres, w którym dokonano zwrotu towarów. Tak uznał m.in.: dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 9 lipca 2014 r. (nr IBPP4/443-150/14/PK).

Ważne

W sytuacji gdy korektę wystawiono z powodów błędów ilościowych w dostawie, korektę tę należy rozliczyć w miesiącu rozliczenia pierwotnej transakcji. Podobnie należy postąpić w przypadku, gdy korektę wystawiono z powodu błędnej ceny wykazanej na fakturze pierwotnej.

Jeżeli bowiem wystawione przez dostawcę unijnego faktury (noty) korygujące związane są z pomyłką w cenie, tj. korekty faktur spowodowane są faktem, że pierwotna faktura nieprawidłowo odzwierciedlała stan faktyczny, który istniał już w momencie powstania obowiązku podatkowego z tytułu korygowanej sprzedaży, to podatnik powinien dokonać korekty obrotu i podatku z tytułu WNT w miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy w związku z korygowaną transakcją (co do zasady będzie to miesiąc wystawienia przez dostawcę unijnego faktury pierwotnej), i stosownie skorygować deklarację podatkową za ten miesiąc, stosując kurs waluty odpowiedni dla faktury pierwotnej. Tak uznał dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 25 czerwca 2014 r. (nr IBPP4/443-131/14/LG).

Ważne

Do przeliczenia korekty WNT organy podatkowe nakazują stosować taki kurs waluty, jaki był właściwy dla rozliczenia pierwotnej transakcji.

WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWA DOSTAWA TOWARÓW

Podatnik dokonujący wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów stosuje do jej opodatkowania 0% stawkę VAT. Jednak aby to zrobić, musi posiadać dokumenty potwierdzające fakt wywozu towarów z kraju i dostarczenia ich nabywcy z innego kraju członkowskiego.

Przez wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (WDT) rozumie się wywóz towarów z terytorium kraju (w wykonaniu czynności określonych w art. 7 ustawy o VAT) na terytorium innego niż Polska państwa członkowskiego UE. Aby dana transakcja mogła uzyskać status WDT, nabywca towaru musi być podmiotem (podatnikiem podatku od wartości dodanej bądź osobą prawną nieposiadającą takiego statusu), zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

Ważne

Do WDT dochodzi również wtedy, gdy kontrahentem polskiego podatnika (sprzedawcy) jest podmiot będący podatnikiem podatku od wartości dodanej (lub osobą prawną niebędącą takim podatnikiem), którzy działają w takim charakterze na terytorium innego niż Polska kraju UE – jeżeli przedmiotem dostawy są wyroby akcyzowe, które zostały objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy lub procedurą przemieszczania wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą.

Podobnie rzecz ma się w sytuacji, gdy nabywcą towarów jest inny podmiot niż ww., który działa bądź zamieszkuje w innym kraju UE, a przedmiotem dostawy są nowe środki transportu.

Stosowanie stawki 0% wymaga spełnienia kilku warunków

W wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów stawka VAT wynosi 0% (art. 41 ust. 3 ustawy o VAT). Jest to preferencyjna stawka podatku i prawo do jej zastosowania jest uzależnione od spełnienia wymogów ustawowych.

Warunek 1 – posiadanie przez nabywcę odpowiedniego NIP

Pierwszym warunkiem jest, aby podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacji podatkowej dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej.

Wymogi formalne nie mogą przesądzać o pozbawieniu podatnika, który spełnił warunki materialne do uznania dostawy za WDT, prawa do zastosowania stawki 0%”. Tak orzekł WSA w Warszawie w sprawie o sygn. akt III SA/Wa 600/10.

Spór w powyższej sprawie dotyczył kwestii, czy podatnik może zastosować stawkę 0% VAT z tytułu WDT, mimo że w momencie jej wykonania nie spełnił warunku ustalonego w dyspozycji art. 42 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, czyli nie był zarejestrowanym podatnikiem VAT UE. Fakt wykonania dostawy dla podatnika z innego państwa członkowskiego nie był kwestionowany i nie budził wątpliwości żadnego z organów podatkowych w trakcie kontroli podatkowych i postępowania podatkowego.

Sąd wskazał, że wprost z brzmienia art. 13 ust. 6 ustawy o VAT wynika, iż za WDT należy uznać także dostawę wykonaną przez podatnika, który w momencie wykonania tej dostawy nie był zarejestrowany, zgodnie z treścią art. 97 ust. 1 i 9 ustawy o VAT, jako podatnik VAT UE i obowiązku rejestracji dopełnił po wykonaniu dostawy, a także spełnił pozostałe warunki do uznania dostawy za WDT.

Jeżeli zatem fakt dokonania WDT jest bezsporny, zasada neutralności podatkowej wymaga, by zwolnienie z VAT (zastosowanie stawki 0%) zostało

przyznane w razie spełnienia przesłanek merytorycznych, nawet jeśli podatnik pominął pewne wymogi formalne. Inaczej byłoby jedynie w przypadku, gdyby naruszenie tych wymogów formalnych uniemożliwiło przedstawienie przekonującego dowodu spełnienia przesłanek merytorycznych.

Ważne

Z treści dyrektywy unijnej wynika, że do uznania dostawy, która wystąpiła w rzeczywistości za WDT, konieczne jest wyłącznie:

- **przejęcie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel,**
- **przemieszczenie towaru pomiędzy dwoma państwami członkowskimi,**
- **posiadanie statusu podatnika przez strony transakcji.**

Spełnienie ww. warunków materialno-prawnych pozwala na zachowanie neutralności opodatkowania VAT, co jest podstawową zasadą podatku od wartości dodanej.

Jednak NSA w sprawie o sygn. akt I FSK 1153/09 orzekł, iż uprawnienie do stosowania 0% stawki VAT z tytułu WDT uzależnione jest od tego, czy nabywca ma ważny i właściwy numer identyfikacyjny VAT UE. Zdaniem sądu podatnik powinien dołożyć należytej staranności przy wyborze i sprawdzeniu swojego kontrahenta.

Dodatkowo w ww. orzeczeniu sąd wskazał, że za prawidłowe należy stanowisko, zgodnie z którym numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrz-wspólnotowych jest właściwy i ważny, gdy jest przypisany do konkretnego podmiotu prawa podatkowego, który używa go jako właściwy, wywołując za jego pomocą skutki prawne.

Ważne

Nie można zatem uznać, że podatnik spełnia warunki do zastosowania stawki 0%, jeśli nawet wywiózł towar z kraju i dostarczył go do podmiotu w innym kraju UE, jeśli odbiorcami tych towarów byli nieznani nabywcy, którzy nie posługiwali się właściwymi i ważnymi numerami identyfikacyjnymi dla transakcji wewnątrz-wspólnotowych.

Warunek 2 – posiadanie przez podatnika dowodów wywozu towaru z kraju

Drugim warunkiem jest posiadanie przez podatnika w swojej dokumentacji (przed upływem terminu do złożenia deklaracji za dany okres rozliczeniowy) dowodów, że towary będące przedmiotem WDT zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium innego państwa członkowskiego.

Jeżeli u podatnika dokonującego WDT i rozliczającego się za okresy miesięczne warunek ten nie został spełniony przed upływem terminu do złożenia deklaracji miesięcznej, nie wykazuje się tej dostawy w ewidencji i deklaracji za ten okres. Wykazuje on natomiast tę dostawę w ewidencji i deklaracji za kolejny (po tym następnym okresie rozliczeniowym) okres rozliczeniowy ze stawką właściwą dla dostawy danego towaru na terenie kraju. Dzieje się tak, jeśli przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za ten następny okres rozliczeniowy nie posiada dowodów, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju. Regulacje te mają odpowiednie zastosowanie również do podatników rozliczających się kwartalnie.

Ważne

Otrzymanie dowodów dostarczenia towaru po rozliczeniu danej transakcji jako dostawy krajowej upoważnia podatnika do wykazania tej WDT ze stawką 0% w ewidencji (a co za tym idzie także i w deklaracji) za ten okres rozliczeniowy, w którym dostawa została dokonana. Należy wówczas oczywiście skorygować deklarację i informację podsumowującą za ten okres.

Dowody potwierdzające wywóz towarów

Dowodami, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju, są dokumenty, które łącznie powinny potwierdzać dostarczenie towarów do nabywcy, a mianowicie:

- dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika odpowiedzialnego za wywóz towarów, z których jednoznacznie wynika, że towary zostały dostarczone do miejsca przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego,
- specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku.

Ważne

Podkreślić należy, że chociaż ustawa o VAT wylicza dokumenty, które powinny potwierdzać fakt dokonania dostawy, to jednak nie oznacza to, że podatnik nie może dowodzić faktu dokonania dostawy za pomocą innych dowodów.

Powyższe dokumenty powinny być wystarczające do przeprowadzenia dowodu w zakresie wywozu towarów poza terytorium Polski, w przypadku gdy przewóz towarów jest zlecany podmiotowi trzeciemu, czyli przewoźnikowi (spedytorowi) odpowiedzialnemu za wywóz towarów z terytorium kraju, kiedy następuje sformalizowane przejęcie przez niego towarów od dostawcy.

Należy jednak zwrócić uwagę, że z treści art. 42 ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT wynika, że sam dokument przewozowy (najczęściej wtórnik, kopia) listu przewozowego, jakim dysponuje dostawca (nadawca towaru), nie jest wystarczającym dowodem wywozu towaru z terytorium Polski, jeśli nie wynika z niego, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju. Nie określono przy tym formy takiego potwierdzenia na liście przewozowym oraz trybu jego uzyskiwania. Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie uszczegóławiają, co należy rozumieć przez dokumenty przewozowe. Wtedy należy sięgnąć do przepisów regulujących zasady poszczególnych rodzajów transportu.

Ważne

Dokument przewozowy to przede wszystkim list przewozowy. Jest to dokument określający warunki umowy o przewóz przesyłek towarowych. W zależności od rodzaju transportu może to być: Międzynarodowy Kolejowy List Przewozowy (CIM) lub Umowa o Międzynarodowej Komunikacji Towarowej (SMGS), które są dokumentami stwierdzającymi zawarcie z koleją umowy o przewóz, Międzynarodowy Samochodowy List Przewozowy (CMR) stwierdzający fakt zawarcia umowy o przewóz drogowy oraz Międzynarodowy Lotniczy List Przewozowy (AWB), który stwierdza zawarcie umowy o przewóz w transporcie lotniczym. Wszystkie te dokumenty stanowią jedynie dowód zawarcia umowy przewozu, warunków umowy oraz przyjęcia towaru przez przewoźnika, a nie stanowią – w przypadku kopii posiadanej przez dostawcę (nadawcę towaru) – jednoznacznego dowodu jego dostarczenia odbiorcy w innym kraju.

Konwencja o umowie międzynarodowego przewozu drogowego towarów (CMR) wymaga wystawienia 3 oryginalnych egzemplarzy listu przewozowego, a mianowicie:

- oryginał – dla przewoźnika, wydawany jest odbiorcy,
 - oryginał (grzbiet) – dla przewoźnika, zostaje w stacji nadania,
 - oryginał (ceduła) – dla przewoźnika, służy do pokwitowania odbioru,
 - wtórnik (kopia) – dla nadawcy
- nadawca (dostawca towaru) samym takim dokumentem przewozowym (kopią) nie jest w stanie wykazać faktu, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju (Polski), gdyż pokwitowanie odbioru towaru przez nabywcę następuje jedynie na cedule przewoźnika, która stanowi dla niego, a nie dla nadawcy, dowód doręczenia towarów.

Również potwierdzenie dostarczenia towaru na liście przewozowym nie jest w żaden sposób określone, co powoduje u podatników niepewność, co do wystarczającej formy takiego potwierdzenia oraz trybu jego uzyskania na takim dokumencie przewozowym.

NSA w uchwale 7 sędziów z 11 października 2010 r. (sygn. akt I FPS 1/10) uznał za wyraz nadmiernego formalizmu w dowodzeniu dokonania WDT żądanie posiadania przez podatnika dokumentu potwierdzającego przyjęcie przez nabywcę towaru na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju. W konsekwencji przepis ten uchylono.

Dlatego też obecnie interpretując art. 42 ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT, w którym wymaga się posiadania przez podatnika dokumentu przewozowego otrzymanego od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju, z którego jednoznacznie wynika, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia na terytorium innego państwa, nie można żądać od podatnika, aby na dokumencie przewozowym posiadał potwierdzenie przyjęcia przez nabywcę towaru (na terytorium innego państwa członkowskiego). Oznaczałoby to, że mimo uchylenia jako zbyt rygorystycznego art. 42 ust. 3 pkt 4 ustawy jego norma byłaby – w następstwie takiej wykładni art. 42 ust. 3 pkt 1 ustawy – w dalszym ciągu obowiązująca. Ta negatywna konkluzja nie wskazuje jednak, jaką formę na dokumencie przewozowym powinno przybrać jednoznaczne potwierdzenie takiego faktu.

Wywóz towaru przez dostawcę

Inaczej natomiast sytuacja będzie wyglądała w przypadku, gdy wywozu towarów, będących przedmiotem WDT, dokonuje bezpośrednio podatnik będący dostawcą towaru lub jego nabywca, przy użyciu własnego środka

transportu podatnika lub nabywcy. Wtedy możliwość zastosowania stawki 0% nie może być uzależniona od posiadania przez dostawcę dokumentu przewozowego przewoźnika (spedytora). W takiej sytuacji w art. 42 ust. 4 ustawy o VAT postanowiono, że WDT jest opodatkowane stawką 0%, gdy podatnik oprócz kopii faktury oraz specyfikacji poszczególnych sztuk ładunku posiada dokument zawierający co najmniej:

- imię i nazwisko lub nazwę oraz adres siedziby lub miejsca zamieszkania podatnika dokonującego WDT oraz nabywcy tych towarów;
- adres, pod który są przewożone towary, w przypadku gdy jest inny niż adres siedziby lub miejsca zamieszkania nabywcy;
- określenie towarów i ich ilości;
- potwierdzenie przyjęcia towarów przez nabywcę do miejsc, siedziby lub miejsca zamieszkania nabywcy, albo inny adres, pod który są przewożone towary, znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju (Polski);
- rodzaj oraz numer rejestracyjny środka transportu, którym są wywożone towary, lub numer lotu – w przypadku gdy towary przewożone są środkami transportu lotniczego.

Również i w tym przypadku ustawa o VAT nie precyzuje trybu sporządzenia takiego dokumentu oraz formy uzyskania potwierdzenia przyjęcia towarów przez nabywcę. Dodatkowo z przepisu art. 42 ust. 11 ustawy o VAT wynika, że w przypadku gdy dokumenty, o których mowa w ust. 3–5, nie potwierdzają jednoznacznie dostarczenia do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju towarów, dowodami, o których mowa w ust. 1 pkt 2, mogą być również inne dokumenty wskazujące, że nastąpiła dostawa wewnątrzwspólnotowa. Są nimi 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;
- dowód potwierdzający przyjęcie przez nabywcę towaru na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

Wywóz towarów można udowadniać na wiele sposobów

We wspomnianej wcześniej uchwale NSA z 11 października 2010 r. o sygn. akt I FPS 1/10 (która choć odnosiła się do poprzedniego stanu prawnego – to

jednak kształtuje także obecną linię interpretacyjną) sąd stwierdził, że przystępując do określenia wzajemnej relacji – na tle wykładni gramatycznej – przepisów art. 42 ust. 3, 4 i 11 ustawy o VAT, stwierdzić należy, że samo brzmienie art. 42 ust. 3 i 4 ustawy wskazuje tylko na podstawowy katalog dokumentów potwierdzających dokonanie wywozu towarów i ich dostawę na terytorium innego państwa członkowskiego, który może być uzupełniony dodatkowymi dokumentami określonymi w art. 42 ust. 11 ustawy.

Przepisy wskazują podatnikom rodzaje tych dokumentów, których posiadanie powinno gwarantować im bezpieczne stosowanie tej stawki preferencyjnej w dostawach wewnątrzwspólnotowych. Określenie to dalekie jest od precyzji.

Należy jednak pamiętać, że art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej postuluje zasadę otwartego sytemu środków dowodowych. Ordynacja podatkowa nie wprowadza hierarchii mocy dowodowej poszczególnych środków dowodowych, z pewnymi niemającymi tu zastosowania wyjątkami.

Ważne

Niedopuszczalne jest stosowanie formalnej teorii dowodów poprzez twierdzenie, że daną okoliczność można udowodnić wyłącznie określonymi środkami dowodowymi. Zgodnie z art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Decydujące bowiem jest wykrycie prawdy materialnej, aby czynności podatnika zostały opodatkowane z uwzględnieniem ich obiektywnych cech.

W przepisach art. 42 ust. 3 i 4 ustawy o VAT następuje ustawowe określenie dokumentów dowodzących, że towary będące przedmiotem WDT zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju. Jednak z uwagi na treść art. 42 ust. 11 ustawy o VAT tę okoliczność można udowadniać także innymi – nie tylko wymienionymi w tym przepisie dowodami.

Zasady stosowania stawki 0% w prawie unijnym

W kwestii warunków co do możliwości zastosowania stawki 0% przy WDT wielokrotnie wypowiadał się TSUE w orzeczeniach z 27 września 2007 r. w sprawie o sygn. akt C-409/04 *Teleos plc i in. przeciwko Commissioners of Customs & Excise* oraz w sprawie C-146/05 *Albert Collée przeciwko Finanzamt Limburg an der Lahn*, a także pośrednio w sprawie C-184/05 *Twoh International BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën* – w których przedstawiono

istotę WDT oraz zasady stosowania do tej czynności zwolnienia od podatku (stawki 0%), w tym wymogi spełnienia stosownych warunków formalnych. Z orzeczeń tych wynika, że:

- Zwolnienie od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej (stosowanie stawki 0%) znajduje zastosowanie tylko wtedy, gdy prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę i gdy dostawca ustali, że towar ten został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego oraz że w wyniku wysyłki lub transportu fizycznie opuścił terytorium państwa członkowskiego dostawy.

- Przepisy zobowiązujące podatnika do dostarczenia przekonującego dowodu na to, że towary fizycznie opuściły państwo członkowskie dostawy nie mogą wykraczać poza to, co jest niezbędne do realizacji tego celu, co oznacza, że muszą uwzględniać zasadę proporcjonalności. W szczególności przepisy nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność VAT, stanowiącą podstawową zasadę wspólnego systemu VAT, ustanowionego przez przepisy wspólnotowe w tej dziedzinie.

- Przepis krajowy, który w istocie uzależnia prawo do zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej (zastosowania 0% stawki VAT) od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając wymogów merytorycznych, a w szczególności nie biorąc pod uwagę kwestii, czy zostały one spełnione – wykracza poza to, co jest niezbędne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku. Czynności powinny być bowiem opodatkowane z uwzględnieniem ich obiektywnych cech.

- Jeżeli fakt dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej jest bezsporny, zasada neutralności podatkowej wymaga, by zwolnienie od VAT (stosowanie stawki 0%) zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek merytorycznych, nawet jeśli podatnik pominął pewne wymogi formalne. Inaczej byłoby jedynie w przypadku, gdyby naruszenie tych wymogów formalnych uniemożliwiło przedstawienie przekonującego dowodu spełnienia przesłanek merytorycznych.

Warto sprawdzić kontrahenta unijnego

Jak wynika z art. 97 ust. 17 ustawy o VAT, na wniosek zainteresowanego biuro wymiany informacji o VAT lub naczelnik urzędu skarbowego potwierdza zidentyfikowanie określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju. Zainteresowanym może być zarówno sam podatnik, jak i osoba prawna, która nie jest takim podatnikiem, mający interes prawny w złożeniu wniosku. Wniosek taki może być złożony na piśmie, faksem, telefonicznie albo pocztą elektroniczną.

Podatnik, składając wniosek, powinien podać swoje dane: NIP, nazwę firmy lub imię i nazwisko, adres oraz dane kontrahenta (lub kontrahentów, ponieważ można zapytać od razu o kilku), numer VAT nadany w innym państwie członkowskim, ewentualnie nazwisko lub nazwę firmy i adres. Składając wniosek, należy podać dzień, na który mają obowiązywać informacje o podmiocie, o który pytamy. Dniem tym najczęściej będzie dzień dokonania dostawy, wtedy to kontrahent podatnika powinien mieć ważny numer identyfikacyjny. Wszystkie nazwy, dane podmiotu, o który pytamy, należy podać zgodnie z dokumentami rejestracyjnymi tego podmiotu, bez własnych skrótów, zwracając uwagę na alfabet poszczególnych państw i pisownię nazw podmiotu.

Ważne

Ministerstwo Finansów opracowało specjalny wzór wniosku – VAT-ID – wniosek o potwierdzenie zidentyfikowania podmiotów z terytorium państw członkowskich Wspólnoty Europejskiej na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych – dostępny na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.

Podatnik w odpowiedzi może uzyskać następujące informacje:

- dane identyfikacyjne zgodne, numer VAT aktywny lub
- numer VAT aktywny, dane identyfikacyjne niezgodne, lub
- numer VAT nieaktywny, brak możliwości identyfikacji danych.

Biuro informacji lub naczelnik urzędu skarbowego jedynie potwierdzi dane zawarte we wniosku, a nie poda informacji o kontrahencie, których podatnik nie zna. Będą to dane o podmiocie na dzień przez podatnika wskazany we wniosku.

W wyroku wydanym w sprawie o sygn. akt I SA/Op 282/09, WSA w Opolu stwierdził, że podatnik, któremu na wniosek złożony w trybie art. 97 ust. 17 ustawy o VAT biuro wymiany informacji o VAT lub naczelnik urzędu skarbowego potwierdziło (na ściśle wskazaną we wniosku datę) zidentyfikowanie podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych – zachowuje nadal prawo do rozliczenia dostawy towarów jako WDT i zastosowania do niej (po spełnieniu przewidzianych warunków) stawki 0%.

Prawo do stawki 0% podatnik ma nawet wówczas, gdy w wyniku dokonania późniejszego zaktualizowania danych w europejskim systemie – VAT *Exchange Information System* (VIES) okaże się, iż w rzeczywistości podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy nieposiadającego już wówczas ważnego

numeru identyfikacyjnego dla transakcji wewnątrzwspólnotowych. Warunkiem do skorzystania z tego prawa jest jednakże wykazanie, że dokonując dostawy, podatnik działał w dobrej wierze, czyli nie był w posiadaniu wiedzy o nieaktualności informacji udzielonej mu przez organy o zidentyfikowanie podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych, lub też nie mógł z łatwością przy istnieniu powiązań personalnych, kapitałowych czy osobistych wiedzą taką dysponować.

Podatnik nie musi każdorazowo występować o potwierdzenie statusu kontrahenta

Także NSA rozpatrywał kwestię potwierdzania statusu nabywcy. W wyroku z 23 listopada 2012 r. (sygn. akt I FSK 2178/11) NSA stwierdził, że w przypadku postępowania podatkowego, w ramach którego organy kwestionują prawo do zastosowania 0% stawki VAT do WDT dokonanego z podmiotem zagranicznym ze względu na nieaktywny NIP tego kontrahenta – w pierwszej kolejności organ powinien badać kwestie faktyczne, tj. czy transakcje te w ogóle nastąpiły. Dopiero w następnej kolejności powinno badać się aspekty formalne sprawy.

Zdaniem NSA wymóg, aby podatnik każdorazowo zwracał się do organu podatkowego w trybie art. 97 ust. 17 ustawy o VAT o potwierdzenie zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych, stanowi naruszenie zasady proporcjonalności.

Podstawa opodatkowania przy WDT

Przepisy ustawy o VAT nie określają w odmienny sposób zasad ustalania podstawy opodatkowania dla WDT. Zatem należy odwołać się do zasad ogólnych. Jak wynika z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dostawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy 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.

Należy pamiętać, iż za WDT uznaje się również (zasadniczo) przemieszczenie przez podatnika (lub na jego rzecz) towarów należących do jego

przedsiębiorstwa z terytorium kraju na terytorium innego państwa członkowskiego, które mają służyć działalności gospodarczej tego podatnika.

W tym przypadku podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów (netto), a gdy nie ma ceny nabycia – koszt wytworzenia – określone w momencie dostawy tych towarów.

Ważne

Podstawę opodatkowania zmniejsza się o kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen, wartość zwróconych towarów i opakowań, zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło, oraz wartość zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze.

Przeliczanie kwot wyrażonych w walutach obcych

Jak wynika z art. 31a ust. 1 ustawy o VAT, w przypadku gdy kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone w walucie obcej, przeliczenia na złote, co do zasady, 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.

Obowiązek podatkowy przy WDT

Stosownie do art. 20 ust. 1 ustawy o VAT w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury jednak nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy.

W przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów wykonywanej w sposób ciągły przez okres dłuższy niż miesiąc, uważa się ją za dokonaną z upływem każdego miesiąca do czasu zakończenia dokonywania dostaw tych towarów.

Przykład:

Wykrywanie obowiązku podatkowego w WDT

W dniu 12 września podatnik wykonał WDT do kontrahenta we Francji, który podał numer nadany dla transakcji wewnątrzwspólnotowych (FR). W sytuacji gdy podatnik nie wystawił faktury VAT, obowiązek podatkowy powstanie 15 października i dostawa ta powinna zostać wykazana w deklaracji składanej za ten miesiąc. Jeśli jednak podatnik wystawił fakturę w dniu dostawy (12 września), to wówczas obowiązek podatkowy powstał tego dnia. Dostawa powinna być więc wykazana w deklaracji składanej za wrzesień. Natomiast w sytuacji gdy dostawa następuje 12 września, a faktura jest wystawiona np. 2 października, to obowiązek podatkowy powstaje w dniu wystawienia faktury (2 października), zatem dostawa ta powinna zostać wykazana w deklaracji składanej za ten miesiąc.

Zaliczka z tytułu WDT bez VAT

Przy zaliczce na poczet WDT obowiązek podatkowy nie wystąpi. Związane jest to z uchYLENIEM ust. 3 w art. 20 ustawy o VAT. Co za tym idzie, podatnik nie wystawia faktury zaliczkowej. Zgodnie z obowiązującymi obecnie przepisami otrzymanie zaliczki do transakcji wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów nie rodzi obowiązku podatkowego w VAT. Co za tym idzie, polski podatnik nie musi (a nawet dla bezpieczeństwa nie powinien) dokumentować wpływu środków pieniężnych fakturą zaliczkową.

Skutki niedopełnienia obowiązków aktualizacyjnych

Należy również pamiętać, że podatnicy dokonujący pierwszy raz wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów muszą aktualizować zgłoszenie rejestracyjne VAT-R, ponieważ zgodnie z art. 96 ust. 12 stawy o VAT, jeżeli dane zawarte w zgłoszeniu rejestracyjnym ulegną zmianie, podatnik jest obowiązany zgłosić zmianę do naczelnika urzędu skarbowego w terminie 7 dni, licząc od dnia, w którym nastąpiła zmiana.

W przypadku niespełnienia tego obowiązku podatnik powinien niezwłocznie złożyć aktualizację zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R. Problematyczne okazać się może określenie daty rozpoczęcia wykonywania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów – wydaje się, że dokonując aktualizacji, powinniśmy wskazać w części C.3 rubryka 62 zgłoszenia rzeczywistą (przeszłą) datę, a nie datę złożenia aktualizacji.

Jednak niedopełnienie obowiązku terminowej aktualizacji zgłoszenia rejestrującego VAT-R stanowi – zgodnie z art. 81 § 1 pkt 1 Kodeksu karnego skarbowego wykroczenie skarbowe, podlegające karze grzywny. W związku z tym wraz z aktualizacją zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R należy złożyć czynny żal.

Prawidłowość tego stanowiska potwierdził dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 21 czerwca 2011 r. (nr ILPP1/443-528/11-4/KG). Organ podatkowy stwierdził, że obowiązek zgłoszenia rejestracyjnego jest wymogiem formalnym, niekreującym statusu podatnika. Jeśli nie złożył on zgłoszenia rejestracyjnego w obowiązującym terminie, może to zrobić również w terminie późniejszym.

Brak zgłoszenia a stawka 0%

Najpoważniejszą konsekwencję niedokonania aktualizacji VAT-R w przypadku rozpoczęcia wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów – jest wątpliwość odnośnie do prawa do zastosowania 0% stawki. Należy jednak pamiętać, że obowiązek zgłoszenia rejestracyjnego jest wymogiem formalnym, niekreującym statusu podatnika. W związku z tym podatnikowi pomimo niespełnienia ww. obowiązku aktualizacyjnego przysługuje prawo do zastosowania 0% stawki VAT podczas wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

Potwierdził to dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 29 listopada 2011 r. (nr ITPP2/443-1234/11/AK). Organ podatkowy uznał, że jeżeli fakt dokonania WDT jest bezsporny, to zasada neutralności podatkowej wymaga, by zwolnienie od VAT (w Polsce – stawka 0%) zostało zachowane, nawet jeżeli podatnik nie dopełnił formalnego wymogu rejestracji i nie posiada ważnego numeru VAT poprzedzonego prefiksem PL.

Podstawa prawna:

Art. 13, art. 19a, art. 29a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.).

Maksymilian Nowicki

prawnik, ekspert z zakresu VAT

Piotr Kłós

prawnik specjalizujący się w prawie podatkowym

Najszybszy sposób na bezbłędne rozliczenia VAT

- Najnowsze zmiany w VAT
- Praktyczne skutki wprowadzanych zmian
- Gotowe rozwiązania rzeczywistych problemów

Telefoniczne
pogotowie księgowo

Archiwum
online

Pytanie
do eksperta

E-wydanie
publikacji

Serwis
e-mailowy

Czerwiec 2016 nr 93 ISSN 2391-4130

DORADCA VAT

NAJSZYBSZY SPOŚÓB NA BEZBŁĘDNE ROZLICZANIE VAT

Temat miesiąca
Zobacz, w jakich sytuacjach nie możesz odliczać VAT

Rafał Kuciński
prawnik, specjalista
z zakresu VAT

Jako czynny podatnik VAT możesz odliczać podatek, czy nawet wyłączenie. Poznaj sytuacje, w których

Actualności

- Pełnomocnik nie dostanie zwrotu VAT od strony przegranej** 12
- Relacja z dyżuru eksperta** 14
- Obrót wewnątrzwspólnotowy i transgraniczny**
- Dowiedz się, czy opłaca Ci się otworzyć magazyn konsygnacyjny** 29
- Podstawa opodatkowania**
- Wystawienie faktury korygującej może wpływać na wysokość podatku** 38
- VAT w branżach**
- Jeśli kupiłeś za granicą oprogramowanie – musisz rozliczyć VAT** 41
- Ściągawka podatnika**
- Fiskus zwiększa kontrole skarbowe w hurtowniach** 44

Poznaj ju

Komisja E

określenie

systemu V

Sprawdź,

Jeśli znis

Jeżeli utra

to nie mas

przyczynić

skorygowe

Sprawdź

musisz r

Moment w

może być

jest podpis

finansów v

stanowisk

Odpowiedzi ekspertów

- Paragon imienny możesz niekiedy uznać za fakturę** 17
- Odsprzedaż abonentów medycznych pracownikom musisz opodatkować** 18
- Jeśli odstępniak pracownikom sprzęt** 20

Temat miesiąca

Rafał Kuciński – czerwiec 2016, nr 93

DORADCA VAT

NAJSZYBSZY SPOŚÓB NA BEZBŁĘDNE ROZLICZANIE VAT

Temat miesiąca

Rafał Kuciński – czerwiec 2016, nr 93

Odpowiedzi ekspertów

- Paragon imienny możesz niekiedy uznać za fakturę** 17
- Odsprzedaż abonentów medycznych pracownikom musisz opodatkować** 18
- Jeśli odstępniak pracownikom sprzęt** 20

Actualności

- Pełnomocnik nie dostanie zwrotu VAT od strony przegranej** 12
- Relacja z dyżuru eksperta** 14
- Obrót wewnątrzwspólnotowy i transgraniczny**
- Dowiedz się, czy opłaca Ci się otworzyć magazyn konsygnacyjny** 29
- Podstawa opodatkowania**
- Wystawienie faktury korygującej może wpływać na wysokość podatku** 38
- VAT w branżach**
- Jeśli kupiłeś za granicą oprogramowanie – musisz rozliczyć VAT** 41
- Ściągawka podatnika**
- Fiskus zwiększa kontrole skarbowe w hurtowniach** 44

Poznaj ju

Komisja E

określenie

systemu V

Sprawdź,

Jeśli znis

Jeżeli utra

to nie mas

przyczynić

skorygowe

Sprawdź

musisz r

Moment w

może być

jest podpis

finansów v

stanowisk

Odpowiedzi ekspertów

- Paragon imienny możesz niekiedy uznać za fakturę** 17
- Odsprzedaż abonentów medycznych pracownikom musisz opodatkować** 18
- Jeśli odstępniak pracownikom sprzęt** 20

Zamów na www.doradcavat.wip.pl
lub pod nr. tel. 22 518 29 29

1VA0012
ISBN 978-83-269-5164-0