



Transakcje transgraniczne. Ujęcie podatkowe i bilansowe

Przejdź do produktu na ksiegarnia.beck.pl

Piotr Kępisty

Rozdział I. Zagadnienia wprowadzające – ustalenie rodzaju dokonywanej transakcji międzynarodowej

1. Ustalenie rodzaju dokonywanej transakcji międzynarodowej

Podstawowym wyzwaniem, przed jakim staje podatnik planujący lub rozliczający transakcję międzynarodową, jest rozstrzygnięcie, z którą z nich właściwie ma do czynienia.

Z perspektywy przepisów VATU w obrocie międzynarodowym można wyróżnić aż 11 typów transakcji:

- 1) wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (WDT),
- 2) wewnątrzwspólnotową sprzedaż towarów na odległość (WSTO),
- 3) sprzedaż na odległość towarów importowanych (SOTI),
- 4) eksport towarów,
- 5) dostawę z montażem (wykazywaną jako dostawa poza terytorium kraju),
- 6) dostawę poza terytorium kraju,
- 7) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT),
- 8) import towarów,
- 9) odwrotne obciążenie z art. 17 ust. 1 pkt 5 VATU,
- 10) eksport usług,
- 11) import usług.

Wybór odpowiedniego typu transakcji spośród takiej liczby w pewnych sytuacjach jest problematyczny. Można jednak uprościć ten proces, grupując je według łączących je cech.

W pierwszej kolejności warto rozróżnić, czy czynność stanowi dostawę towarów albo świadczenie usług. Jeżeli podatnik ma do czynienia z transakcją towarową, to w kolejnym kroku powinien zweryfikować, czy jest to transakcja sprzedażowa, czy zakupowa. Na koniec warto jeszcze pogrupować transakcje towarowe według sposobu realizowania dostaw.

Właściwą identyfikację transakcji oraz ich prawidłowe rozliczenie i udokumentowanie ułatwi niniejsza książka.

2. Weryfikacja, czy czynność stanowi dostawę towarów albo świadczenie usług

Punktem wyjścia przy rozliczaniu transakcji w obrocie międzynarodowym jest ustalenie, czy czynność stanowi dostawę towarów, czy świadczenie usług.

Przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (art. 7 ust. 1 VATU). Świadczenie usług stanowi natomiast każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów (art. 8 ust. 1 VATU).

Niestety już na tym etapie podatnik może mieć problemy. Często bowiem realizowane są świadczenia kompleksowe, w przypadku których dochodzi zarówno do przekazania własności towarów, jak i wykonania usług. Przykładem może być usługa budowlano-montażowa, w ramach której wykonawca zapewnia również materiały. Często w takich przypadkach pojawiają się wątpliwości, czy należy kwalifikować świadczenie jako kompleksowe wykonanie usługi, dostawę towarów, czy też dwa odrębne od siebie świadczenia.

Innym przykładem jest dostawa z montażem. W takim przypadku dostawca sprzedaje towar i zapewnia jego montaż. Z perspektywy przepisów VATU taką transakcję traktuje się jako dostawę towarów (świadczenie kompleksowe obejmujące zarówno dostawę towarów, jak i czynności montażowe). Zatem już samo określenie charakteru transakcji jako dostawy towarów albo świadczenia usług może stanowić spore wyzwanie.

Poniżej przedstawiamy wizualizację czynności w podziale na transakcje towarowe i usługowe.



Źródło: <https://zrozumvat.pl/>

Założmy jednak, że podatnik rozstrzygnął, czy ma do czynienia z transakcją towarową, czy usługową. Wtedy powinien ustalić, z jakim rodzajem transakcji towarowej lub usługowej ma do czynienia.

3. Transakcje towarowe

W przypadku transakcji towarowych warto uwzględnić podział na transakcje sprzedażowe i zakupowe.

Do transakcji towarowych sprzedażowych zaliczymy:

- 1) wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (WDT),
- 2) wewnątrzwspólnotową sprzedaż towarów na odległość (WSTO),
- 3) sprzedaż na odległość towarów importowanych (SOTI),
- 4) eksport towarów,
- 5) dostawę z montażem,
- 6) dostawę poza terytorium kraju.

Jako transakcje towarowe zakupowe potraktujemy natomiast:

- 1) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT),
- 2) import towarów¹,
- 3) odwrotne obciążenie z art. 17 ust. 1 pkt 5 VATU.

Wizualizację takiego podziału przedstawiamy na poniższym rysunku.



Źródło: <https://zrozumvat.pl/>

3.1. Transakcje towarowe sprzedażowe

W obrębie transakcji towarowych sprzedażowych można wyróżnić 6 typów transakcji międzynarodowych. Dla uproszczenia warto jednak dokonać dodatkowego podziału, według sposobu, w jaki jest realizowana dostawa towarów.

¹ Należy pamiętać, że import towarów może również wystąpić bez transakcji zakupowej. Na mocy art. 2 pkt 7 VATU przez import towarów rozumie się bowiem przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium UE.

Chodzi o sytuacje, gdy w ramach dostawy dochodzi do:

- 1) wywozu towarów z Polski do innego państwa UE,
- 2) transportu towarów z Polski do państwa spoza UE,
- 3) sprzedaży towarów znajdujących się poza Polską,
- 4) transportu towarów spoza UE do państwa w UE.

Wizualizację takiego podziału przedstawiamy na poniższym rysunku.



Źródło: <https://zrozumvat.pl/>

3.1.1. Dostawa towarów, w ramach której dochodzi do wywozu towarów z Polski do innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej

Jeżeli transakcja polega na wywozie towarów z Polski do innego państwa UE (np. Niemiec), to może ona stanowić:

- 1) dostawę z montażem,
- 2) wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (WDT),
- 3) wewnątrzwspólnotową sprzedaż towarów na odległość (WSTO).

W pierwszej kolejności należy zweryfikować, czy transakcja nie stanowi dostawy z montażem.

W VATU nie zdefiniowano, czym jest dostawa z montażem. Odnosi się do niej jedynie art. 22 ust. 1 pkt 2 VATU. W świetle tej regulacji miejscem dostawy towarów jest – w przypadku towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz – miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane. Nie uznaje się za instalację lub montaż prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem.

Jak wskazał Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 29.12.2022 r. (0114-KDI-P1-2.4012.408.2022.2.RD, Legalis), jako „proste czynności” należy rozumieć działa-

nia umożliwiające funkcjonowanie danego towaru/sprzętu, które potencjalny nabywca mógłby wykonać we własnym zakresie. Zatem za montaż lub instalację należy uznać takie czynności, które wymagają specjalistycznej wiedzy i umiejętności znanych przede wszystkim dostawcy montowanego lub instalowanego towaru/sprzętu.

W stanie faktycznym ww. interpretacji prace montażowe polegały w szczególności na umieszczeniu modułów wymienników ciepła po kolei do kanałów systemu, do których zostały odpowiednio zamontowane oraz uszczelnione. Podczas montażu zainstalowano również urządzenia czyszczące nad modułami i dostosowano je do lokalnych warunków. Zakres prac instalacyjnych został określony w ścisły sposób przez Spółkę w przekazanych podwykonawcy wytycznych montażowych. Podwykonawca był odpowiedzialny za prawidłowe i profesjonalne wykonanie prac. Prace montażowe wymagały specjalistycznej wiedzy, chociażby w zakresie spawalnictwa, obsługi dźwigu itp. Montaż mógł zostać wykonany wyłącznie przez podmioty posiadające odpowiednie umiejętności oraz maszyny.

W interpretacji indywidualnej z 9.7.2021 r. (0112-KDIL1-3.4012.149.2021.2.AKR) Dyrektor KIS uznał za dostawę z montażem czynności obejmujące dostawę maszyny oraz usunięcie powłoki zewnętrznej, sprawdzenie podłączenia maszyny do sieci elektrycznej i do instalacji powietrza, poddanie maszyny odpowiednim pomiarom, sprawdzenie poprawności jej wykonania, kalibrację maszyny, wprowadzenie do urządzeń specjalnego kodu aktywacyjnego umożliwiającego ich uruchomienie oraz próbne uruchomienie.

Jeżeli podatnik realizuje dostawę z montażem, to nie rozpoznaje WDT ani WSTO. W takim przypadku dostawa podlega opodatkowaniu w państwie, w którym odbywa się montaż towarów. W celu określenia swoich obowiązków podatnik powinien przeanalizować przepisy obowiązujące w tym państwie UE². Może z nich wynikać, że zobowiązany do rozliczenia podatku od wartości dodanej jest:

- 1) nabywca towarów [jeżeli państwo to skorzystało z opcji przewidzianej w art. 194 dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L z 2006 r. poz. 347, s. 1)],
- 2) dostawca towarów (co może obligować podatnika dokonującego dostawy do rejestracji w tym państwie do celów podatku od wartości dodanej).

Mimo że dostawa jest opodatkowana poza Polską, to może jednak podlegać wykazaniu w JPK jako dostawa towarów poza terytorium kraju. Obowiązek ten zaistnieje, jeżeli w związku z realizacją dostawy podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego³.

Więcej informacji na temat dostawy z montażem znajduje się w pkt 10 rozdziału II.

Jeżeli natomiast podatnik nie realizuje dostawy z montażem (np. w ramach transakcji nie są wykonywane żadne czynności montażowe), to rozstrzygający dla zaistnienia WDT albo WSTO będzie status nabywcy.

² Dostawa towarów powinna zostać rozliczona zgodnie z przepisami obowiązującymi w państwie, w którym odbywa się montaż towarów.

³ Na podstawie § 4 pkt 1 lit. b oraz § 10 ust. 1 pkt 3 SzczegZakrDanDeklR wykazuje się w JPK dostawy towarów, dla których miejsce świadczenia znajduje się poza terytorium kraju i w stosunku do których, na podstawie art. 86 ust. 8 pkt 1 lub ust. 9 VATU, przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony.

Zasady rozliczania WDT zostały opisane w rozdziale II. Sposób rozliczania WSTO został zaś opisany w rozdziale VIII.

3.1.2. Dostawa, w ramach której dochodzi do wywozu towarów z Polski do państwa spoza Unii Europejskiej

Jeżeli w ramach dostawy towary są transportowane z Polski poza UE (np. do Wielkiej Brytanii), to może ona stanowić:

- 1) dostawę z montażem albo
- 2) eksport towarów.

W pierwszej kolejności należy zweryfikować, czy transakcja stanowi dostawę z montażem. Jeżeli tak, to z perspektywy przepisów VATU nie jest wykazywany eksport towarów. Transakcja wówczas stanowi dostawę towarów poza terytorium kraju (tj. podlegającą opodatkowaniu w państwie, w którym towary są montowane). Więcej informacji na temat dostawy z montażem znajdziemy w pkt 10 rozdziału II. Podatnik powinien w takim przypadku przeanalizować przepisy obowiązujące w państwie, w którym odbywa się montaż towarów – aby ustalić, czy transakcja nie wiąże się dla niego z dodatkowymi obowiązkami w tym kraju.

Mimo że dostawa jest opodatkowana poza Polską, to może jednak podlegać wykazaniu w JPK jako dostawa towarów poza terytorium kraju. Obowiązek ten zaistnieje, jeżeli w związku z realizacją tej dostawy podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego⁴.

Jeżeli natomiast podatnik nie dokonuje dostawy z montażem, to transakcja może stanowić eksport towarów. Zasady rozliczania eksportu towarów zostały przedstawione w rozdziale IV.

3.1.3. Sprzedaż towarów znajdujących się poza Polską

Sprzedaż międzynarodowa nie zawsze polega na wywozie towarów z Polski. Często bowiem transakcje dotyczą:

- 1) dostawy towarów, które nie są nigdzie transportowane, lecz znajdują się w momencie dostawy poza Polską⁵ albo
- 2) dostaw, w których jest realizowany transport, ale Polska nie jest ani państwem wywozu, ani przywozu (np. dostawa towarów z Francji do Portugalii albo z Holandii do Wielkiej Brytanii).

Z perspektywy polskiej są to dostawy poza terytorium kraju (tj. niepodlegające VAT w Polsce). Są one opodatkowane w państwie, w którym towary znajdują się w momencie dostawy (w przypadku towarów niewysyłanych) albo w państwie, w którym rozpoczyna się transport (jeżeli towary są wysyłane).

⁴ Tamże.

⁵ Może być to przykładowo sytuacja, w której polski podatnik nabywa towar w Niemczech, jednocześnie z zamiarem jego odsprzedaży na rzecz innego podmiotu w Niemczech. Towar w ramach tych dostaw nie opuszcza terytorium Niemiec, a zatem w tym państwie podlegają one opodatkowaniu.

Mimo że transakcje te należy rozliczyć zgodnie z przepisami państw, w których podlegają opodatkowaniu, to na polskim podatniku może również ciążyć obowiązek wykazania takiej dostawy w JPK (jako dostawy towarów poza terytorium kraju). Obowiązek ten zaistnieje, jeżeli w związku z realizacją danej dostawy podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego⁶.

3.1.4. Transport towarów spoza Unii Europejskiej do państwa w Unii Europejskiej

Transakcje towarowe sprzedażowe mogą jeszcze polegać na transporcie towarów spoza UE do państwa w UE. Rozważamy taki przypadek z uwagi na wprowadzone przez ZmVATU21(1) od 1.7.2021 r. przepisy tzw. pakietu e-commerce. Wprowadziły one do systemu VAT nowy typ transakcji – sprzedaż na odległość towarów importowanych (SOTI).

Zgodnie z art. 2 pkt 22b VATU chodzi o dostawy towarów, w ramach których towary są transportowane z terytorium państwa trzeciego do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego (np. dostawa towarów transportowanych bezpośrednio z Chin do Belgii).

Jeżeli podatnik realizuje transakcję w takim schemacie i nie stanowi ona dostawy z montażem, to powinien rozważyć, czy nie dotyczy go obowiązek rozpoznania SOTI⁷. Sposób rozliczania SOTI został przedstawiony w rozdziale VIII.

3.2. Transakcje towarowe zakupowe

W przypadku gdy transakcja towarowa polega na zakupie towarów, polski nabywca może mieć do czynienia z trzema rodzajami czynności. Dla przypomnienia, chodzi o:

- 1) wewnątrzspółnotowe nabycie towarów (WNT),
- 2) import towarów,
- 3) odwrotne obciążenie z art. 17 ust. 1 pkt 5 VATU.

Tutaj, podobnie jak przy transakcjach towarowych sprzedażowych, warto odwołać się do sposobu, w jaki jest realizowane nabycie towarów.

Można wyróżnić sytuacje, gdy nabycie polega na:

- 1) transporcie towarów do Polski z innego państwa UE,
- 2) przywozie towarów do Polski z państwa spoza UE,
- 3) zakupie towarów znajdujących się w Polsce (które nie są transportowane spoza Polski),
- 4) zakupie towarów znajdujących się poza Polską.

⁶ Zob. przypis 3.

⁷ Należy pamiętać, że w takim przypadku towary są przywożone spoza UE, co oznacza, że w UE realizowany jest również import towarów. Przy czym, jeżeli SOTI zostanie rozliczona w ramach procedury IOSS, to import towarów może podlegać zwolnieniu od podatku.

Wizualizację takiego podziału przedstawiamy na poniższym rysunku. Przy czym uwzględnia on jedynie transakcje, które podlegają wykazaniu w Polsce.



Źródło: <https://zrozumvat.pl/>

3.2.1. Nabycie, w ramach którego dochodzi do transportu towarów do Polski z innego państwa Unii Europejskiej

W przypadku gdy transakcja polega na przywozie towarów do Polski z innego państwa UE, nabywca może rozważyć po swojej stronie wystąpienie:

- 1) odwrotnego obciążenia z art. 17 ust. 1 pkt 5 VATU albo
- 2) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT).

Ponieważ w tym przypadku chodzi o towary przywożone do Polski z innego państwa UE, to transakcja ta może stanowić dostawę z montażem. Wówczas miejscem jej opodatkowania jest państwo, w którym towary są montowane (art. 22 ust. 1 pkt 2 VATU). W takiej sytuacji polski nabywca nie rozpoznaje WNT (nawet jeśli dostawcą jest podatnik unijny). Wynika to z wyłączenia przewidzianego w art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. b VATU (zob. pkt 5 rozdziału III).

Po stronie polskiego podatnika może zaistnieć obowiązek rozliczenia podatku w ramach odwrotnego obciążenia przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 5 VATU. Zgodnie z tą regulacją podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające towary, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- 1) dokonującym ich dostawy na terytorium kraju jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a w przypadku dostawy towarów:
 - a) innych niż gaz w systemie gazowym, energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym, energia cieplna lub chłodnicza przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej,

- b) innej niż transfer bonów jednego przeznaczenia,
 - c) podatnik ten nie jest zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4 VATU;
- 2) nabywcą jest:
- a) w przypadku nabycia gazu w systemie gazowym, energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, energii ciepłej lub chłodniczej przez sieci dystrybucji energii ciepłej lub chłodniczej – podmiot zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4 lub art. 97 ust. 4 VATU,
 - b) w przypadku transferu bonów jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem dostawy towarów, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju – podatnik, o którym mowa w art. 15 VATU, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15 VATU,
 - c) w pozostałych przypadkach – podatnik, o którym mowa w art. 15 VATU, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15 VATU, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana zgodnie z art. 97 ust. 4 VATU;
- 3) dostawa towarów nie jest dokonywana w ramach WSTO lub SOTI rozliczanej w procedurze szczególnej, o której mowa w dziale XII w rozdziale 9 VATU, lub na zasadach odpowiadających tym regulacjom.

W uproszczeniu można wskazać, że przepis ten znajduje zastosowanie, jeżeli dostawcą jest podatnik zagraniczny (tj. nieposiadający w Polsce siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej⁸) niezarejestrowany do VAT w Polsce.

Wówczas na mocy ww. regulacji za rozliczenie podatku odpowiada polski nabywca towarów (tj. podatnik, który ma w Polsce siedzibę działalności gospodarczej albo ewentualnie stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej).

Przykład

Podatnik z siedzibą w Polsce nabywa linię produkcyjną od firmy z siedzibą w Niemczech. Dostawca nie jest zarejestrowany do celów VAT w Polsce, nie posiada również tutaj stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Towar jest transportowany z Niemiec i montowany przez dostawcę w Polsce. Montaż wymaga kwalifikacji i fachowych umiejętności i możliwy jest do przeprowadzenia zasadniczo jedynie przez pracowników dostawcy.

Taka transakcja stanowi dostawę z montażem podlegającą opodatkowaniu w Polsce (tj. w państwie, w którym odbywa się montaż towarów). Jednocześnie są przesłanki do rozliczenia podatku przez nabywcę na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 VATU.

Jeżeli natomiast nabycie nie jest realizowane w ramach dostawy z montażem, to podatnik powinien rozważyć, czy po jego stronie nie zaistnieje obowiązek rozpoznania WNT. Więcej na temat WNT w rozdziale III.

⁸ Należy pamiętać, że na mocy art. 17 ust. 1a VATU przepis art. 17 ust. 1 pkt 4 VATU stosuje się również w przypadku, gdy dokonujący dostawy towarów posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, przy czym to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej lub inne miejsce prowadzenia działalności gospodarczej dokonującego dostawy towarów, jeżeli dokonujący dostawy towarów posiada takie inne miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, nie uczestniczy w tych transakcjach.

3.2.2. Nabycie, w ramach którego dochodzi do transportu towarów do Polski z państwa spoza Unii Europejskiej

W przypadku gdy transakcja polega na przywozie towarów do Polski z państwa spoza UE, to nabywca może rozważać po swojej stronie wystąpienie:

- 1) importu towarów lub
- 2) odwrotnego obciążenia z art. 17 ust. 1 pkt 5 VATU.

W tym przypadku sytuacja jest specyficzna. W pierwszej kolejności należy dokonać rozliczenia podatku z tytułu importu towarów. Szczegóły na temat rozliczania importu towarów zawarte są w rozdziale V.

Po rozliczeniu importu towarów należy zastanowić się, czy zaistniały przesłanki do rozpoznanie odwrotnego obciążenia z art. 17 ust. 1 pkt 5 VATU. Aby tak było, dostawa musi podlegać opodatkowaniu w Polsce. W przypadku towarów przywożonych do Polski spoza UE o opodatkowaniu dostawy w Polsce możemy mówić jedynie w odniesieniu do dostawy z montażem (krajem opodatkowania jest wówczas państwo, w którym odbywa się montaż towarów). Więcej informacji na temat dostawy z montażem znajduje się w pkt 10 rozdziału II.

Zastosowanie znajduje tutaj regulacja szczególnie przewidziana w art. 30c ust. 2 VATU. W świetle tego przepisu podstawy opodatkowania przy dostawie towarów, dla których zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 VATU podatnikiem jest nabywca tych towarów, nie ustala się, w przypadku gdy podatek od towarów, które są na terytorium kraju instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, został w całości z tytułu ich importu pobrany od podatnika dokonującego nabycia tych towarów. Jeżeli jednak kwota podatku z tytułu importu towarów jest niższa od kwoty podatku, jaka byłaby należna z tytułu dostawy tych towarów na terytorium kraju, podatnik dokonujący ich nabycia jest obowiązany do rozliczenia tej różnicy.

Jeżeli zatem transakcja zakupowa realizowana jest w ramach dostawy z montażem, to nie rozpoznaje się odwrotnego obciążenia z art. 17 ust. 1 pkt 5 VATU, jeżeli nabywca rozliczył w całości podatek w ramach importu towarów.

Czasem jednak, w ramach dostawy z montażem, dostawca fakturuje nabywcę już po dokonanych imporcie towarów (np. za czynności montażowe). Jeżeli kwoty te nie zostały uwzględnione w podstawie opodatkowania z tytułu importu towarów, to konieczne jest rozpoznanie w tym zakresie odwrotnego obciążenia z art. 17 ust. 1 pkt 5 VATU.

3.2.3. Zakup towarów znajdujących się w Polsce

Transakcje zakupowe mogą polegać na nabyciu towarów znajdujących się w Polsce (które w ramach dostawy nie są transportowane z innego państwa). Takie dostawy podlegają opodatkowaniu w Polsce. Jeżeli dostawcą jest podatnik z siedzibą działalności gospodarczej w Polsce lub ze stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce, to za rozliczenie podatku z zasady odpowiada dostawca towarów.

Jeżeli jednak dostawcą towarów jest podmiot zagraniczny, a więc nieposiadający w Polsce siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności go-

spodarczej, to za rozliczenie podatku może odpowiadać nabywca towarów. W tym przypadku również podstawą prawną będzie art. 17 ust. 1 pkt 5 VATU (z zasady dotyczy to przypadków, gdy dostawca zagraniczny nie jest zarejestrowany do VAT w Polsce).

Przykład

Firma z siedzibą w Czechach w 2023 r. kupiła w Polsce telefony i laptopy dla swoich przedstawicieli handlowych. Podmiot ten nie posiada w Polsce żadnego biura ani innej struktury (a więc nie ma w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej). W 2024 r. postanawia sprzedać ten sprzęt. Towary przez cały czas nie opuściły Polski. W ramach dostawy nie będą również wywożone. Firma czeska nie jest zarejestrowana do celów VAT w Polsce.

Jeżeli nabywcą towarów będzie podatnik z siedzibą działalności gospodarczej w Polsce, to na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 VATU będzie miał obowiązek rozliczyć podatek.

3.2.4. Zakup towarów znajdujących się poza Polską

Transakcje zakupowe mogą polegać również na nabyciu towarów, które w momencie dostawy znajdują się poza Polską. W takim przypadku nabycia te nie rodzą żadnych skutków w Polsce, niezależnie od tego, czy dostawcą jest podmiot zagraniczny, czy też podatnik z siedzibą w Polsce. Mogą one rodzić skutki w państwach, w których są realizowane, co wymaga analizy przepisów obowiązujących w tych państwach.

Przykład

Polski podatnik realizuje usługę na terytorium Wielkiej Brytanii. Przy jej wykonywaniu nabywa towary dostarczane przez kontrahentów z Wielkiej Brytanii. Ponieważ towary w momencie dostawy znajdują się w tym państwie, to nabycia nie podlegają wykazaniu w Polsce.

3.3. Transakcje usługowe

Wstępna analiza dokonywanego rodzaju czynności może doprowadzić do wniosku, że realizowana transakcja dotyczy sprzedaży lub zakupu usług.

W przypadku transakcji usługowych sprawa wydaje się dużo prostsza. Podatnik może bowiem mieć do czynienia z dwoma typami transakcji, a więc:

- 1) eksportem usług – przy sprzedaży usług,
- 2) importem usług – w sytuacji nabycia usług.

Sprawa jest prosta tylko z pozoru, istotnym problemem jest bowiem określenie kraju, w którym świadczone usługi podlegają opodatkowaniu.

Zagadnienie ustalania kraju opodatkowania usługi oraz rozliczania importu oraz eksportu usług zostało szczegółowo omówione w rozdziale XII.

Podstawa prawna:

- art. 5 ust. 1 z uwzględnieniem przepisów Działu V VATU.

Ewa Sokołowska

Rozdział II. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów

1. Przesłanki przedmiotowe uznania transakcji za WDT

Zgodnie z ustawową definicją (art. 13 ust. 1 VATU) przez wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5 VATU, rozumie się wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 VATU na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, z zastrzeżeniem art. 13 ust. 2–8 VATU.

Definicja WDT skonstruowana jest w sposób typowy dla ustawodawcy, zawiera zatem system odesłań do innych przepisów, przez co staje się mało czytelna. Spróbujmy ją rozszyfrować:

- 1) przez wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5 VATU – a zatem wewnątrzwspólnotową dostawę towarów objętą zakresem przedmiotowym VATU, czyli po prostu opodatkowaną VAT,
- 2) rozumie się wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 VATU – powołany artykuł definiuje dostawę towarów jako przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Z odwołania się do art. 7 VATU wynikają daleko idące konsekwencje.

Po pierwsze, żeby wystąpiła WDT, musi nastąpić przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel z dostawy na nabywcę. Jeżeli prawo to nie zostanie przeniesione, nie możemy stwierdzić istnienia WDT.

Przez przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel należy rozumieć przeniesienie ekonomicznego władztwa nad rzeczą tak, jakby się było jej właścicielem.

Stanowisko to znajduje potwierdzenie w wyroku TSUE z 8.2.1990 r. w sprawie C-320/88 Staatssecretaris van Financiën przeciw Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV,

w którym TSUE stwierdził, iż dostawę towarów należy interpretować jako przeniesienie prawa do dysponowania prawem rzeczowym (majątkiem), nawet jeśli nie nastąpiło faktyczne przeniesienie własności tego majątku w świetle przepisów prawa cywilnego.

Przykład

Firma A sprzedaje wysoko wyspecjalizowane urządzenia. Nabywcy, zanim podejmą decyzję o tym, czy kupić takie urządzenie, chcą je wypróbować (przetestować, czy urządzenie spełnia ich wymagania). W związku z powyższym firma A zawiera umowę powierzenia np. z firmą B (zarówno dostawca, jak i nabywca są zarejestrowani dla celów VAT-UE). Na podstawie tej umowy towar wyjedzie z Polski (siedziba firmy A) do Niemiec (siedziba firmy B) i tam zostanie poddany testom. Nabywca nie może rozporządzać towarem w sposób dowolny. Jest natomiast zobowiązany do używania go w określony sposób i w określonym celu. Po zakończeniu testów nabywca podejmie decyzję, czy kupuje testowane urządzenie.

Zatem, mimo że wystąpi wywóz towarów z terytorium kraju na terytorium innego państwa członkowskiego UE, to jednak nie ma miejsca dostawa towarów – nie następuje przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. W konsekwencji dla dostawcy wskazane przemieszczenie nie będzie stanowić WDT.

Po drugie, ponieważ powołany art. 7 VATU dotyczy zarówno dostawy odpłatnej, jak i zrównanej z nią – na mocy art. 7 ust. 2 VATU – dostawy nieodpłatnej, to oznacza, że **WDT występuje bez względu na to, czy towar jest przekazywany kontrahentowi unijnemu za wynagrodzeniem, czy też nieodpłatnie (np. w formie prezentu).**

Przypomnijmy, iż zgodnie z art. 7 ust. 2 VATU przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 VATU, rozumie się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności:

- 1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia,
 - 2) wszelkie inne darowizny (a zatem przekazania)
- jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

Zatem w przypadku, gdy podatnik przekazuje prezenty kontrahentom unijnym, musi co do zasady rozliczyć WDT. Takiego obowiązku nie będzie jedynie w przypadku, gdy:

- 1) przedmiotem przekazania nie są towary (np. przekazanie nieodpłatne drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych, które nie mają wartości użytkowej dla nabywcy),
- 2) przedmiotem przekazania są prezenty o małej wartości lub próbki, o których mowa w art. 7 ust. 3 VATU, a ich przekazanie następuje na cele związane z prowadzoną działalnością,
- 3) przy nabyciu towarów będących przedmiotem przekazania dostawcy nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT.

Przykład

Firma A (krajowy podatnik VAT zarejestrowany również jako podatnik VAT-UE), producent armatury do łazienki, bierze udział w targach organizowanych we Włoszech, na których firma ma wykupione stanowisko wystawiennicze. Odwiedzający to stanowisko mogą wziąć ze sobą katalog reklamowy (z pełną ofertą firmy A), jak również gadżety reklamowe (długopisy, breloczki, notesy itd.).

Żadna ze wskazanych powyżej sytuacji nie powinna być rozpoznana jako WDT. W przypadku katalogów należy uznać, iż jest to materiał reklamowy, który nie ma żadnej wartości użytkowej dla nabywcy. Z kolei odnosząc się do długopisów, breloczków, notesów – sytuację tę należy zakwalifikować jako zużycie, a nie przekazanie towarów. Różnica sprowadza się do tego, że o ile przekazanie następuje na rzecz konkretnego podmiotu, o tyle przy zużyciu odbiorca nie jest określony. Zgodnie z art. 7 ust. 2 pkt 1 VATU zużycie towarów jest opodatkowane tylko wówczas, gdy następuje na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia. W analizowanym przykładzie zużycie następuje na cele związane z prowadzoną działalnością, w konsekwencji nie będzie opodatkowane VAT.

Kolejny element definicji zawartej w art. 7 VATU jest „Na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju”, który nie powinien budzić żadnych wątpliwości: towar będący przedmiotem WDT powinien zostać wywieziony z terytorium Polski na terytorium innego państwa członkowskiego UE.

Warto zauważyć, iż analizowana definicja z art. 13 ust. 1 VATU skupia się na przesłankach przedmiotowych. Dokonując jej podsumowania, należy stwierdzić, iż dla wystąpienia WDT konieczne jest zrealizowanie dostawy towarów, które to towary w następstwie tej dostawy są przemieszczane z terytorium Polski na terytorium innego państwa członkowskiego UE.

Czy przepisy VATU formułują wobec WDT wymogi podmiotowe? Zdecydowanie tak, tyle że nie bezpośrednio w art. 13 ust. 1 VATU.

2. Przesłanki podmiotowe

2.1. Nabywca

Artykuł 13 ust. 1 VATU, a zatem przepis, który stanowi o tym, kiedy mamy do czynienia z opodatkowaną VAT transakcją WDT, stosuje się pod warunkiem, że nabywca towarów jest:

- 1) podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;
- 2) osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;

[Przejdź do księgarni →](#)

ksiegarnia.beck.pl