

Podatnicy dokonujący transakcji wewnątrzwspólnotowych

Podatnikami dokonującymi transakcji wewnątrzwspólnotowych są:

- podatnicy dokonujący wewnątrzwspólnotowej wymiany towarów,
- podatnicy dokonujący wewnątrzwspólnotowej wymiany usług.

Na gruncie polskiego prawa ustawą regulującą system podatku od wartości dodanej jest ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.z 2011 r. Nr 177, poz. 1054). Zgodnie z przepisami ww. ustawy podatnik zamierzający rozpocząć dokonywanie transakcji handlowych z podmiotami z państw członkowskich Unii Europejskiej, jeszcze przed dniem:

- dokonania pierwszej wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub wewnątrzwspólnotowego nabycia,
- nabycia usług, do których stosuje się art. 28b ustawy, jeżeli usługi te stanowiłyby u nich import usług,
- świadczenia usług, do których stosuje się art. 100 ust. 1 pkt 4, dla podatników podatku od wartości dodanej lub osób prawnych niebędących takimi podatnikami, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej,

zobowiązany jest zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego w zgłoszeniu rejestracyjnym VAT-R o zamiarze rozpoczęcia wykonywania tych czynności, dokonując tym samym rejestracji dla potrzeb handlu wewnątrzwspólnotowego jako tzw. „podatnik VAT-UE”. Naczelnik urzędu skarbowego potwierdza zarejestrowanie na druku VAT-5UE.

Przy dokonywaniu transakcji wewnątrzwspólnotowych podatnicy VAT-UE są zobowiązani do posługiwania się numerem identyfikacji podatkowej poprzedzonym kodem PL.

I. WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWA DOSTAWA TOWARÓW (WDT).

Przez wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, zgodnie z art. 13 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, rozumie się wywóz towarów z terytorium kraju, z przeniesieniem prawa do rozporządzania nimi jak właściciel, na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju.

Aby transakcja mogła być zakwalifikowana jako WDT:

1. dostawcą towarów, co do zasady, musi być podatnik podatku od towarów i usług wykonujący samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy - **zarejestrowany jako podatnik VAT-UE**,
2. nabywcą towarów, co do zasady, musi być m.in. podatnik podatku od wartości dodanej, osoba prawna niebędąca podatnikiem podatku od wartości dodanej - zidentyfikowany na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż Polska.

Wewnątrzwspólnotową dostawą towarów jest również przemieszczenie z Polski przez podatnika, o którym mowa w art. 15 ustawy, własnych towarów do innego niż Polska państwa członkowskiego (art. 13 ust. 3 ustawy).

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów podlega opodatkowaniu **stawką VAT 0%**, co oznacza, że nie skutkuje obciążeniami w zakresie podatku VAT – podatnik nie wykazuje podatku należnego, posiadając równocześnie prawo do ubiegania się o zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Aby jednak skorzystać z powyższego prawa, muszą być spełnione następujące warunki:

Podatnicy dokonujący transakcji wewnątrzwspólnotowych

NABYWCA musi posiadać właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej;

PODATNIK – DOSTAWCA przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy musi posiadać w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem dostawy wewnątrzwspólnotowej zostały wywiezione z Polski i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju.

Dowodami, o których mowa powyżej są następujące dokumenty:

1. Dokumenty uwierzytelniające przewóz towarów:
 - a) w przypadku gdy przewóz towarów jest zlecany przewoźnikowi (spedytorowi) - dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z Polski, z których jednoznacznie wynika, że zostały one dostarczone do miejsca przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju,
 - b) w przypadku wywozu towarów bezpośrednio przez ich dostawcę lub nabywcę, przy użyciu własnego środka transportu, podatnik powinien posiadać dokument zawierający co najmniej:
 - imię i nazwisko lub nazwę oraz adres siedziby działalności gospodarczej lub miejsca zamieszkania dostawcy oraz nabywcy tych towarów;
 - adres, pod który są przewożone towary, w przypadku gdy jest on inny niż adres siedziby działalności gospodarczej lub miejsca zamieszkania nabywcy;
 - określenie towarów i ich ilości;
 - potwierdzenie przyjęcia towarów przez nabywcę do miejsca ich przeznaczenia znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;
 - rodzaj oraz numer rejestracyjny środka transportu, którym są wywożone towary, lub numer lotu, gdy towary przewożone są środkami transportu lotniczego.
2. Kopia faktury.
3. Specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku.

W sytuacji gdy powyższe dokumenty nie potwierdzają jednoznacznie dostarczenia towarów do nabywcy, dowodami mogą być również:

- 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 dowodem będzie inny dokument stwierdzający wygaśnięcie zobowiązania);
- dowód potwierdzający przyjęcie przez nabywcę towaru na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

Jeżeli podatnik dokonujący WDT nie posiada powyższych dowodów przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, będzie musiał wykazać, na zasadach określonych w ustawie, transakcję jako dostawę na terytorium kraju. Otrzymanie ww. dowodów w terminie

Podatnicy dokonujący transakcji wewnątrzwspólnotowych

późniejszym upoważnia podatnika do złożenia korekty deklaracji podatkowej i informacji podsumowującej, w których ma prawo wykazać przedmiotową transakcję jako WDT ze stawką 0%.

Za WDT uznawane są również transakcje, których przedmiotem są nowe środki transportu – nawet wówczas, gdy dokonującym dostawy nie jest podatnik VAT-UE, a nabywcą jest podmiot niebędący podatnikiem podatku od wartości dodanej z innego niż Rzeczpospolita Polska państwa członkowskiego niezarejestrowany do transakcji wewnątrzwspólnotowych.

W przypadku wywozu nowych środków transportu przez nabywcę, bez użycia innego środka transportu (przewozowego), podatnik oprócz kopii faktury oraz specyfikacji towaru powinien posiadać również dokument (tzw. dokument wywozu) zawierający dane umożliwiające prawidłową identyfikację podatnika dokonującego dostaw i nabywcy oraz nowego środka transportu, w szczególności:

1. dane dotyczące podatnika i nabywcy,
2. dane pozwalające jednoznacznie zidentyfikować przedmiot dostawy jako nowy środek transportu,
3. datę dostawy,
4. podpisy podatnika i nabywcy,
5. oświadczenie nabywcy o wywozie nowego środka transportu poza terytorium kraju w terminie 14 dni od dnia dostawy wraz z pouczeniem nabywcy o skutkach niewywiązania się z tego obowiązku. Dokument wywozu wypełnia się w 3 egzemplarzach; jeden wydawany jest nabywcy, drugi podatnik pozostawia w swojej dokumentacji, trzeci natomiast podatnik zobowiązany jest przesłać wraz z fakturą do Biura Wymiany Informacji o VAT.

Obowiązek podatkowy w WDT, co do zasady, powstaje 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów. W przypadku, gdy przed upływem tego terminu, podatnik wystawi fakturę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury. Jeżeli jednak przed dokonaniem dostawy podatnik otrzyma całość lub część ceny, to obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury potwierdzającej otrzymanie całości lub części ceny.

II. WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWE NABYCIE TOWARÓW (WNT)

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów określone jest w art. 9 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług jako nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane/transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa, w którym rozpoczęto wysyłkę/transport – przez dostawcę, nabywcę towarów lub też na ich rzecz. Nabywca towaru musi jednak spełnić warunki określone w art. 9 ust. 2 ww. ustawy, chyba że przedmiotem nabycia są nowe środki transportu.

Transakcja będzie zakwalifikowana jako WNT, pod warunkiem że:

Nabywcą towarów jest:

- a) podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy, czyli osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, osoba fizyczna, wykonujący samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy, lub podatnik podatku od wartości dodanej, a nabywane towary mają służyć działalności gospodarczej podatnika;

Podatnicy dokonujący transakcji wewnątrzwspólnotowych

b) co do zasady osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w pkt. a).

Dostawcą towarów jest podatnik, o którym mowa w pkt. a).

Podatnicy objęci zwolnieniem podmiotowym, rolnicy ryczałtowi, podatnicy wykonujący czynności inne niż opodatkowane podatkiem i którym nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług oraz osoby prawne niebędące podatnikami, u których całkowita wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju nie przekroczyła w bieżącym roku podatkowym kwoty 50.000 zł – nie mają obowiązku rozliczenia WNT do momentu przekroczenia wysokości tej kwoty, pod warunkiem że kwota ta nie została przekroczona również w poprzednim roku podatkowym.

Ww. podmioty mogą rozliczać wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów dobrowolnie, pod warunkiem że złożą do naczelnika właściwego urzędu skarbowego pisemne oświadczenie o wyborze opodatkowania tych czynności – albo podadzą dokumentującemu dostawę numer, o którym mowa w art. 97 ust. 10.

Powyższemu wyłączeniu nie podlegają jednakże transakcje, których przedmiotem są nowe środki transportu lub wyroby akcyzowe – podatnik dokonujący takich transakcji ma obowiązek rozliczenia WNT w Polsce, nawet jeżeli ich wartość nie przekroczyła 50.000 zł.

W przypadku nowych środków transportu – transakcja jest uznawana za WNT nawet, jeżeli wymienione powyżej (w pkt a i b) warunki dotyczące nabywcy i dostawcy nie zostaną spełnione.

Obowiązek podatkowy w WNT powstaje 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia. W przypadku, gdy przed tym terminem podatnik podatku od wartości dodanej wystawi fakturę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej wystawienia.

Gdy podatnik podatku od wartości dodanej wystawi fakturę potwierdzającą otrzymanie od podatnika (nabywcy) całości lub części należności przed dokonaniem dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia - obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia tej faktury.

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.

Zgodnie z art. 31 ust. 1 i ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług podstawą opodatkowania WNT, co do zasady, jest kwota, jaką nabywca jest obowiązany zapłacić.

Podstawa opodatkowania obejmuje:

- podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, związane z nabyciem towarów z wyjątkiem podatku od towarów i usług,
 - wydatki dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu oraz ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę od podmiotu dokonującego WNT.

III. WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWE ŚWIADCZENIE I NABYWANIE USŁUG

Podatnicy dokonujący transakcji wewnątrzwspólnotowych

Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług przez świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów. W odniesieniu do transgranicznego świadczenia usług należy zwrócić szczególną uwagę na zmiany wprowadzone dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług.

W przypadku importu usług podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące usługobiorcami usług świadczonych przez podatników nieposiadających siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju. Warunkiem koniecznym dla zaistnienia importu usług jest, aby usługobiorca był podatnikiem, o którym mowa w art. 15 ustawy o podatku od towarów i usług, a w przypadku usług, do których stosuje się art. 28b ustawy (art. 44 dyrektywy 2006/112/WE), dopuszczalne jest również, aby usługobiorca był osobą prawną niebędącą takim podatnikiem zarejestrowaną dla potrzeb prowadzenia wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów, jako podatnik VAT-UE [zgodnie z art. 97 ustawy o podatku od towarów i usług (art. 214 dyrektywy 2006/112/WE)].

Dla prawidłowego rozliczenia podatku VAT istotnym jest właściwe ustalenie miejsca świadczenia usług. Co do zasady (art. 28b ustawy) **miejszem świadczenia usług** na rzecz podatnika **jest miejsce, w którym usługobiorca posiada siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania**.

W przypadku, gdy usługi świadczone są dla stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, znajdującego się w innym miejscu niż jego siedziba lub stałe miejsce zamieszkania – miejscem świadczenia takich usług będzie to stałe miejsce prowadzenia działalności, natomiast gdy usługobiorca nie posiada siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności – miejscem świadczenia takich usług będzie miejsce, w którym podatnik zwykle prowadzi działalność, bądź w którym ma miejsce zwykłego pobytu.

Od powyższej zasady ogólnej istnieją jednak wyjątki i miejscem świadczenia usług np. w poniższych przypadkach jest:

- miejsce położenia nieruchomości - gdy usługi związane są z nieruchomościami (m.in. usługi rzeczoznawców, pośredników, usługi zakwaterowania w hotelach lub obiektach o podobnej funkcji, usługi związane z koordynacją prac budowlanych) – art. 28e;
- miejsce, gdzie odbywa się transport z uwzględnieniem pokonanych odległości - gdy usługi związane są z transportem pasażerów – art. 28f ust. 1;
- miejsce ich faktycznego wykonania - w przypadku, co do zasady, usług restauracyjnych i cateringowych – art. 28i ust. 1;
- miejsce, w którym dane imprezy faktycznie się odbywają – w przypadku świadczonych na rzecz podatnika usług wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych związanych z usługami wstępu na ww. imprezy – art. 28g ust. 1.

W przypadku importu usług **nie stosuje się zwolnień podmiotowych**, zatem podatnik korzystający ze zwolnienia z tytułu nieprzekroczenia w poprzednim roku podatkowym kwoty 150.000 zł limitu obrotu (100.000 zł dla 2010 r.) zobligowany jest wykazać import usługi w deklaracji VAT-9M i rozliczyć z tego tytułu podatek w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Podatnicy dokonujący transakcji wewnątrzwspólnotowych

IV. PODSTAWOWE ZASADY OBOWIĄZUJĄCE W ZAKRESIE TRANSAKCJI WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWYCH

1. Obowiązek rejestracyjny

Przed zrealizowaniem pierwszej transakcji wewnątrzwspólnotowej podatnik zobligowany jest do dokonania we właściwym urzędzie skarbowym rejestracji jako „podatnik VAT-UE”. Zgłoszenie składa się na formularzu VAT-R, w którym podatnik informuje o zamiarze dokonywania transakcji wewnątrzwspólnotowych.

2. Po otrzymaniu od naczelnika urzędu skarbowego potwierdzenia rejestracji (druk VAT-5UE) podatnik jest zobowiązany posługiwać się w transakcjach wewnątrzwspólnotowych numerem identyfikacji podatkowej (NIP) poprzedzonym dwuliterowym prefiksem PL (numer VAT-UE). Posiadanie i posługiwanie się powyższym numerem przy dokonywaniu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów uprawnia podatnika do stosowania preferencyjnej stawki 0% podatku VAT.
3. W przypadku zaprzestania dokonywania transakcji wewnątrzwspólnotowych podmiot zarejestrowany jako podatnik VAT-UE informuje o tym naczelnika urzędu skarbowego poprzez złożenie aktualizacji zgłoszenia rejestracyjnego - w terminie 15 dni od dnia zaistnienia tej okoliczności. Zgłoszenie to stanowi podstawę do wykreślenia podmiotu z rejestru podatników VAT-UE.
4. Podatnik ma, co do zasady, obowiązek wystawienia faktury VAT stwierdzającej w szczególności: dokonanie sprzedaży, datę jej dokonania, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy.
5. Podatnik zarejestrowany dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych obowiązany jest do składania deklaracji podatkowych (VAT-7, VAT-7K lub VAT-7D) oraz rozliczania dokonanych dostaw i nabyć. Obowiązek ten mają również podatnicy, o których mowa w art. 15 ustawy, inni niż zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, oraz osoby prawne niebędące podatnikami w rozumieniu art. 15 ustawy – zarejestrowani jako podatnicy VAT-UE, którzy zadeklarowali w zgłoszeniu rejestracyjnym VAT-R, że będą dokonywać wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów (VAT-8). W przypadku gdy podmiot nie złoży deklaracji za 6 kolejnych miesięcy (VAT-7) lub 2 kolejne kwartały (VAT-7K, VAT-7D), zostaje z urzędu wykreślony z rejestru podatników VAT-UE.
6. Podatnik zobligowany jest także do składania informacji podsumowujących zawierających w szczególności:
 - nazwę lub imię i nazwisko podmiotu składającego informację podsumowującą oraz jego numer VAT-UE,
 - właściwy i ważny numer VAT-UE podmiotu nabywającego towary lub usługi,
 - właściwy i ważny numer VAT-UE podmiotu dokonującego dostawy towarów,
 - łączną wartość WNT, WDT oraz usług, do których stosuje się art. 28b, świadczonych na rzecz podatników podatku od wartości dodanej lub osób prawnych niebędących takimi podatnikami, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej, świadczonych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium Polski, innych niż zwolnionych od podatku od wartości dodanej lub opodatkowanych stawką 0%, dla których zobowiązaniem do zapłaty podatku jest usługobiorca - w odniesieniu do poszczególnych kontrahentów.

Podatnicy dokonujący transakcji wewnątrzwspólnotowych

W przypadku wewnątrzwspólnotowych transakcji trójstronnych, o których mowa w art. 136 (procedura uproszczona), informacja podsumowująca powinna dodatkowo zawierać adnotację, że nabycie i dostawa zostały dokonane w ramach wewnątrzwspólnotowych transakcji trójstronnych.

Informacje podsumowujące składane są, co do zasady, za okresy miesięczne. Wyjątek stanowią transakcje WDT, w przypadku gdy całkowita ich wartość w danym kwartale bez podatku ani w żadnym z czterech poprzednich kwartałów nie przekroczyła kwoty 250.000 zł (do 31 grudnia 2011 r. kwota ta, zgodnie z przepisami przejściowymi, wynosić będzie odpowiednio 500.000 zł), transakcje WNT, w przypadku gdy ich wartość w danym kwartale bez podatku nie przekroczyła kwoty 50.000 zł, lub świadczenie usług, o których mowa w art. 100 ust. 1 pkt 4 ustawy. W takim przypadku informacje podsumowujące mogą być składane za okresy kwartalne. Ponadto podatnik, który nie dokonał w danym okresie rozliczeniowym żadnych transakcji wewnątrzwspólnotowych, nie ma obowiązku składania informacji podsumowującej za ten okres.

Informacje podsumowujące należy składać w terminie do 15. dnia miesiąca (lub kwartału) następującego po miesiącu (kwartale), w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu dokonania transakcji wykazywanej w informacji podsumowującej. Termin ten ulega przedłużeniu do 25. dnia miesiąca, gdy informacja jest składana za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

7. Dzięki systemowi wymiany informacji o VAT (tzw. VIES) podatnik ma możliwość weryfikacji statusu podatkowego oraz aktualności i poprawności numeru VAT-UE swoich kontrahentów z innych państw członkowskich. Potwierdzenia numeru identyfikacyjnego zagranicznego kontrahenta można dokonać za pośrednictwem naczelnika urzędu skarbowego lub też Biura Wymiany Informacji Podatkowych:

- pisemnie: Biuro Wymiany Informacji Podatkowych, ul. Poznańska 46, 62-510 Konin;
- telefonicznie: (063) 242 33 55;
- faksem: (063) 240 19 89;
- pocztą elektroniczną: numery.vat@mofnet.gov.pl

Weryfikacji takiej można dokonać także na stronie internetowej Komisji Europejskiej: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies. Osoba zainteresowana dokonaniem potwierdzenia numeru VAT musi wprowadzić jedynie kod państwa kontrahenta oraz podać jego numer VAT. Ze względu na ochronę danych osobowych administracje podatkowe, co do zasady, nie udostępniają nazwy i adresu podmiotu, a jedynie udzielana jest następująca odpowiedź:

TAK - podany numer jest ważny w danym momencie lub

NIE - podany numer jest nieważny lub nieprawidłowy.