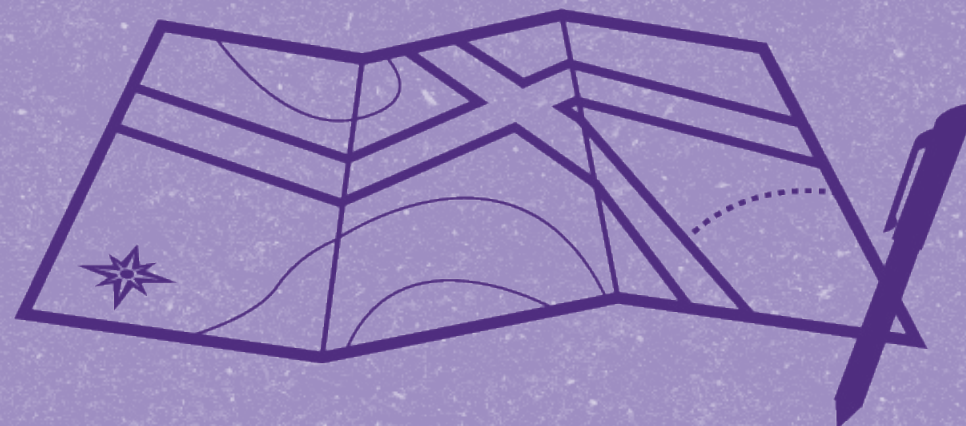


VAT w transakcjach transgranicznych



„Purpurowy Informator” – źródło informacji podatkowej

Szanowni Państwo,

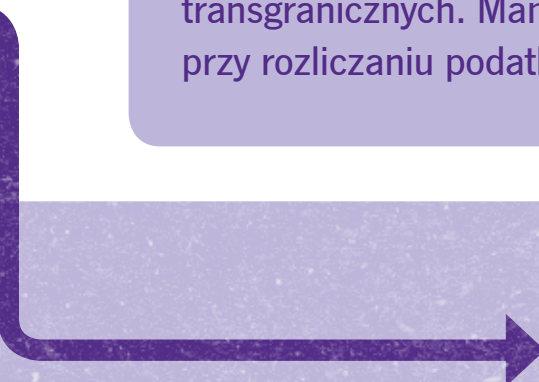
z przyjemnością prezentujemy kolejną część „Purpurowego Informatora”, w której pragniemy się z Państwem podzielić kilkoma – w naszej ocenie ważnymi – zagadnieniami, które będą pomocne przy rozliczaniu podatku VAT z transakcji transgranicznych.

Zapraszamy do lektury!

Transakcje, w których uczestniczą kontrahenci z różnych państw, są dzisiaj powszechne, niemniej mogą sprawiać wiele kłopotów przy rozliczeniu podatku VAT. Przy dokonywaniu eksportu, czy dostaw wewnątrzwspólnotowych, mamy prawo do stosowania 0% stawki podatku. Jednak ustawodawca prawo to uzależnił od spełnienia określonych warunków.

Przy nabyciach wewnątrzwspólnotowych jesteśmy uprawnieni do uwzględnienia po stronie podatku naliczonego podatku należnego z tytułu nabycia, ale w niektórych sytuacjach rozliczenie podatku naliczonego jest ograniczone.

Jeszcze większą trudność sprawiają transakcje łańcuchowe, jednakże o nich napiszemy w jednej z kolejnych edycji naszego Informatora. Specjalnie dla Państwa, przedstawiamy poniżej kilka wskazówek co do sposobu rozliczenia transakcji transgranicznych. Mamy nadzieję, że będą one pomocne przy rozliczaniu podatku VAT.



ZAPRASZAMY DO LEKTURY!

Podatek naliczony z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia (WNT)

Nieotrzymanie faktury od kontrahenta w terminie 3 miesięcy od momentu powstania obowiązku podatkowego w WNT determinuje konieczność korekty odliczonego podatku.

Co do zasady, w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej (nasz dostawca), nie później jednak niż 15ego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem WNT.



Podatek należny z tytułu WNT co do zasady podlega rozliczeniu po stronie podatku naliczonego, jednakże prawo to powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy, oraz pod warunkiem, że podatnik:

- a) otrzyma fakturę dokumentującą dostawę towarów w ramach WNT, w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy,
- b) uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu WNT w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek.

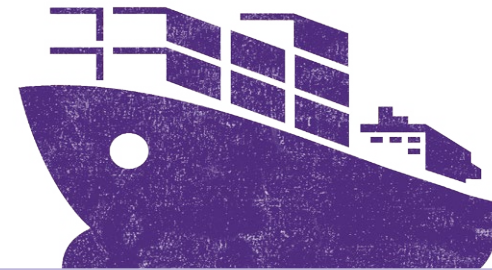
Podatek naliczony z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia (WNT)



Przykład 1.

Wraz z dostawą towarów 20 stycznia otrzymaliśmy fakturę wystawioną 5 stycznia, co oznacza, że obowiązek wykazania podatku należnego z tytułu WNT powstał w rozliczeniu za miesiąc styczeń.

Również w rozliczeniu za styczeń mamy prawo uwzględnić w deklaracji wartość podatku należnego z tytułu WNT po stronie podatku naliczonego.



Przykład 2.

Dostawa towaru miała miejsce 20 stycznia, a fakturę otrzymaliśmy w kwietniu, z datą wystawienia 5 stycznia. Obowiązek wykazania podatku należnego z tytułu WNT powstał w rozliczeniu za miesiąc luty.

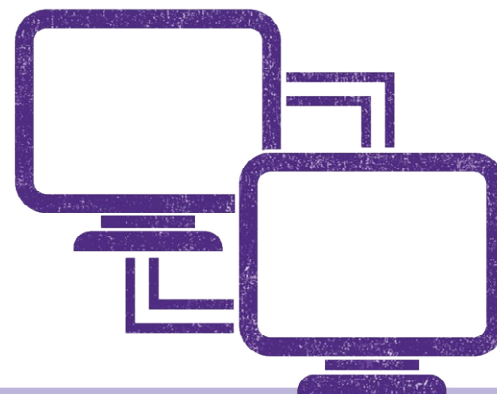
Również w rozliczeniu tego miesiąca mamy prawo do wykazania podatku należnego po stronie podatku naliczonego.

Podatek naliczony z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia (WNT)

Nieotrzymanie faktury po upływie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy w WNT, nakłada na nas obowiązek dokonania korekty odliczonego wcześniej z tytułu WNT podatku naliczonego. Korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym upłynął ww. termin.

Jeżeli fakturę dokumentującą WNT otrzymamy w terminie późniejszym niż 3 miesiące od końca miesiąca, w którym powstał obowiązek podatkowy w WNT, mamy prawo do ponownego wykazania podatku naliczonego z tytułu WNT. Odliczenia dokonujemy w rozliczeniu za okres, w którym fakturę otrzymaliśmy.

Pamiętajmy zatem, że w przypadku WNT termin otrzymania faktury od kontrahenta jest bardzo istotny.



Przykład 3.

Otrzymaliśmy towar 20 stycznia. Rozliczenia WNT dokonaliśmy w rozliczeniu za miesiąc luty. Faktura dokumentująca WNT nie wpłynęła do nas do końca maja.

Wobec powyższego, w rozliczeniu za maj musimy zmniejszyć podatek naliczony o wartość podatku naliczonego z tytułu WNT, odliczonego w lutym.

Prawo do stawki 0% z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów

Dla zastosowania 0% stawki podatku VAT nie wystarczy, że kontrahent poda nam numer VAT UE, pod którym jest zarejestrowany na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych.

Jednym z podstawowych warunków uprawniających do zastosowania stawki 0% jest posiadanie dowodów potwierdzających, że doszło do transgranicznego przemieszczenia towarów. Musimy zatem mieć pewność, iż dokonaliśmy dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer VAT UE oraz przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, posiadamy w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem WDT zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju. Dla zastosowania stawki 0% musimy być również podatnikiem VAT zarejestrowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych (VAT PL).



Dowodami potwierdzającymi wywóz towarów i dostarczenie nabywcy są:

- **dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) - CMR/konosament** - potwierdzają, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia w innym państwie UE; mogą to być też każde dokumenty otrzymane od przewoźnika podpisane przez niego osobiście, pod warunkiem, że wynika z nich, że towar został dostarczony do miejsca ich przeznaczenia (poniekąd wynika to z uchwały NSA z 24.05.2010 r. sygn. akt I FPS 1/10),

- **specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku** (chyba że faktura zawiera taką specyfikację);

Jeśli przewóz odbywa się własnym środkiem transportu dostawcy lub nabywcy oprócz specyfikacji sztuk ładunku powinniśmy dysponować dokumentem wywozu – z danymi dostawcy i nabywcy, potwierdzeniem przyjęcia towarów przez nabywcę do miejsca znajdującego się poza terytorium kraju i numerem rejestracyjnym środka transportu.

Prawo do stawki 0% z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów

Przykład 1.

W dniu 22 stycznia wystawiliśmy fakturę dokumentującą dostawę na rzecz kontrahenta z Niemiec, który podał nam swój numer VAT DE. Dodatkowo dokonaliśmy sprawdzenia ważności podanego numeru na stronie:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=pl
oraz wydrukowaliśmy otrzymaną informację potwierdzającą, że kontrahent jest zarejestrowanym podatnikiem na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych. Dokumenty potwierdzające wywóz towaru i jego odbiór (CMR) otrzymaliśmy 15 lutego.

Oznacza to, że w rozliczeniu za miesiąc, w którym miała miejsce dostawa mamy prawo do wykazania jej ze stawką 0%, jako transakcja WDT.

Gdy uprzednio wskazana dokumentacja nie potwierdza jednoznacznie, że miało miejsce WDT, wówczas można posiłkować się: korespondencją handlową, dokumentacją dotyczącą ubezpieczenia lub frachtu, potwierdzeniem otrzymania zapłaty za towar, czy dowód przyjęcia przez nabywcę towaru w innym kraju niż Polska.

Brak dokumentu podstawowego, czyli np. CMR, nie dyskwalifikuje dostawy jako WDT, niemniej wskazane byłoby oświadczenie nabywcy, że towar otrzymał – bowiem sama zapłata, zamówienie i specyfikacja mogą być niewystarczające.

Prawo do stawki 0% z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów

Jeżeli do terminu złożenia deklaracji za okres, w którym miała miejsce dostawa, nie otrzymamy dokumentów potwierdzających przemieszczenie towarów, nie mamy obowiązku wykazania tej transakcji w ewidencji, jak również w deklaracji VAT.

Jeżeli nie otrzymamy dokumentów w następnym miesiącu, również nie mamy obowiązku rozliczenia przedmiotowej transakcji. Jeżeli dokumenty dotrą do nas w trzecim miesiącu, licząc od miesiąca dostawy lub przed upływem terminu do złożenia deklaracji za ten miesiąc, wówczas należy dokonać korekty deklaracji, w którym dostawa miała miejsce i wykazać WDT.

Jeśli jednak do upływu terminu, w którym powinniśmy złożyć deklarację za ten trzeci miesiąc, nadal nie otrzymamy dokumentów, wówczas w deklaracji za ten trzeci miesiąc jesteśmy obowiązani do wykazania dostawy w ewidencji oraz w deklaracji, jednak ze stawką krajową.



Prawo do stawki 0% z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów

Przykład 2.

Dostawa miała miejsce 20 stycznia. 20 marca otrzymaliśmy dokumenty potwierdzające WDT.

Korygujemy deklarację za miesiąc styczeń, wykazując w niej WDT.

Przykład 3.

Dostawa miała miejsce 20 stycznia. Dokumenty potwierdzające dostawę otrzymaliśmy 5 czerwca.

Ponieważ dokumenty potwierdzające przemieszczenie towarów nie dotarły do 25 kwietnia, byliśmy zobowiązani do wykazania w deklaracji za miesiąc marzec dostawę ze stawką krajową.

Otrzymanie potwierdzeń w czerwcu uprawnia nas do dokonania korekty deklaracji za miesiąc marzec i wyeliminowania z rozliczenia podatku należnego ze stawką krajową oraz do dokonania korekty deklaracji za miesiąc styczeń, w której wykazemy WDT. Pamiętajmy, iż równocześnie jesteśmy zobowiązani do korygowania informacji podsumowującej.

Prawo do stawki 0% w przypadku eksportu towarów

Prawo do stawki 0% przysługuje nam zarówno w sytuacji, gdy to my dokonujemy wywozu towaru, jak również, gdy tego wywozu dokonuje nabywca.

Eksportem w rozumieniu Ustawy VAT jest dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej przez:

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

- jeżeli wywóz towarów poza terytorium UE jest potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych. Przy ustalaniu obowiązków przy eksporcie towarów należy pamiętać o terytoriach, które dla celów VAT są wyłączone z terytorium UE.



Przykład 1.

Dokonałiśmy dostawy towaru do klienta z siedzibą na Gibraltarze. Gibraltar jest wyłączony z terytorium Unii Europejskiej, co oznacza, że jeśli kontrahent poda nam numer VAT UE właściwy dla podatników zarejestrowanych w Wielkiej Brytanii, **to dla celów VAT transakcję traktujemy jako eksport.**

Prawo do stawki 0% w przypadku eksportu towarów

Warunkiem do zastosowania stawki 0% jest posiadanie w odpowiednim czasie dokumentów potwierdzających wywóz towarów poza terytorium UE.

Dokumentem potwierdzającym dokonanie eksportu jest w szczególności:

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

W praktyce, potwierdzenie dokonania wywozu towaru poza terytorium UE (potwierdzenie wywozu) stanowi dokument celny w formie elektronicznej IE 599.

Obowiązek podatkowy w eksporcie powstaje z chwilą dokonania dostawy, niemniej, aby zastosować stawkę 0%, musimy, przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, dysponować dokumentem potwierdzającym wywóz towaru poza terytorium UE.

Przykład 2.

W dniu 5 stycznia został dostarczony towar na rzecz podmiotu z Ukrainy, my organizowaliśmy transport, korzystając z usług przewoźnika.

Potwierdzeniem IE 599 dysponujemy przed złożeniem deklaracji za miesiąc styczeń, co oznacza, że **w deklaracji za ten miesiąc mamy prawo do wykazania dostawy eksportowej ze stawką 0%.**

Prawo do stawki 0% w przypadku eksportu towarów

Jeśli potwierdzenia wywozu nie otrzymamy przed terminem złożenia deklaracji za okres, w którym miała miejsce dostawa, to transakcji nie wykazujemy w ewidencji oraz w deklaracji VAT. Wykażemy dostawę eksportową w następnym miesiącu, jeśli przed upływem terminu do złożenia deklaracji za ten miesiąc takie potwierdzenie otrzymamy.

Przykład 3.

Z warunków kontraktu z nabywcą z Chin wynikało, że dostawa jest realizowana na warunkach DAP (dostawa zostaje dokonana z chwilą dostarczenia towarów do magazynu odbiorcy). Przewoźnik działający w naszym imieniu odebrał towar 5 stycznia, towar do kontrahenta dotarł 15 lutego, a dokument potwierdzający procedurę wywozu IE-529 otrzymaliśmy 5 marca.

Oznacza to, że mamy prawo wykazać dostawę eksportową ze stawką 0% w deklaracji za miesiąc luty.

Brak potwierdzenia eksportu w ww. terminach skutkuje wykazaniem dostawy towarów w deklaracji za ten miesiąc ze stawką krajową. Ta sama zasada będzie miała zastosowanie w sytuacji, gdy zamiast dokumentu IE 599 będziemy dysponować dokumentem celnym potwierdzającym procedurę wywozu (dokument IE-529).

Przykład 4.

Dokonaliśmy dostawy na rzecz podmiotu z Rosji 5 stycznia (na warunkach DAP). Potwierdzenie wywozu towaru poza terytorium UE otrzymaliśmy dopiero 5 maja.

W takim przypadku byliśmy zobowiązani do wykazania transakcji w deklaracji za miesiąc luty i podatku należnego obliczonego według stawki krajowej. Otrzymanie potwierdzenia w maju upoważnia nas do dokonania korekty podatku należnego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym otrzymaliśmy potwierdzenie.

Zatem w deklaracji za miesiąc maj korygujemy wartość eksportu wykazaną ze stawką krajową i wykazujemy dostawę jako eksportową.

Prawo do stawki 0% w przypadku eksportu towarów

Uprzednie zasady stosuje się także w przypadku, gdy towar odbiera nabywca lub przewoźnik działający w jego imieniu. Warunkiem zastosowania przez nas stawki 0% jest dysponowanie dokumentem celnym, z którego wynika tożsamość towaru będącego przedmiotem dostawy i wywozu. Zatem nabywca musi udostępnić nam kopię dokumentu IE-599 lub IE-529 i z tych dokumentów powinno wynikać, że przedmiotem wywozu były towary przez nas sprzedane.

Ponieważ bezpośrednim podmiotem dokonującym odprawy celnej jest kontrahent, zatem, aby do transakcji zastosować stawkę 0%, powinniśmy uzyskać zapewnienie ze strony kontrahenta, że przedstawi nam kopię dokumentów celnych, z których będzie wynikała tożsamość wywożonego towaru z towarem, który sprzedaliśmy. W przeciwnym razie nie będziemy uprawnieni do zastosowania 0% stawki podatku VAT.

Przykład 5.

Nasz kontrahent z Norwegii odebrał towar osobiście w dniu 5 stycznia. Do 25 lutego nie przedstawił nam kopii potwierdzenia wywozu towaru poza terytorium UE, taki dokument otrzymaliśmy 15 marca.

Dokument potwierdza, że przedmiotem odprawy celnej były towary sprzedane przez nas temu klientowi. **Mamy zatem prawo do wykazania dostawy ze stawką 0% w rozliczeniu za miesiąc luty.**

Przykład 6.

Nasz kontrahent z Czarnogóry odbiera osobiście towar z naszego zakładu na Węgrzech. Mimo, że fakturę wystawimy na kontrahenta z kraju trzeciego, niemniej **transakcja ta nie będzie podlegała regulacjom polskiej Ustawy VAT.** Nie mamy do czynienia z eksportem w rozumieniu Ustawy VAT, bowiem eksport nie jest dokonany z terytorium Polski, lecz z terytorium Węgier.

Zaliczki w eksporcie

Przykład 3.

W styczniu otrzymaliśmy od kontrahenta z USA zaliczkę na poczet eksportu. Zakładamy, że dostawy towaru dokonamy do końca lutego (do końca miesiąca towar opuści terytorium UE). Otrzymałą kwotę zaliczki opodatkujemy więc stawką 0% przyjmując, że do końca marca (z dużym prawdopodobieństwem) otrzymamy dokument potwierdzający wywóz towarów IE-599.

Ostatecznie dokument celny otrzymaliśmy 26 marca, zatem uprawnienie do zastosowania stawki 0% nie uległo zmianie.

Przykład 4.

W styczniu otrzymaliśmy od kontrahenta z USA zaliczkę na poczet eksportu. Zakładamy, że dostawy towaru dokonamy do końca lutego (do końca miesiąca towar opuści terytorium UE). Otrzymałą kwotę zaliczki opodatkowaliśmy więc stawką 0% przyjmując, że do końca marca (z dużym prawdopodobieństwem) otrzymamy dokument potwierdzający wywóz towarów IE-599.

Otrzymanie zaliczki na poczet dostawy eksportowej

Obowiązek podatkowy z tytułu otrzymania zaliczki na poczet eksportu towarów powstaje bez względu na termin wywozu towarów, niemniej zaliczki mogą być opodatkowane obniżoną stawką, o ile wywóz towarów nastąpi w terminie 2 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym podatnik otrzymał zaliczkę. **Ważne jest, aby w powyższym terminie podatnik otrzymał dokument potwierdzający wywóz towarów.**

Ostatecznie jednak potwierdzenie wywozu towaru poza teren UE otrzymaliśmy dopiero w maju. Oznacza to, że z końcem marca jesteśmy obowiązani do dokonania korekty deklaracji za miesiąc styczeń i opodatkowania zaliczki stawką krajową.

Otrzymanie potwierdzenia w maju upoważnia nas do dokonania odpowiedniej korekty w deklaracji za miesiąc maj – umniejszenie podatku należnego w stawce krajowej i wykazanie zaliczki w pozycji dotyczącej eksportu towarów.

Purpurowy Informator | Grant Thornton

Rozliczenia związane z transakcjami, których stroną są zagraniczni kontrahenci, wymagają sporo uwagi. Każda transakcja powinna zostać poddana wnikliwej analizie, tym bardziej w sytuacjach, gdy uprawnienie do zastosowania obniżonej stawki zostało szczególnie obwarowane. Aby prawidłowo wykazać obowiązki w zakresie WDT i eksportu, powinniśmy wdrożyć odpowiednie procedury, które pozwolą na rzetelne rozliczenia w zakresie VAT. Szczególną uwagę powinny być objęte także warunki, na jakich odbywają się dostawy, aby móc w sposób właściwy ustalić moment, w którym dostawa miała miejsce.

Wyrażamy nadzieję, że przygotowany przez nas materiał będzie dla Państwa pomocny. Mamy jednak świadomość, że zdarzeń, które będziecie Państwo oceniać, jest dużo więcej. Nie sposób było omówić je wszystkie w tym dokumencie, dlatego też zapraszamy do kontaktu w razie wątpliwości podczas dokonywania rozliczeń!



Dariusz Gałązka
Partner, Biegły rewident
Doradztwo podatkowe
T: +48 61 625 1317
M: +48 605 828 912
E: Dariusz.Galazka@pl.gt.com

Purpurowy Informator | Grant Thornton

Nagroda Dziennika Gazety Prawnej w X Rankingu Firm i Doradców Podatkowych

3 miejsce w kategorii:

spory sądowe wśród wszystkich firm doradczych (łącznie z firmami Wielkiej Czwórki)

Tax Firm of the Year, Poland

Nagroda otrzymana w prestiżowym konkursie Finance Monthly M&A Awards. Przyznawana jest firmom doradczym i prawniczym z całego świata, które odegrały kluczową rolę w procesach fuzji i przejęć przez ostatnie 12 miesięcy.



Corporate Tax Firm of the Year in Poland

Nagroda otrzymana w ramach konkursu Finance Monthly Awards. Docenia firmy, które wyróżniały się w swoim obszarze działania w ciągu ostatnich 12 miesięcy, a także potrafiły dostosowywać własne usługi do potrzeb swoich klientów, mimo ciągłych zmian w otoczeniu gospodarczym i regulacyjnym.

