



PARP
Grupa PFR



Centrum
Rozwoju MŚP

Rozliczanie oraz dokumentowanie transakcji WDT i WNT – wybrane zagadnienia praktyczne

25 czerwca 2024 r.

Ewa Sokołowska

www.es-doradztwo.pl

Webinarium jest realizowane w ramach ośrodka
Enterprise Europe Network działającego przy
Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości

www.een.org.pl

Plan prezentacji:

1. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (WDT).
2. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT).
3. Transakcje łańcuchowe.
4. Transakcje trójstronne uproszczone (WTT) jako element transakcji łańcuchowych.

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów - WDT

WDT - definicja

Art. 13 ust. 1

Przez wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5, rozumie się wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, z zastrzeżeniem ust. 2-8.

WDT – warunki podmiotowe

1. Nabywca:

Bez względu na kraj siedziby, czy też miejsce faktycznego prowadzenia działalności gospodarczej nabywca w WDT musi mieć właściwy i ważny numer VAT UE.

2. Dostawca:

Musi być podatnikiem podatku VAT, czyli podmiotem wykonującym samodzielnie działalność gospodarczą. Istotne jest również, by nie korzystał on ze zwolnienia podmiotowego z podatku VAT ze względu na realizowany limit obrotów (200 tyś. netto).

Natomiast, dla wystąpienia WDT nie jest konieczne, by dostawca był zarejestrowany dla podatku VAT UE (wymóg ten pojawi się dopiero później i od jego spełnienia zależeć będzie możliwość opodatkowania WDT stawką 0% podatku VAT).

Warunki zastosowania stawki 0% dla transakcji WDT:

Art. 42 ust.1

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów podlega opodatkowaniu według stawki podatku 0%, pod warunkiem że:

1. podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej, który nabywca podał podatnikowi;
2. podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, posiada w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju;
3. podatnik składając deklarację podatkową, w której wykazuje tę dostawę towarów, jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE.

Art. 42 ust. 1a

stawka podatku 0% VAT nie znajdzie zastosowania, jeżeli podatnik zarejestrowany do przeprowadzania transakcji unijnych VAT-UE:

- nie złoży w terminie informacji podsumowującej VAT-UE do 25-tego dnia miesiąca następnego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy w zakresie WDT,
- złożona informacja podsumowująca nie zawiera prawidłowych informacji dotyczących transakcji WDT zgodnie z wymogami, o których mowa w art. 100 ust. 8 ustawy o VAT,

chyba że podatnik należycie, na piśmie wyjaśnił uchybienie naczelnikowi urzędu skarbowego.

Należyta staranność

Postanowieniem TSUE z dnia 9 stycznia 2023 r. :

- co do zasady nie jest rolą podatnika dokonywanie ustaleń, czy kontrahenci znajdujący się w łańcuchu dostaw przestrzegali na wcześniejszym etapie krajowych przepisów regulujących tego rodzaju działalność;
- to fiskus musi wykazać, że podatnik dopuścił się oszustwa w VAT lub że wiedział, względnie powinien był wiedzieć, iż transakcja wiązała się z oszustwem;
- to na organie podatkowym ciąży ciężar dowodowy, aby wykazać, iż podatnik brał udział w agresywnym schemacie optymalizacyjnym, mógł mieć świadomość co do istnienia oszustwa, albo powinien był zdawać sobie sprawę, że transakcja wiąże się z nadużyciem podatkowym.

Należyta staranność

Wyrok TSUE z dnia 11 stycznia 2024 C-537/22:

przy ocenie należytej staranności i dobrej wiary od podatnika VAT nie można żądać wykonywania szczegółowych i dogłębnych weryfikacji jego kontrahenta. W konkluzji wyroku podano ważne kwestie:

1. organy podatkowe są obowiązane do udowodnienia, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć o swoim uczestnictwie w oszustwie podatkowym,
2. nie świadczy o braku należytej staranności nabywcy to, że nie wykonał on kompleksowych i dogłębnych badań kontrahenta – tj. w szczególności takich, które zwykle przeprowadzają organy podatkowe,
3. organy podatkowe muszą dokładnie zdefiniować przesłanki oszustwa oraz je udowodnić.

WDT – obowiązek podatkowy

Obowiązek podatkowy:

- wystawienie faktury przez podatnika, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tej dostawy.

Moment dokonania dostawy towarów - moment przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Data dokonania dostawy towarów definiowana jest jako moment przejścia ryzyka utraty towarów ze sprzedawcy na nabywcę. Moment ten wynika z reguł dostaw przyjętych dla transakcji i uzależniony jest od przyjętych przez strony warunków dostawy.

WDT - faktura

Fakturę dokumentującą WDT wystawia się nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów i nie wcześniej niż 60 dnia przed dokonaniem dostawy towarów.

Data dokonania dostawy towarów to data przejścia ryzyka utraty towarów ze sprzedawcy na nabywcę zgodnie z przyjętymi regułami INCOTERMS.

Najwcześniejszy możliwy termin wystawienia faktury to 60 dni przed datą dostawy. Najpóźniejszy możliwy termin wystawienia faktury to 15 dzień miesiąca następującego po dokonaniu dostawy. Faktura może zostać wystawiona w każdym dniu pomiędzy ww. datami, a zatem również przed dniem rozpoczęcia wysyłki towarów.

WDT nietransakcyjne

Art. 13 ust. 3

Za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów uznaje się również przemieszczenie przez podatnika, o którym mowa w art. 15, lub na jego rzecz towarów należących do jego przedsiębiorstwa z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, które zostały przez tego podatnika na terytorium kraju w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, albo sprowadzone na terytorium kraju w ramach importu towarów, jeżeli mają służyć działalności gospodarczej podatnika.

WDT nietransakcyjne

WDT nietransakcyjne – faktura, czy dokument wewnętrzny?

- 14.11.2022 r. (0111-KDIB3-3.4012.389.2022.2.PJ, Legalis),
- 8.7.2021 r. (0112-KDIL1-3.4012.153.2021.2.MR, Legalis),
- 2.4.2021 r. (0114-KDIP1-2.4012.56.2021.1.JŻ, Legalis),
- 25.1.2021 r. (0114-KDIP1-2.4012.447.2020.2.JŻ, Legalis),
- 3.1.2020 r. (0113-KDIPT1-2.4012.582.2019.3.KT, Legalis),
- wyrok WSA w Warszawie z 10.3.2022 r. (III SA/Wa 1806/21, Legalis) potwierdzony wyrokiem NSA z 2.12.2022 r. (I FSK 1436/22, Legalis).

WDT nietransakcyjne

Przykład:

Polska spółka (czynny podatnik VAT zarejestrowany do celów VAT-UE) rozważa otwarcie zakładu w Rumunii. Przemieszczenie towarów pomiędzy spółką polską a jej zakładem będzie stanowiło wewnątrzzakładowe przemieszczenie towarów (tzw. WDT nietransakcyjne). Z tytułu tego przemieszczenia spółka powinna rozpoznać WDT w Polsce oraz WNT w Rumunii. Wskazane przemieszczenie polska spółka powinna udokumentować fakturą VAT. Jeżeli spółka jest zarejestrowana jako podatnik VAT-UE również w Rumunii, wówczas może (przy spełnieniu pozostałych warunków) opodatkować WDT stawką 0% (i w konsekwencji wykazać je w informacji podsumowującej). W przypadku, gdyby spółka nie była zarejestrowana dla celów VAT-UE w Rumunii, wówczas nie może opodatkować WDT stawką 0% VAT, w następstwie czego nie wykazuje go również w informacji podsumowującej.

Krajowy System e-Faktur

- Obowiązek stosowania KSEF **dotyczy też sprzedaży transgranicznej** (m.in. WDT, eksport towarów, eksport usług) i realizowanej **poza Polską**, ale wówczas faktura ustrukturyzowana jest udostępniana nabywcy w sposób z nim uzgodniony (poza KSeF).
- Kontrahent oczekuje faktury w języku angielskim (lub innym obcym) – Wizualizacja faktury (pliku xml) może być dokonana w języku obcym (lub może być dwujęzykowa). Kluczowe jest jednak aby treść faktury pod względem merytorycznym (po przetłumaczeniu) odpowiadała zawartości pliku xml przesłanego do KSeF.

Krajowy System e-Faktur

W praktyce, podatnik dokumentując np. transakcję WDT powinien:

- wystawić fakturę w KSeF (a zatem wysłać ją do KSeF);
- nanieść na fakturę kod QR;
- następnie po np. skonwertowaniu na pdf wysłać taką fakturę mailem do swojego unijnego nabywcy.

Ważna będzie sekwencja czynności: najpierw sporządzenie faktury i wysłanie jej do KSEF, a potem ewentualne skonwertowanie i udostępnienie nabywcy. Zachowanie tej kolejności pozwoli uniknąć ew. zarzutu wystawienia pustej faktury.

Krajowy System e-Faktur

Przemieszczenie nietransakcyjne (wewnątrzzakładowe) – powinno być dokumentowane fakturą a nie dokumentem wewnętrznym. W związku z tym po wejściu w życie obligatoryjnego KSeF faktury z tytułu takiego przemieszczenia powinny być wystawiane w KSeF.

- interpretacja z dnia 14 listopada 2022 r. (sygn.: 0111-KDIB3-3.4012.389.2022.2.PJ),
- interpretacja z dnia 8 lipca 2021 r. (sygn.: 0112-KDIL1-3.4012.153.2021.2.MR),
- interpretacja z dnia 2 kwietnia 2021 r. (sygn.: 0114-KDIP1-2.4012.56.2021.1.JŻ),
- interpretacja z dnia 25 stycznia 2021 r. (sygn.: 0114-KDIP1-2.4012.447.2020.2.JŻ),
- interpretacja z dnia 3 stycznia 2020 r. (sygn.: 0113-KDIPT1-2.4012.582.2019.3.KT).

Orzeczenia: wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 marca 2022 r., sygn. akt: III SA/Wa 1806/21 potwierdzony wyrokiem NSA z 2 grudnia 2022 r., sygn. akt: I FSK 1436/22.

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów - WNT

Definicja:

Przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz.

Nabywca:

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów następuje w przypadku, gdy nabywcą towarów jest:

- podatnik VAT, a nabywane towary mają służyć działalności gospodarczej podatnika,
- osoba prawna niebędąca podatnikiem VAT.

Dostawca:

- Dokonujący dostawy towarów jest podatnikiem o którym mowa w art. 15, lub podatnikiem podatku od wartości dodanej.
- Z transakcją WNT mamy do czynienia niezależnie od tego, czy dostawca jest podatnikiem VAT UE oraz, czy podał nabywcy właściwy numer VAT UE.

WNT – obowiązek podatkowy

Wystawienie 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.

Dla powstania obowiązku podatkowego z tytułu WNT moment otrzymania przez nabywcę faktury VAT dokumentującej dostawę pozostaje irrelevantny – znaczący jest tutaj wyłącznie moment wystawienia faktury przez dostawcę.

WNT – odliczenie podatku

Art. 86 ust. 10:

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy.



W przypadku WNT - pod warunkiem, że podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek (art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b).

WNT – odliczenie podatku

Przykład:

Spółka rozpoznała WNT z datą 15.8.2023 r. z uwagi na brak faktury dokumentującej WNT zrealizowanej w lipcu. Spółka w ogóle nie otrzymała faktury od dostawcy. Po zmianie przepisów spółka pozostawia rozliczenie WNT w sierpniu bez zmian i jest ono rozliczeniem z całą pewnością prawidłowym.

WNT „sankcyjne”

„Sankcyjne” WNT:

WNT uznaje się za dokonane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu. Dlatego w sytuacji, gdy krajowy nabywca kupuje towar z UE, który to towar w wykonaniu dostawy zostaje przemieszczany z jednego kraju UE do drugiego kraju UE – Polski, WNT powinno zostać rozliczone w Polsce na wskazanych powyżej zasadach.

Co w sytuacji, gdy polski nabywca zadysponuje, aby towar trafił do innego kraju UE zamiast do Polski? Wówczas WNT powinno zostać opodatkowane w tym innym kraju UE (kraj, w którym zakończył się transport).

WNT „sankcyjne”

Przykład:

Polski podatnik kupuje towar od podatnika VAT UE z Włoch. Na wyraźną dyspozycję nabywcy towar jest przemieszczany z terytorium Włoch na Słowację (gdzie nabywca ma magazyn). WNT w takiej sytuacji powinno zostać rozliczone na terytorium Słowacji zgodnie z obowiązującymi tam przepisami.

Gdyby w tej transakcji krajowy nabywca posłużył się polskim numerem VAT UE, wówczas uznaje się, iż WNT zostało dokonane również na terytorium tego państwa członkowskiego (czyli oprócz Słowacji WNT powinno zostać rozliczone również w Polsce), chyba że nabywca udowodni, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów zostało opodatkowane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu.

WNT „sankcyjne”

Co więcej, w przedstawionej sytuacji, gdyby doszło do rozliczenia WNT również w Polsce nabywca nie może z tytułu takiego WNT odliczyć podatku VAT, o czym przesądza treść przepisu art. 88 ust. 6 ustawy o VAT, zgodnie z którym nie stanowi podstawy do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego kwota podatku naliczonego, w przypadku opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 25 ust. 2, na terytorium kraju z powodu podania numeru, o którym mowa w art. 97 ust. 10, w sytuacji gdy towary w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu znajdują się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

Transakcje łańcuchowe

Transakcje łańcuchowe

Art. 22 ust. 2 W przypadku gdy te same towary są przedmiotem kolejnych dostaw oraz są wysyłane lub transportowane bezpośrednio od pierwszego dostawcy do ostatniego w kolejności nabywcy, wysyłkę lub transport przyporządkowuje się wyłącznie jednej dostawie.

Transakcje łańcuchowe w ramach UE:

2b. W przypadku towarów, o których mowa w ust. 2, które są wysyłane lub transportowane **z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego**, wysyłka lub transport tych towarów są przyporządkowane **wyłącznie dostawie dokonanej do podmiotu pośredniczącego**.

Transakcje łańcuchowe

2c. W przypadku gdy podmiot pośredniczący przekazał swojemu dostawcy numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych nadany mu przez państwo członkowskie, z którego towary są wysyłane lub transportowane, wysyłkę lub transport przypisuje się **wyłącznie dostawie dokonanej przez ten podmiot.**

2d. Przez podmiot pośredniczący, o którym mowa w ust. 2b i 2c, rozumie się innego niż pierwszy w kolejności dostawcę towarów, który wysyła lub transportuje towar samodzielnie albo za pośrednictwem osoby trzeciej działającej na jego rzecz.

Organizator transportu - podmiot odpowiedzialny za następujące funkcje i czynności:

- wybór przewoźnika i zawarcie umowy przewozowej,
- zamawianie przewoźnika dla danego przewozu,
- planowanie i koordynację przewozu towarów z jednego kraju do drugiego,
- podejmowanie decyzji/wydawanie poleceń w zakresie dat, miejsca i czasu załadunku towaru, rodzaju transportu, wartości przewożonego towaru oraz kosztów transportu, załadunku, ubezpieczenia itp.
- utrzymywanie kontaktu z przewoźnikiem podczas transportu,
- oraz wskazanego jako nadawca towaru na dokumentach przewozowych (CMR, BOL lub innych), a także
- sprawującego kontrolę i ponoszącego ryzyko utraty lub uszkodzenia towaru podczas transportu.

Transakcje łańcuchowe

2e. „W przypadku towarów, o których mowa w ust. 2, które są wysyłane lub transportowane z terytorium kraju na terytorium państwa trzeciego albo z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego przez:

- 1) pierwszego dostawcę – wysyłkę lub transport przyporządkowuje się jego dostawie;
- 2) ostatniego nabywcę – wysyłkę lub transport przyporządkowuje się dostawie dokonanej do tego nabywcy.”

Transakcje łańcuchowe

3. W przypadkach, o których mowa w ust. 2-2c, dostawę towarów, która:
- 1) poprzedza wysyłkę lub transport towarów, uznaje się za dokonaną w miejscu rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów;
 - 2) następuje po wysyłce lub transporcie towarów, uznaje się za dokonaną w miejscu zakończenia wysyłki lub transportu towarów.

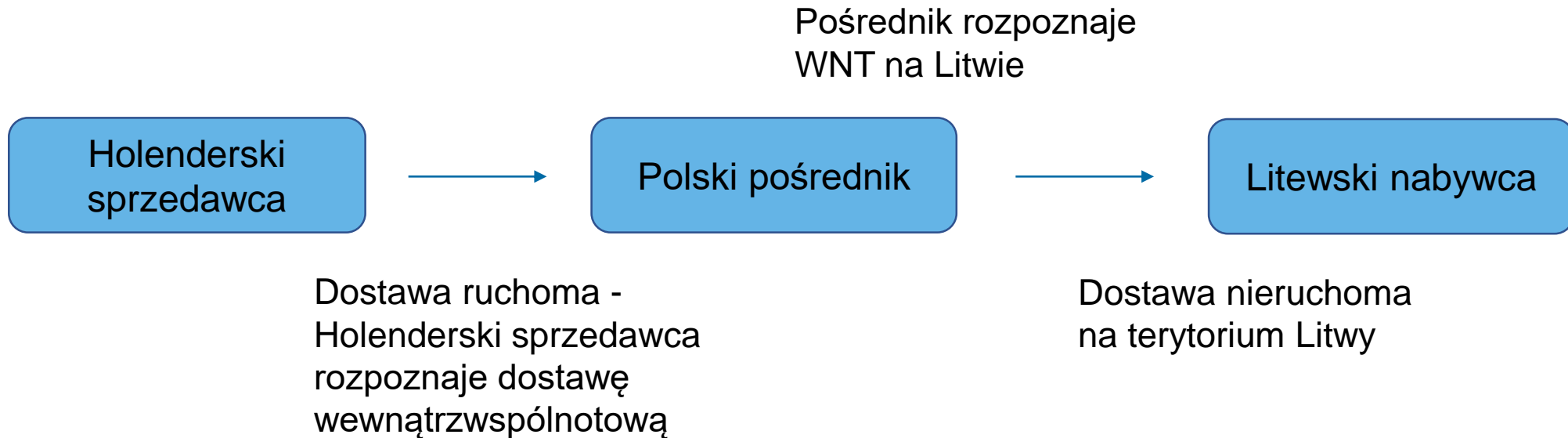
Transakcje trójstronne uproszczone (WTT), jako element transakcji łańcuchowych

WTT

Wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna, to transakcja w której:

- trzech podatników VAT zidentyfikowanych na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych w trzech różnych państwach członkowskich uczestniczy w dostawie towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności, przy czym dostawa tego towaru jest dokonana między pierwszym i drugim oraz drugim i ostatnim w kolejności,
- przedmiot dostawy jest wysyłany lub transportowany przez pierwszego lub też transportowany przez drugiego w kolejności podatnika VAT lub na ich rzecz z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego;

Zasady ogólne

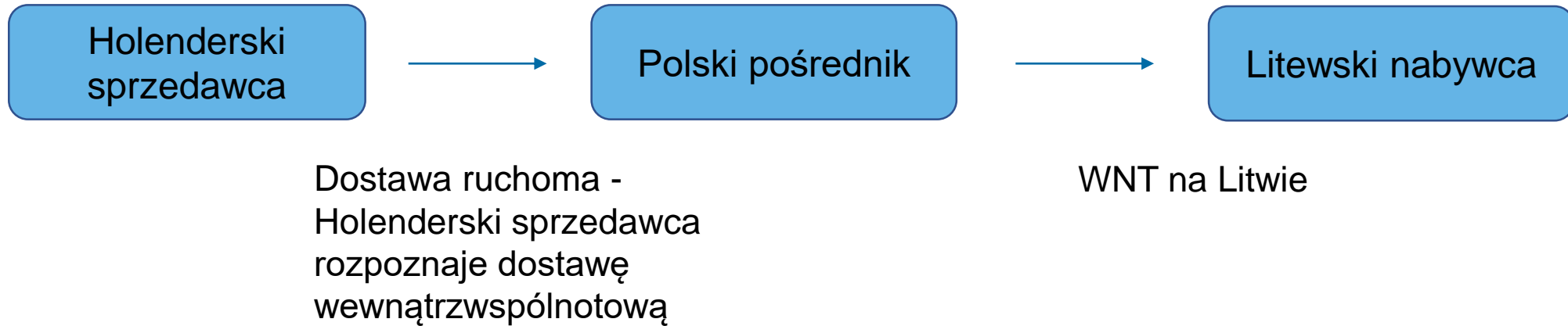


Zasady ogólne:

1. Polski pośrednik powinien rozpoznać wewnątrzwspólnotowe nabycie na terytorium Litwy.
2. Transakcja pomiędzy pośrednikiem a ostatecznym nabywcą jest opodatkowana jako dostawa krajowa na terytorium Litwy (dla nabywcy jest to litewskie nabycie krajowe).

Podatek od wewnątrzwspólnotowego nabycia na Litwie podlega odliczeniu. Niemniej jednak, pośrednik musi się zarejestrować na potrzeby VAT w tym państwie.

Procedura uproszczona



Wskutek zastosowania uproszczenia:

1. Wewnątrzwspólnotowe nabycie na Litwie jest wykazywane przez litewskiego nabywcę.
2. Brak opodatkowania transakcji pomiędzy pośrednikiem a ostatecznym nabywcą jako dostawy krajowej na terytorium Litwy.

Procedura uproszczona

Polski pośrednik wykaże transakcję wewnątrzspółnotowego nabycia w polskiej deklaracji jedynie w kwocie netto. Nie będzie się to jednakże wiązało z rozliczeniem podatku należnego. W praktyce na polskim pośredniku będą więc ciążyły jedynie obowiązki ewidencyjne i dokumentacyjne.

Art. 136 ust. 1 – W przypadku gdy w procedurze uproszczonej drugim w kolejności podatnikiem (...) jest podatnik wymieniony w art. 15, uznaje się, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów zostało u niego opodatkowane, jeżeli wystawił on ostatniemu w kolejności podatnikowi VAT fakturę zawierającą, oprócz danych wymienionych w art. 106e, następujące informacje:

- 1) adnotację „VAT: Faktura WE uproszczona na mocy art. 135–138 ustawy o ptu” lub „VAT: Faktura WE uproszczona na mocy artykułu 141 dyrektywy 2006/112/WE”;
- 2) stwierdzenie, że podatek z tytułu dokonanej dostawy zostanie rozliczony przez ostatniego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej;
- 3) numer, o którym mowa w art. 97 ust. 10, który jest stosowany przez niego wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej;
- 4) numer identyfikacyjny stosowany na potrzeby podatku od wartości dodanej ostatniego w kolejności podatnika.



Webinarium zostało zrealizowane przez ośrodek Enterprise Europe Network działający przy Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości - www.een.org.pl

Ewa Sokołowska

Doradca podatkowy, nr wpisu: 10059
tel.: 601-069-649, mail: kontakt@es-doradztwo.pl