

Mariusz Cieśla

**„Podatek VAT systemowa analiza  
ze szczególnym uwzględnieniem transakcji  
transgranicznych w ramach UE.”**

Kromerowo, 10-11 czerwca 2011 r.

## 1) Zakres stosowania ustawy – czynności podlegające i niepodlegające VAT.

### Czynności podlegające opodatkowaniu.

Co podlega ustawie VAT? Na to pytanie odpowiedzi należy szukać w art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług. Ustawodawca wydzielił sześć obszarów, które podlegają ustawie VAT. Pierwszym z nich jest odpłatna dostawa towarów natomiast drugim, umieszczonym w tym samym ustępie ustawy, odpłatne świadczenie usług. Oba te zakresy objęte ustawą łączy jeszcze jeden element, geograficzne ograniczenie do terytorium kraju. Jak widać z układu semantycznego tego zdania ustawodawca zrównuje ze sobą oba te zdarzenia. Istotnym elementem obu czynności, decydującym o ich podleganiu opodatkowaniu, jest odpłatność. Należy jednak pamiętać o tym, że niektóre nieodpłatne dostawy towarów i nieodpłatne świadczenia usług podlegają również opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, gdyż zostały zrównane z dostawami i usługami odpłatnymi.

Trzecią czynnością podlegającą podatkowi VAT jest eksport towarów, czwartą natomiast jego przeciwieństwo, czyli import towarów. Tu twórcy ustawy opodatkowali czynności związane z opuszczeniem towaru oraz przywozem towaru z terytorium Unii Europejskiej, jeśli ten przywóz lub opuszczenie odbywa się bezpośrednio z terytorium Polski.

Piąta i szósta grupa czynności opodatkowanych obejmuje przemieszczenie towarów w granicach Unii Europejskiej, z innego państwa Unii do Polski lub odwrotnie.

W art. 5 ust. 2 ustawy VAT zawarto bardzo istotne rozszerzenie skutecznego działania ustawy. Chodzi tu o objęcie podatkiem wszystkich sytuacji wymienionych w ustawie jako podlegające opodatkowaniu. Podatkowi podlegają więc czynności wymienione w art. 5 ust. 1 ustawy VAT, nawet gdy warunki i formy określone przepisami prawa nie są zachowane. Najprostszym przykładem takiej sytuacji jest dokonywanie czynności opodatkowanych przez podmiot niezarejestrowany do podatku VAT. Pomimo braku formalnej rejestracji, sprzedaż towaru dokonana w przypadku takich podmiotów będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Podobna sytuacja wystąpi w przypadku usług – bezumowne korzystanie z budynku będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem VAT u właściciela budynku.

W jednym przypadku ustawa wprowadza obowiązek opodatkowania towarów, które nie są przedmiotem odpłatnej sprzedaży - nie dokonuje się bowiem na nich żadnej transakcji. Taka sytuacja, zawarta w art. 14 ustawy VAT, dotyczy następujących zdarzeń:

1. rozwiązania spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej,
2. zaprzestania przez podatnika będącego osobą fizyczną wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu
3. nie wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu co najmniej przez 10 miesięcy.

Przepis ten nie dotyczy podatników, którzy zawiesili wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej.

### **Czynności wyłączone z opodatkowania.**

Wiedząc już do czego stosuje się przepisy przedmiotowej ustawy możemy omówić te czynności, które nie są nią objęte. Czynności te zostały wymienione w art. 6 ustawy VAT. Nie objęcie opodatkowaniem oznacza ich całkowite wyłączenie spod działania przepisów vatowskich.

Po pierwsze opodatkowaniu nie podlegają transakcje zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Po drugie nieopodatkowane zostają czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. To logiczne rozwiązanie zabezpiecza interesy osób np. okradzionych. Trudno bowiem wymagać od ofiary kradzieży, aby jeszcze dodatkowo ponosiła ona obciążenie z tytułu podatku VAT od „dostawy” na rzecz złodzieja. Tak bowiem podatek VAT jest skonstruowany, że to dokonujący dostawy odprowadza go do budżetu.

## 2) Eksport i import towarów

Jak już to wyżej wspomniano, obszarami gdzie ustawa VAT jest stosowana są eksport i import towarów. W części ogólnej ustawy VAT, w art 2 pkt 7 i 8 znajdują się definicje tych dwóch czynności. O ile definicja importu towarów jest prosta, o tyle definicja eksportu towarów składa się z dwóch podpunktów, z czego drugi ma formę dość złożoną.

Zanim przytoczymy powyższe definicje, dodatkowego wyjaśnienia wymagają pojęcia „terytorium kraju”, „terytorium państwa trzeciego” oraz „towarów” - ich definicje znajdziemy w tymże art. 2 ustawy VAT odpowiednio w punktach 1, 5 oraz 6. Przez terytorium kraju rozumie się terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z zastrzeżeniem mostów transgranicznych, przez terytorium państwa trzeciego rozumie się terytorium państwa niewchodzącego w skład terytorium Unii Europejskiej z zastrzeżeniem wspomnianych mostów transgranicznych, do których stosuje się zapisy art. 2a ust. 1 i 3 ustawy. Przez towar rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii. Zauważmy, że w potocznym rozumieniu energia nie jest traktowana jak towar. Jednak w rzeczywistości ma ona wiele cech towaru: może być wytwarzana, gromadzona, przesyłana a nawet kradziona. Ma swego posiadacza, jest przedmiotem obrotu, ma wartość i za jej ekwiwalent skutecznie może być zbyta.

### Import towarów

Przez import towarów rozumie się przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju. Import towarów dotyczy zatem sytuacji, gdy towar trafia bezpośrednio na terytorium Polski z kraju spoza Unii Europejskiej. Warunkiem uznania za import przywozu towarów na terytorium Polski nie jest ich posiadanie jako właściciel. Wystarczy tylko fakt przywozu, aby podlegać opodatkowaniu z tego tytułu bez względu na sposób w jaki przywozący wszedł w posiadanie towaru. Przywozący może mieć dany towar poprzez zakup, najem, darowiznę, leasing, pożyczanie itp.

Kto jest podatnikiem z tytułu importu towaru? Na podstawie art. 17 ust. 1 podatnikami podatku od towarów i usług z tytułu importu towaru są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne:

1. na których ciąży obowiązek uiszczenia cła, również gdy na podstawie przepisów celnych importowany towar jest zwolniony od cła albo cło na towar zostało zawieszona, w części lub w całości, albo zastosowano preferencyjną, obniżoną lub zerową stawkę celną,
2. uprawnione do korzystania z procedury celnej obejmującej uszlachetnianie czynne, odprawę czasową, przetwarzanie pod kontrolą celną, w tym również osoby, na które, zgodnie z odrębnymi przepisami, zostały przeniesione prawa i obowiązki związane z tymi procedurami.

Status podatnika w imporcie towarów jest niezależny od faktu prowadzenia działalności gospodarczej. Jak to powiedziano powyżej opodatkowana jest bowiem sama czynność przywozu towarów niezależnie od statusu osoby przywożącej.

Ponieważ import towarów jest czynnością przywozu towarów z kraju spoza Unii Europejskiej do Polski, to miejscem opodatkowania jest terytorium Polski. Istnieją jednak pewne wyjątki od tej zasady określone w art. 36 ustawy VAT.

Po pierwsze zasada ta nie jest stosowana w przypadku gdy towar pozostaje na terytorium innego państwa UE i jednocześnie jest tam objęty procedurą składu celnego, tranzytu, odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przewozowych, uszlachetniania czynnego w systemie zawiesznień i towary te przestaną podlegać tym procedurom na terytorium kraju, uważa się, że import tych towarów będzie dokonany na terytorium Polski. Miejszem dokonania importu w takich sytuacjach będzie terytorium Polski, gdyż tutaj znajduje się miejsce przeznaczenia towarów i ostatecznie tu zostaną dopuszczone do obrotu.

Natomiast w sytuacji odwrotnej od poprzednio opisanej, gdy na terytorium Polski towary są objęte rzeczonymi procedurami, to miejscem opodatkowania będzie kraj docelowy importu towarów.

Ważnym z punktu widzenia opodatkowania importu towarów jest określenie momentu powstania obowiązku podatkowego. Kwestię tą reguluje art. 17 ust. ust. 7, 8 i 9 ustawy VAT. Zgodnie z art. 19 ust. 7 ww ustawy obowiązek podatkowy w imporcie towarów powstaje z chwilą powstania długu celnego. Od tego momentu, wyliczony przez urząd celny podatek od towarów i usług staje się podatkiem należnym. Od tej zasady istnieją dwa wyjątki. W przypadku objęcia towarów procedurą celną:

- uszlachetniania czynnego w systemie ceł zwrotnych;
- odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem należności celnych przywozowych;
- przetwarzania pod kontrolą celną

obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą objęcia towarów tą procedurą.

Natomiast gdy import towarów objęty jest procedurą celną:

- składu celnego;
- odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych;
- uszlachetniania czynnego w systemie zawiesznień;
- tranzytu,

a od importowanych towarów pobierane są opłaty wyrównawcze lub opłaty o podobnym charakterze i nie powstaje jednocześnie dług celny, to obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wymagalności tych opłat.

## Podstawa opodatkowania

Podstawę opodatkowania w imporcie towarów reguluje art. 29 ust. 13, 14, 15 i 16 ustawy VAT. Stosownie do art. 29 ust. 13 podstawą opodatkowania w imporcie towarów jest wartość celna powiększona o należne cło. Jeżeli przedmiotem importu są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o należne cło i podatek akcyzowy.

Wyjaśnienia wymaga jeszcze jedno pojęcie stosowane w imporcie towarów czyli wartość celna. Przepisy regulujące zagadnienie wartości celnej zostały zamieszczone w art. 28-36 Rozporządzenia Rady EWG Nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (WKC) oraz w art. 141-178 Rozporządzenia Komisji EWG NR 2454/93 ustanawiającego przepisy wykonawcze do rozporządzenia Rady EWG Nr 2913/92 ustanawiającego WKC.

Zgodnie z art. 29 WKC wartością celną przywożonych towarów jest wartość transakcyjna, to znaczy cena faktycznie zapłacona lub należna za towary wtedy, gdy zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Unii Europejskiej, ustalona, o ile jest to konieczne na podstawie art. 32 i 33 WKC, pod warunkiem, że

- \* są nakładane lub wymagane przez prawo bądź przez władze publiczne we Wspólnocie,
- \* ograniczają obszar geograficzny, na którym towary mogą być odsprzedane, lub
- \* nie mają istotnego wpływu na wartość towarów,

Zgodnie z art. 33 WKC nie wlicza się do wartości celnej następujących kosztów o ile można je wyodrębnić z ceny faktycznie zapłaconej lub należnej:

\* kosztów transportu towarów po ich przybyciu do miejsca wprowadzenia na obszar celny Unii Europejskiej;

\* kosztów związanych z pracami budowlanymi, instalacyjnymi, montażowymi, obsługą lub pomocą techniczną wykonaną po przywozie towarów takich jak: zakłady przemysłowe, maszyny lub wyposażenie;

\* odsetek wynikających z umowy o finansowaniu, zawartej przez kupującego i odnoszącej się do zakupu przywożonych towarów, niezależnie od tego czy finansowanie zapewnione jest przez sprzedającego czy też inną osobę, o ile umowa o finansowaniu została zawarta w formie pisemnej, a kiedy będzie to wymagane, kupujący będzie w stanie udowodnić, że towary zostały rzeczywiście sprzedane po cenie zadeklarowanej jako faktycznie zapłacona lub należna i żądane oprocentowanie nie przekracza normalnie stosowanego oprocentowania dla tego typu transakcji dokonywanych w tym kraju w czasie, w którym dokonano operacji finansowych;

\* opłat za prawo do kopiowania przywiezionych towarów we Wspólnocie;

\* prowizji od zakupu;

\* należności celnych przywozowych lub innych opłat pobieranych we Wspólnocie z tytułu przywozu lub sprzedaży towarów.

W przypadku towarów objętych procedurą uszlachetniania biernego podstawą opodatkowania jest różnica między wartością celną produktów kompensacyjnych lub zamiennych dopuszczonych do obrotu a wartością towarów wywiezionych czasowo, powiększona o należne cło. Jeżeli przedmiotem importu w ramach uszlachetniania biernego są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest różnica między wartością celną produktów kompensacyjnych lub zamiennych dopuszczonych do obrotu a wartością towarów wywiezionych

czasowo, powiększona o należne cło i podatek akcyzowy.

Podstawą opodatkowania w imporcie towarów objętych procedurą odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych oraz procedurą przetwarzania pod kontrolą celną jest wartość celna powiększona o cło, które byłoby należne, gdyby towary te były objęte procedurą dopuszczenia do obrotu. Jeżeli przedmiotem importu w ramach procedury odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych lub procedury przetwarzania pod kontrolą celną są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o cło, które byłoby należne, gdyby towary te były objęte procedurą dopuszczenia do obrotu, i o podatek akcyzowy.

Podstawa opodatkowania obejmuje, o ile elementy takie nie zostały do niej włączone: prowizję, opakowania, transport i koszty ubezpieczenia, które zostały już poniesione albo będą poniesione do pierwszego miejsca przeznaczenia na terytorium kraju. Przez pierwsze miejsce przeznaczenia rozumie się miejsce wymienione w dokumencie przewozowym lub innym dokumencie, na podstawie którego towary są importowane. Elementy, o których mowa w zdaniu pierwszym, wlicza się do podstawy opodatkowania, również gdy powstają one w związku z transportem do innego miejsca przeznaczenia na terytorium Unii Europejskiej, jeżeli miejsce to jest znane w momencie dokonania importu.

Do podstawy opodatkowania dolicza się określone w odrębnych przepisach opłaty oraz inne należności, jeżeli organy celne mają obowiązek pobierać te należności z tytułu importu towarów.

Zgodnie z art. 31a ust. 3 ustawy VAT w przypadku importu towarów przeliczenia na złote dokonuje się zgodnie z przepisami celnymi.

Zgodnie z art. 29 ust. 17 ustawy VAT w przypadku, gdy wartość usługi transportowej zwiększa wartość celną importowanego towaru, podatnik nie ma obowiązku rozliczania importu usług. Wartość celna zgodnie z przedstawioną powyżej definicją obejmuje tylko koszty transportu poniesione do granicy Unii Europejskiej, pozostała zaś część transportu zwiększa podstawę opodatkowania z tytułu importu usług.

Jednocześnie w art. 83 ustawy VAT opodatkowaniu stawką 0% poddano usługi związane bezpośrednio z importem towarów, gdy ich wartość została włączona do podstawy opodatkowania, z wyjątkiem:

- usług w zakresie ubezpieczenia towarów;
- dotyczących importu towarów zwolnionych od podatku.

Opodatkowanie tych usług stawką 0% ma miejsce, gdy podatnik prowadzi dokumentację, z której będzie wynikało, że wartość świadczonych usług została wliczona do podstawy opodatkowania z tytułu importu towarów, a także towary, które są przedmiotem importu, nie zostały zwolnione od podatku.

Poniżej przykładowa interpretacja w zakresie rozpoznawania importu w przypadku odprawy towaru za granicą. Dla mnie osobiście jest ona nieprawidłowa, gdyż spółka nie powinna rozpoznawać importu towaru lecz wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru z terytorium Niemiec, jednak nie od kontrahenta lecz jako przesunięcie towarów własnych.

*”Rodzaj dokumentu*

*interpretacja indywidualna*

*Sygnatura*

*ITPP2/443-1079/10/AK*

*Data*

*2011.01.19*

*Autor*

*Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy*

*Temat*

*Podatek od towarów i usług --> Przepisy ogólne --> Definicje legalne*

*Słowa kluczowe*

*import towarów*

*informacja podsumowująca*

*nabycie wewnątrzwspólnotowe*

*odprawa celna*

*Istota interpretacji*

*Uznanie za import towarów nabycia od kontrahenta niemieckiego towaru, który dostarczany jest na terytorium Polski bezpośrednio z Chin.*

### **INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

*Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 ze zm.), Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko przedstawione we wniosku z dnia 18 października 2010 r. (data wpływu 22 października 2010 r.), o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie uznania za import towarów nabycia od kontrahenta niemieckiego towaru, który dostarczany jest na terytorium Polski bezpośrednio z Chin – **jest prawidłowe.***

### **UZASADNIENIE**



*W dniu 22 października 2010 r. został złożony wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie uznania za import towarów nabycia od kontrahenta niemieckiego towaru, który dostarczany jest na terytorium Polski bezpośrednio z Chin.*

***W przedmiotowym wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.***

*Spółka dokonuje zakupu towarów - urządzeń do wyposażenia warsztatów samochodowych - od firmy niemieckiej. Towary nabyte od tej firmy i dostarczone z terenu Niemiec wykazuje jako nabycia wewnątrzwspólnotowe. Część towarów zakupionych od tej firmy jest dostarczana bezpośrednio z Chin (od producenta) kontenerem do portu w kraju. Spółka dokonuje odprawy celnej i otrzymuje dokument SAD z wyliczonymi należnościami celnymi i podatkiem od towarów i usług. Należności są płacone w kwotach wykazanych w dokumencie SAD. Dostawę tego towaru Spółka traktuje jako import i dlatego nie wykazuje jako nabycia wewnątrzwspólnotowego. Kontrahent niemiecki wykazuje całość dostaw jako wewnątrzwspólnotowe, występuje więc rozbieżność składanych deklaracji VAT UE Spółki i kontrahenta niemieckiego.*

***W związku z powyższym zadano następujące pytania:***

- 1. Czy Spółka prawidłowo traktuje dokonywane nabycia bezpośrednio z Niemiec jako nabycie wewnątrzwspólnotowe towarów i wykazuje w informacji VAT UE, natomiast zakupy dokonane od tej samej firmy lecz dostarczone bezpośrednio z Chin, po dokonanej odprawie celnej wg dokumentu SAD, jako import i nie wykazuje jako nabycia wewnątrzwspólnotowego...*
- 2. Czy Spółka postępuje właściwie i sporządza prawidłowo informację VAT UE...*

*Zdaniem Wnioskodawcy, w opisanym stanie faktycznym występują dwa odmienne przypadki:*

- dostawa towarów bezpośrednio z firmy niemieckiej z terytorium Niemiec - dostawy te Spółka traktuje jako wewnątrzwspólnotowe nabycie zgodnie z art. 9 ust.1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54 poz.535 ze zm.) i wykazuje jako wewnątrzwspólnotowe nabycie w deklaracji VAT UE.*
- dostawy towarów z tej samej firmy niemieckiej wg wystawionych przez tą firmę faktur, jednakże towar przychodzi bezpośrednio z Chin – Spółka dokonuje odprawy celnej wg dokumentu SAD i reguluje należności celne oraz podatek od towarów i usług, nabycia te traktując jako import towarów, zgodnie z art. 2 pkt 7 ww. ustawy.*

*W ocenie Spółki, opisana transakcja będąca importem towarów nie może być jednocześnie wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów. Wobec powyższego towaru nabytego jako import Spółka nie wykazuje w informacji podsumowującej. Wskazała, że stanowisko takie wynika z analizy interpretacji podatkowych na stronie Ministerstwa Finansów dla analogicznych przypadków nabycia towarów, gdzie faktury sprzedaży wystawiane są przez firmy z krajów należących do Unii Europejskiej, a towar wysyłany jest bezpośrednio z krajów trzecich (postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego sygn. PP.005/7/2006 z dnia 29 marca 2006 r. i Naczelnika Urzędu Skarbowego w Nowym Targu sygn. PP/443-23/lnt-31/06 z dnia 22 czerwca 2006 r.)*

***W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za prawidłowe.***

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 ze zm.), opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają:

1. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,
2. eksport towarów,
3. import towarów,
4. wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju,
5. wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

W myśl postanowień art. 2 pkt 7 ww. ustawy, przez import towarów rozumie się przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju.

Stosownie do ust. 8 powołanego artykułu, w przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach.

Należy jednak zaznaczyć, że import towarów w rozumieniu ww. przepisu występuje tylko wtedy, gdy na terytorium Polski towary znajdują się w momencie ich wprowadzenia na obszar Unii Europejskiej. W przypadku, gdy przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego następuje na terytorium innego niż Polska państwa członkowskiego Unii Europejskiej, nie dochodzi do importu towarów w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług.

Takie zdefiniowanie importu towarów kładzie nacisk przede wszystkim na czynność faktyczną, czyli przywóz towaru. Dla zaistnienia importu nie ma znaczenia cel przywozu, czy stosunek prawny, w ramach którego dokonano przywozu. Jeśli towar został faktycznie przywieziony z kraju trzeciego bezpośrednio na terytorium Polski, to miał miejsce import.

Jak wskazuje art. 9 ust. 1 ustawy, przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, 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.

W myśl ust. 2 ww. artykułu przepis ust. 1 stosuje się pod warunkiem, że:

1. nabywcą towarów jest:
  - a. podatnik, o którym mowa w art. 15, lub podatnik podatku od wartości dodanej, a nabywane towary mają służyć czynnościom wykonywanym przez niego jako podatnika,
  - b. osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w lit. a
  - c. z zastrzeżeniem art. 10;
2. dokonujący dostawy towarów jest podatnikiem, o którym mowa w pkt 1 lit. a.

Wobec powyższego, aby dana czynność mogła być uznana jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w rozumieniu art. 9 ust. 1 ustawy, wymagane jest łączne spełnienie

*następujących warunków:*

- *podmiot z jednego państwa członkowskiego musi nabyć prawo do rozporządzania towarami jak właściciel, a więc na rzecz tego podmiotu musi być dokonana dostawa;*
- *w związku z nabyciem towary są przemieszczane z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego niż państwo wysyłki, przy czym nie gra tu roli, kto faktycznie przewozi towar i na czyje zlecenie jest to czynione, gdyż towary w wyniku dokonanej dostawy mogą być wysyłane lub transportowane zarówno przez dokonującą dostawy, nabywcę jak również na ich rzecz; istotne jest, aby przywóz towarów na terytorium innego państwa członkowskiego następował w związku z wykonaną wcześniej dostawą tych towarów.*

*Stosownie do art. 15 ust. 1 ustawy, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.*

*Z unormowań art. 17 ust. 1 pkt 1 ustawy wynika, że podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, na których ciąży obowiązek uiszczenia cła, również w przypadku, gdy na podstawie przepisów celnych importowany towar jest zwolniony od cła albo cło na towar zostało zawieszona, w części lub w całości, albo zastosowano preferencyjną, obniżoną lub zerową stawkę celną.*

*W tym miejscu wskazać należy, że podatek od towarów i usług jest podatkiem o charakterze terytorialnym. Opodatkowaniu w danym państwie podlegają tylko te czynności, które zostaną uznane za wykonane w danym miejscu. W tym wypadku określenie miejsca świadczenia (dostawy) determinuje miejsce opodatkowania. Określenie miejsca świadczenia (dostawy) jest szczególnie istotne w przypadku dostawy towarów, która odbywa się pomiędzy podmiotami z różnych państw. Miejsce świadczenia wskazuje jednocześnie państwo, w którym dana czynność winna zostać opodatkowana.*

*Przez terytorium państwa trzeciego należy rozumieć terytorium nie wchodzące w skład Unii Europejskiej (art. 2 pkt 5 ustawy), przez terytorium kraju należy rozumieć terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (art. 2 pkt 1 ustawy), natomiast terytorium państwa członkowskiego to terytorium państwa wchodzącego w skład terytorium Unii Europejskiej (art. 2 pkt 4 ustawy).*

*Z przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego wynika, że firma niemiecka nabywa towar na terytorium Chin i następnie sprzedaje go Spółce, przy czym towar zostaje bezpośrednio przemieszczany od pierwszego do ostatniego podmiotu, czyli z Chin do Polski.*

*Podany przez Spółkę opis wskazuje, że mamy do czynienia z tzw. transakcją łańcuchową. Transakcja taka polega na tym, że kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru, przy czym towar ten jest wydawany przez pierwszy podmiot w łańcuchu dostaw, bezpośrednio ostatniemu podmiotowi. W przypadku transakcji łańcuchowej przyjmuje się, że każdy z jej uczestników dokonał własnej, odrębnej dostawy.*

*W zaistniałej transakcji łańcuchowej występują więc dwie dostawy:*

- *pomiędzy kontrahentem z Chin a firmą niemiecką,*
- *pomiędzy podmiotem z Niemiec a Spółką.*

*Z uwagi na fakt, iż w przedmiotowej transakcji biorą udział trzy podmioty (z Chin, Niemiec i z Polski), przy czym pierwszy z nich, tj. podmiot z Chin wydaje towar bezpośrednio ostatniemu*

nabywcy, tj. Spółce, to mimo, iż ww. towar nie trafia do drugiego w kolejności podmiotu, tj. firmy niemieckiej, uznaje się, zgodnie z art. 7 ust. 8 ustawy, iż dostawy towarów dokonał również ten podmiot. Przy tego typu transakcjach przyjmuje się, że dla każdej transakcji odrębnie jest ustalane miejsce dostawy.

Zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy, miejscem dostawy towarów jest, w przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych przez dokonującego ich dostawy, ich nabywcę lub przez osobę trzecią - miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy.

Jednak stosownie do art. 22 ust. 2 ustawy, w przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, przy czym towar ten jest wysyłany lub transportowany, to wysyłka lub transport tego towaru jest przyporządkowana tylko jednej dostawie; jeżeli towar jest wysyłany lub transportowany przez nabywcę, który dokonuje również jego dostawy, przyjmuje się, że wysyłka lub transport jest przyporządkowana dostawie dokonanej dla tego nabywcy, chyba że nabywca ten udowodni, że wysyłkę lub transport towaru należy zgodnie z zawartymi przez niego warunkami dostawy przyporządkować jego dostawie.

Przepis art. 22 ust. 3 cyt. ustawy wskazuje, iż w przypadku, o którym mowa w ust. 2, 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.

Skoro dokonywane jest tylko jedno przemieszczenie towarów, możliwe jest przyporządkowanie transportu tylko jednej dostawie i tylko jedna dostawa może być uznana za dostawę „ruchomą” towarów (miejsce świadczenia określa się jak dla towarów wysyłanych lub transportowanych), pozostałe zaś są dostawą „nieruchomą” (miejsce świadczenia określa się jak dla towarów niewysyłanych ani nietransportowanych). W okolicznościach przedmiotowej sprawy, z uwagi iż dopuszczenie towarów do obrotu ma miejsce na terytorium kraju, miejscem świadczenia i opodatkowania przedmiotowych dostaw jest Polska. Skoro – jak wynika z treści wniosku - Spółka dokonuje odprawy celnej i otrzymuje dokument SAD z wyliczonymi należnościami celnymi i podatkiem od towarów i usług, to winna rozpoznać import towarów i rozliczyć podatek z tego tytułu zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 1 ustawy.

Ponadto należy nadmienić, że w oparciu o art. 100 ust. 1 pkt 2 ustawy, podatnicy, o których mowa w art. 15, zarejestrowani jako podatnicy VAT UE, są obowiązani składać w urzędzie skarbowym zbiorcze informacje m.in. o dokonanych wewnątrzwspólnotowych nabyciach towarów, o których mowa w art. 9 ust. 1 lub art. 11 ust. 1, od podatników podatku od wartości dodanej, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej – zwane „informacjami podsumowującymi”. Informacje te składa się za okresy miesięczne, w terminie do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu dokonania transakcji, o których mowa w ust. 1, z zastrzeżeniem ust. 4, 6 i 7 (art. 100 ust. 3 ustawy).

Z treści wniosku wynika, iż Spółka dokonuje zakupu towarów - urządzeń do wyposażenia warsztatów samochodowych - od firmy niemieckiej. Nabyte towary i dostarczone z terenu Niemiec wykazuje jako nabycia wewnątrzwspólnotowe. Część towarów zakupionych od tej firmy jest dostarczana bezpośrednio z Chin (od producenta) kontenerem do portu w kraju. Spółka dokonuje odprawy celnej i otrzymuje dokument SAD z wyliczonymi należnościami celnymi i

podatkiem od towarów i usług. Należności są płacone w kwotach wykazanych w dokumencie SAD.

*Analizując okoliczności faktyczne sprawy w kontekście obowiązujących w tym zakresie przepisów prawa stwierdzić należy, iż w sytuacji, gdy towar został dostarczony na terytorium kraju, bezpośrednio z kraju trzeciego, tj. w tym przypadku z Chin, a Spółka uiściła wymagane należności celne oraz podatkowe, uzyskując dokument odprawy celnej SAD, transakcja ta będzie importem towarów. Fakt, iż firma niemiecka wystawiła fakturę nie czyni z tej transakcji nabycia wewnątrzwspólnotowego. Import towarów jest bowiem czynnością faktycznego ich przywozu, niezależnie od istnienia tytułu prawnego. Zatem opisana sytuacja odpowiada ustawowym warunkom importu towarów. Tym samym, z uwagi na fakt, iż nie występuje wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, w przedmiotowej sprawie nie znajdzie zastosowania art. 100 ust. 1 pkt 2 ustawy, wobec czego Spółka nie ma obowiązku wykazywania przedmiotowych transakcji w informacji podsumowującej.*

*Przypadki nabycia towaru od kontrahenta niemieckiego, w sytuacji gdy towary są przemieszczane z terytorium jednego państwa członkowskiego (Niemiec) na terytorium innego państwa członkowskiego (Polska) niż państwo wysyłki, Spółka prawidłowo traktuje jako wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów i wykazuje w informacji podsumowującej.*

*Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia.*

*Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy, ul. Jana Kazimierza 5, 85-035 Bydgoszcz po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).*

*Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Bydgoszczy Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu, ul. Św. Jakuba 20, 87-100 Toruń.”*

Ta kontrowersyjna sytuacja opisana w interpretacji powyżej, według mojego rozeznania powinna zostać rozliczona na innej zasadzie.

Tylko wtedy, gdy określona procedura celna zostanie zakończona na terytorium Polski, będziemy mieli do czynienia z importem towarów. Jeśli procedura celna zostanie zakończona na terytorium innego państwa członkowskiego, import będzie dokonany w tym państwie. Jeśli towary zostały odprawione i dopuszczone do obrotu na terytorium Niemiec oznacza to, że importu dokonano na terytorium Niemiec. Najczęściej w takim przypadku, zgłoszenia towarów do odprawy celnej dokonuje niemiecka agencja celna lub spedytor. W Niemczech dokonuje się wówczas odprawy celnej towarów i dopuszcza do obrotu nie pobierając podatku VAT. Niemieckie organy celne stosują wtedy procedurę celną dopuszczenia do obrotu towarów zwolnionych z cła lub podatku na mocy odrębnych przepisów, umożliwiającą dopuszczenie do

obrotu z jednoczesnym wprowadzeniem na rynek krajowy towarów, które podlegają zwolnieniu z podatku VAT w przypadku dostawy do innego państwa członkowskiego.

Polska firma nie ma obowiązku zapłaty podatku VAT od importu towarów w Niemczech, a przemieszczenie zaimportowanych towarów do Polski stanowi wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, które podlega opodatkowaniu w Polsce.

Przemieszczenie towarów z Niemiec do Polski stanowi przemieszczenie towarów dokonywane w ramach przedsiębiorstwa podatnika. Zgodnie z art. 11 ustawy VAT, przez wewnątrzspółnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem rozumie się również przemieszczenie przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz towarów, należących do tego podatnika, z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju, jeżeli towary te zostały przez tego podatnika na terytorium tego innego państwa członkowskiego w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, albo zaimportowane, i towary te mają służyć działalności gospodarczej podatnika.

Zatem przywóz do kraju towaru uprzednio zaimportowanego i dopuszczonego do obrotu na obszarze Unii Europejskiej będzie dla polskiego nabywcy wewnątrzspółnotowym nabyciem i zrodzi skutki w zakresie obowiązku rozliczenia w Polsce podatku od towarów i usług z tytułu tego nabycia.

Podstawą opodatkowania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów przemieszczonych w ramach przedsiębiorstwa podatnika jest wartość celna przyjęta do podstawy opodatkowania importu towarów.

Dodatkowo, podstawa opodatkowania obejmie także podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze oraz prowizje, koszty opakowania, transportu oraz ubezpieczenia pobierane przez dostawcę.

### **Termin zapłaty podatku VAT od importu towarów.**

Podstawową zasadą opłacania podatku VAT z tytułu importu, uregulowaną w art. 33 ust. 4 ustawy VAT, jest zapłata podatku w ciągu 10 dni od dnia powiadomienia podatnika przez organ celny o wysokości należności podatkowych. Powiadomienie to ma postać otemplowanego dokumentu odprawy celnej czyli popularnego druku SAD. Podobny termin mamy w przypadku, gdy naczelnik urzędu celnego wyda decyzję określającą wyższy wymiar podatku VAT.

Niektórzy importerzy nie muszą wpłacać podatku VAT do urzędu celnego. Istnieją bowiem tacy importerzy, którzy otrzymali pozwolenie na stosowanie tzw. procedury uproszczonej. Procedura ta pozwala na odprawianie towarów przez nich samych u siebie i raportowaniu tego faktu do urzędów celnych w zbiorczym, miesięcznym zestawieniu.

W takich przypadkach, zgodnie z art. 33a i dalszymi, podatnik może rozliczyć kwotę podatku należnego z tytułu importu towarów w deklaracji podatkowej składanej za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu tych towarów. Warunkiem skorzystania z tego ułatwienia jest przedstawianie organowi celnemu, przed którym podatnik dokonuje formalności związanych z importem towarów, wydanego nie wcześniej niż 6 miesięcy przed dokonaniem importu zaświadczenia o braku zaległości we wpłatach należnych składek na ubezpieczenie społeczne oraz we wpłatach poszczególnych podatków stanowiących dochód budżetu państwa, przekraczających odrębnie z każdego tytułu, w tym odrębnie w każdym podatku, odpowiednio 3 % kwoty należnych składek i należnych zobowiązań podatkowych w poszczególnych podatkach; udział zaległości w kwocie składek lub podatku ustala się w stosunku do kwoty należnych wpłat za okres rozliczeniowy, którego dotyczy zaległość. Dodatkowo importer musi przedstawić

potwierdzenie zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego również nie starszego niż 6 miesięcy przed dokonaniem importu.

Podatnik jest obowiązany do pisemnego zawiadomienia naczelnika urzędu celnego oraz naczelnika urzędu skarbowego o:

- 1) zamiarze rozliczania podatku na powyższych zasadach przed początkiem okresu rozliczeniowego, od którego będzie stosował takie rozliczenie;
- 2) rezygnacji z rozliczania podatku na powyższych zasadach przed początkiem okresu rozliczeniowego, w którym rezygnuje z takiego rozliczenia.

Podatnik jest obowiązany do przedstawienia organowi celnemu dokumentów potwierdzających rozliczenie kwoty podatku należnego z tytułu importu towarów w deklaracji podatkowej w terminie 4 miesięcy po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów.

Chodzi o to, żeby urząd celny, który kontroluje dopuszczenie towarów na terytorium kraju, miał możliwość weryfikacji naliczenia podatku przez importera.

### **Odliczenie podatku naliczonego od importu towarów**

Na zasadach ogólnych wyrażonych w art. 86. ust 1 ustawy VAT w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Dotyczy to również importu towarów i podatku VAT naliczonego w związku z tym importem. Zgodnie z art. 86 ust. 2 pkt 2 i pkt 5 ustawy VAT kwotę podatku naliczonego stanowi w przypadku importu towarów suma kwot podatku wynikająca z dokumentu celnego i deklaracji importowej lub kwota podatku należnego z tytułu importu towarów u podatnika rozliczającego podatek należny w deklaracji VAT-7. Natomiast na podstawie art. 86 ust. 10 pkt 5 i 6, w przypadku stosowania w imporcie towarów procedury uproszczonej, polegającej na wpisie do rejestru zgodnie z przepisami celnymi – odliczenie podatku może nastąpić za okres rozliczeniowy, w którym podatnik dokonał wpisu do rejestru; obniżenie kwoty podatku należnego następuje pod warunkiem dokonania przez podatnika zapłaty podatku wykazanego w tym rejestrze. W przypadku decyzji urzędu celnego, w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał decyzję; obniżenie kwoty podatku należnego następuje pod warunkiem dokonania przez podatnika zapłaty podatku wynikającego z decyzji.

### **Eksport towarów**

W myśl art. 2 pkt 8 ustawy VAT eksport towarów to potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej Unii Europejskiej w wykonaniu czynności określonych w art. 7.

Zauważcie Państwo istotną rzecz, ustawodawca wyłączył z eksportu nieodpłatne rozporządzenia towarami, poprzez zamieszczenie odwołania tylko do art. 7 ust. 1 VAT, bez ust. 2 tego artykułu. W ustępie 2 rozszerza się pojęcie dostawy na czynności o charakterze nieodpłatnym. Zatem nie będzie eksportu w przypadku dokonania darowizny na rzecz podmiotu poza terytorium Unii Europejskiej. Będzie to zwykła dostawa krajowa, opodatkowana na zasadach ogólnych.

Oczywistym jest, że eksportem nie będzie oddanie towaru na podstawie umowy najmu,

leasingu, użyczenia, depozytu nieprawidłowego itp. zdarzeń gdyż brak tu elementu przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Często jest tak, że podmiot przewozi własny towar do magazynu poza Unią Europejską. Z punktu widzenia prawa celnego będzie to eksport, jednak ze względu na brak przeniesienia prawa własności towaru nie będzie to eksport na gruncie ustawy VAT.

Z definicji wynika, że zaistnienie eksportu uzależnione jest od uzyskania potwierdzenia z urzędu celnego faktu opuszczenia terytorium UE przez eksportowany towar. Od 31 sierpnia 2007 r. rozpoczęła się elektroniczna obsługa zgłoszeń wywozowych składanych przez polskich eksporterów/zgłaszających z wykorzystaniem Systemu Kontroli Eksportu (ang. Export Control System, ECS). Od tego momentu zmianie uległy zasady dokonywania zgłoszeń celnych procedury wywozu, procedury uszlachetnienia biernego i powrotnego wywozu. ECS jest wspólnotowym systemem obsługującym elektronicznie zgłoszenie wywozowe. Umożliwia wymianę komunikatów między urzędami celnymi wywozu i wyprowadzenia we wszystkich krajach UE oraz przesyłanie komunikatów między przedsiębiorcami a urzędami celnymi. System ECS zapewnia automatyzację procedury wywozu i jej pełny monitoring, a także umożliwia elektroniczne potwierdzanie wyprowadzenia towarów poza obszar celny Unii Europejskiej w drodze komunikatu przesyłanego z urzędu celnego wywozu do eksportera/zgłaszającego.

Od dnia 1 lipca 2009 r. likwidacji uległa karta 3 SAD jako potwierdzenie tego wyprowadzenia, a zastąpił ją elektroniczny komunikat, wysłany natychmiast po opuszczeniu przez towary obszar Unii Europejskiej.

Zgodnie z art. 796e Rozporządzenia Komisji (WE) Nr 1875/2006 z dnia 18 grudnia 2006r. zmieniającego rozporządzenie (EWG) Nr 2454/93 ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) Nr 2913 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny, urząd wywozu po otrzymaniu komunikatu „Wyniki kontroli w urzędzie wyprowadzenia”, o którym mowa w art. 796d ust. 2, potwierdza fizyczne wyprowadzenie towarów, przesyłając zgłaszającemu komunikat „Potwierdzenie wywozu” lub informując go w innej określonej w tym celu przez ten urząd formie.

Podpisany przez system ECS komunikat przy użyciu klucza do bezpiecznej transmisji danych komunikat IE-599 jest dokumentem potwierdzającym wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej. Komunikat ten zawiera dane zgłoszenia z momentu zwolnienia zgłoszenia do procedury wywozu oraz informacje o potwierdzeniu wywozu lub zatrzymaniu towaru na granicy. Komunikat IE-599 jest wysyłany do zgłaszającego przez urząd celny wywozu.

Definicja eksportu rozróżnia dwa jego rodzaje nazywane w doktrynie eksportem bezpośrednim i pośrednim. W tej chwili to rozróżnienie ma znaczenie porządkujące. Kiedyś miało znaczenie dla powstawania obowiązku podatkowego oraz stosowania stawki preferencyjnej 0%.

Eksport bezpośredni występuje w przypadku przewidzianym w art. 2 pkt. 8 lit. a) ustawy VAT gdy sam dostawca, lub w jego imieniu i na jego rzecz inny podmiot, wywozi towar poza terytorium UE.

Eksport pośredni występuje w przypadku przewidzianym w art. 2 pkt. 8 lit. b) ustawy VAT gdy towar wywozi nabywca mający siedzibę poza terytorium kraju, lub na jego rzecz inny podmiot. Z eksportu pośredniego wyłączono towary wywożone przez samego nabywcę dla celów wyposażenia lub zaopatrzenia łodzi rekreacyjnych oraz prywatnych statków powietrznych lub innych prywatnych środków transportu.

Jednak na tle tak jasnego wydawałoby się przepisu, powstawały spory pomiędzy podatnikami a organami skarbowymi. Spory tak zażarte, że trafiały nawet do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Żeby zrozumieć istotę sporu musimy wiedzieć dlaczego ustawodawca w ogóle rozróżnił te dwie sytuacje? Powodem była możliwość zastosowania preferencyjnej stawki



VAT 0%. W zależności od tego kto lub na czyją rzecz, wywoził towar z Polski poza obszar UE, odmiennie uregulowano warunki przewidziane dla eksportera co do możliwości zastosowania stawki podatku 0%. Na szczęście sytuacja ta uległa zmianie od 01.12.2008 roku.

Na podstawie art. 41 ust. 4 ustawy VAT, do eksportu bezpośredniego stosuje się stawkę 0%. Z treści art. 41 ust. 6 ustawy VAT wynika, że stawkę podatku 0% stosuje się w eksporcie towarów, o którym mowa w ust. 4 pod warunkiem, że podatnik przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany miesiąc otrzymał dokument potwierdzający wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej. Zgodnie z art. 41 ust. 7 ustawy, jeżeli warunek, o którym mowa w ust. 6 nie został spełniony, podatnik nie wykazuje tej dostawy w ewidencji VAT, o której mowa w art. 109 ust. 3 za dany okres rozliczeniowy, lecz w okresie następnym, stosując stawkę podatku 0% pod warunkiem otrzymania dokumentu wymienionego w ust. 6 przed złożeniem deklaracji podatkowej za ten okres. Może tak zrobić jeśli posiada dokumenty wywozu. W razie nie otrzymania dokumentu potwierdzenia wywozu do tej sprzedaży mają zastosowanie stawki właściwe dla dostawy tego towaru na terytorium kraju. Późniejsze otrzymanie przez podatnika dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej, upoważnia go do dokonania korekty złożonej deklaracji podatkowej, w której wykazał dostawę towarów, co zostało przewidziane przepisami art. 41 ust. 9 ustawy. Korekty tej dokonuje się w bieżącym okresie rozliczeniowym, w którym podatnik otrzymał potwierdzenie wywozu.

W przypadku, gdy w wykonaniu dostawy wywóz towarów z terytorium Polski poza terytorium Unii Europejskiej następuje przez nabywcę mającego siedzibę poza terytorium Unii Europejskiej lub został przez niego zlecony mamy do czynienia z eksportem pośrednim. Zgodnie z art. 41 ust. 11 ustawy VAT, eksporterowi przysługuje uprawnienie do zaewidencjonowania tej sprzedaży ze stawką 0%, jeżeli przed złożeniem deklaracji podatkowej, za okres rozliczeniowy, w którym dokonał dostawy towarów, posiada kopię dokumentu, w którym urząd celny określony w przepisach celnych potwierdził wywóz tych towarów poza terytorium Unii Europejskiej. Do tego przypadku od grudnia 2008 roku również stosuje się art. 41 ust. 7, czyli możliwość zastosowania stawki 0% w miesiącu następnym.

W omawianym przypadku, przed zmianą przepisów, kiedy wywóz towarów dokonywany był przez nabywcę lub na jego rzecz, nieposiadanie przez eksportera dokumentu potwierdzającego wywóz towarów przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany miesiąc, wyłączało możliwość wykazania dostawy w okresie następnym oraz zastosowania preferencyjnej stawki podatku VAT. Oczywiście podatnik miał prawo do korekty stawki po otrzymaniu dokumentu potwierdzenia wywiezienia towaru.

Z uwagi na różnice w prawie stosowania stawki preferencyjnej istotne było określenie rodzaju eksportu z jakim podatnik miał do czynienia. Opierając się na literalnej treści definicji eksportu uznać należy, iż podział na eksport bezpośredni oraz eksport pośredni warunkowany jest wyłącznie tym, kto organizuje transport towarów, w ramach którego są one wywożone z Polski poza terytorium Unii Europejskiej. Tutaj jednak spotkać się można z innym podejściem organów skarbowych. Twierdzą one, że dla ustalenia rodzaju eksportu zachodzącego w danym przypadku, decydujące znaczenie należy przypisać podmiotowi, który dokonuje zgłoszenia celnego:

- jeżeli podmiotem dokonującym zgłoszenia celnego jest sprzedawca - wówczas eksport kwalifikowany jest jako eksport bezpośredni;
- jeżeli podmiotem dokonującym zgłoszenia celnego jest nabywca - wówczas eksport kwalifikowany jest jako eksport pośredni.

W poniższym wyroku NSA potwierdza konieczność posiadania potwierdzenia wywozu towaru poza granice Unii Europejskiej .

*I SA/Kr 933/09 - Wyrok WSA w Krakowie*

*Data orzeczenia*

*2009-10-09 orzeczenie prawomocne*

*Data wpływu*

*2009-06-10*

*Sąd*

*Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie*

*Sędziowie*

*Bogusław Wolas /przewodniczący sprawozdawca/*

*Symbol z opisem*

*6110 Podatek od towarów i usług*

*Hasła tematyczne*

*Podatek od towarów i usług*

*Sygn. powiązane*

*I FSK 372/10 - Postanowienie NSA z 2010-07-14*

*Skarżony organ*

*Dyrektor Izby Skarbowej*

*Treść wyniku*

*oddalono skargę*

*Powołane przepisy*

*Dz.U. 2004 nr 54 poz 535 art. 41 ust. 6 i 7 oraz art. 2 pkt 8*

*Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*

*Dz.U.UE.L 1977 nr 145 poz 1 art. 15*

*Szósta Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. Nr 77/388/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku*

*Sentencja*

*Sygn. akt I SA/Kr 933/09 | | W Y R O K W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ Dnia 09 października 2009r., Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, w składzie następującym:, Przewodniczący Sędzia: WSA Maja Chodacka, Sędziowie: WSA Inga Gołowska, WSA Bogusław Wolas (spr.), Protokolant: Daniel Marzec, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 24 września 2009r., sprawy ze skargi Grupy "K" S.A. w K., na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej, z dnia 03 kwietnia 2009 r. Nr [...], w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiąc styczeń 2005r., - skargę oddala -*

*Uzasadnienie*

*W dniu 23 lipca 2008 r. K. S.A. z siedzibą w K., zwana dalej "stroną skarżącą" lub "Spółką", złożyła do Urzędu Skarbowego deklarację podatkową VAT-7 KOREKTA za miesiąc styczeń 2005 r., w której wykazała podatek należny w wysokości 9.914.974 zł, podatek naliczony w wysokości 10.522.539 zł, a końcowo nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w wysokości 607.565 zł. do części wskazanej nadwyżki w wysokości 52.168 zł Spółka zawnioskowała o zwrot na rachunek bankowy, zaś do części nadwyżki w wysokości 555.397 zł zadysponowała o przeniesienie jej na następny okres rozliczeniowy.*

*W związku z dokonaną korektą Spółka zwróciła się do Naczelnika Urzędu Skarbowego o zwrot podatku VAT w kwocie 52.168 złotych. W uzasadnieniu wniosku Spółka wskazała, że w grudniu*

2004 roku dokonała eksportu towarów na T. o wartości 237.128,53 złotych. Ze względu na brak potwierdzenia przez Urząd Celny w H. karty 3 dokumentu SAD, transakcja ta została opodatkowana przez Spółkę stawką krajową zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz.U. z 2004 r., nr 54, poz. 535 ze zm.), dalej zwanej "ustawą o VAT". Spółka wskazała także, iż w 2006 roku dwukrotnie zwróciła się do Urzędu Celnego w H. z wnioskiem o wydanie zaświadczenia potwierdzającego wywóz towarów poza terytorium Wspólnoty w celu prawidłowego udokumentowania transakcji dla potrzeb podatku VAT. Spółka wskazała, że Niemiecki Urząd Celny odmówił wydania zaświadczenia wskazując Spółce, iż eksport towarów poza terytorium UE może być udowodniony za pomocą innych dokumentów, np. poprzez potwierdzenie odbioru towaru.

Kierując się wskazówkami podanymi przez Niemiecki Urząd Celny oraz analizą ustawy VAT, a także dyrektyw prawa wspólnotowego Spółka uznała, iż polskie przepisy w zakresie dokumentowania prawa do zastosowania stawki 0% w przypadku eksportu towarów są niezgodne z prawem wspólnotowym. Spółka wskazała, iż ani art. 146 (1) a) i b) obecnie obowiązującej Dyrektywy 2006/112/WE ani art. 15 (1) i (2) uprzednio obowiązującej VI Dyrektywy Rady 77/388/EWG nie przewidywał obowiązku potwierdzenia wywozu towarów poza terytorium Wspólnoty przez Urząd Celny. Wobec powyższego zdaniem Spółki, aby w rozumieniu przepisów prawa wspólnotowego nastąpił eksport, konieczny jest jedynie wywóz towarów poza terytorium Wspólnoty, jednakże nie ma obowiązku jego urzędowego potwierdzenia przez urząd celny. Na potwierdzenie faktu wywozu towarów poza granice Wspólnoty Spółka przedstawiła następujące dowody:

- zgłoszenie wywozu udokumentowane dokumentem celnym SAD nr [...]z dnia 09.12.2004r.,
- dokument przewozowy (BILL OF LOADING) wystawiony przez B. z dnia 20.12.2004 r., potwierdzający załadunek kontenerów na statek w porcie w H. z portem przeznaczenia K.,
- potwierdzenie odbioru towaru z zestawieniem podsumowującym wraz z pieczęcią i podpisem odbiorcy.

Zdaniem Spółki przedstawione dokumenty jednoznacznie dowodzą, że towar objęty fakturą sprzedaży 7E[...]z dnia 9.12.2004 r. został dostarczony do kontrahenta poza granicami Wspólnoty.

Spółka przytoczyła także szereg orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości wskazujących na pierwszeństwo obowiązywania prawa wspólnotowego w przypadku jego sprzeczności z prawem krajowym. Wskazała także na nierówne traktowanie podmiotów gospodarczych w ramach Wspólnoty. Jej zdaniem podmiot niemiecki w sytuacji, w której znalazła się Spółka, miałby możliwość zastosowania stawki 0%, podczas gdy polska ustawa o VAT stawia polskim podmiotom wymagania wykraczające poza treść przepisów prawa wspólnotowego.

W dniu 8.09.2009 na podstawie upoważnienia Naczelnika Urzędu Skarbowego, rozpoczęto kontrolę podatkową w Spółce w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz obliczania podatku od towarów i usług. W protokole kontroli podatkowej doręczonej Spółce 26.09.2009 r. stwierdzono, że Spółka nie miała prawa do dokonania korekty deklaracji VAT-7 za styczeń 2005r; w sposób wykazujący sprzedaż towarów objętych fakturą [...]z dnia 9.12.2004 r. jako opodatkowany stawką 0% VAT.

*Ze względu na wynik kontroli Naczelnik Urzędu Skarbowego wszczął z urzędu postępowanie podatkowe w sprawie określenia kwoty podatku od towarów i usług za miesiąc styczeń 2005 r. W toku postępowania podatkowego Spółka w piśmie z dnia 7.11.2008 r. zwróciła uwagę organu na swój błąd, polegający na powiększeniu kwoty wynikającej z transakcji będącej przedmiotem postępowania, podczas gdy Spółka w istocie powinna tę kwotę o podatek VAT pomniejszyć. Ten błąd Spółki spowodował jej zdaniem nadpłatę o kwotę 9.407 złotych.*

*Decyzją z dnia 23.12.2009 r., znak [...]Naczelnik Urzędu Skarbowego określił nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług za miesiąc styczeń 2005 r. w kwocie 564.804 zł, czyli o 42.761 złotych niższą niż zadeklarowana przez Spółkę. Organ uznał, iż ze względu na brak potwierdzenia eksportu towarów przez Spółkę poprzez właściwe dokumenty celne, dostawa ta powinna zostać opodatkowana według stawki podatku właściwej dla dostawy towarów na terytorium kraju, tj. wynoszącej 22%. Organ zwrócił przy tym uwagę, iż zasady potwierdzania dostaw eksportowych regulowane są przez przepisy prawa Wspólnotowego, w szczególności przez Rozporządzenie Rady EWG nr 2913/92 z dnia 12 października 1992r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. U. UE. L. Nr 302, poz.1 ze zm.) oraz przepisy wykonawcze do tego rozporządzenia. W zakresie uzupełniającym prawo wspólnotowe kwestia ta regulowana jest postanowieniami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie szczegółowych wymogów, jakie powinno spełniać zgłoszenie celne (Dz.U. nr 94, poz. 902 ze zm.). Organ podkreślił, iż brak jest podstaw do twierdzenia, iż polskie przepisy stawiające określone wymogi co do dokumentów potwierdzających eksport naruszają przepisy Wspólnoty Europejskiej.*

*Spółka nie zgadzając się z tym rozstrzygnięciem, wniosła odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej, wnosząc o uchylenie decyzji organu I instancji bądź jej zmianę poprzez określenie kwoty zwrotu podatku od towarów i usług za miesiąc styczeń w wysokości zadeklarowanej przez Spółkę.*

*Dyrektor Izby Skarbowej decyzją z dnia 3.04.2009 r., znak [...]utrzymał w mocy decyzję organu I instancji. Organ wskazał, powołując się na orzeczenie WSA w Białymstoku z dnia 30 stycznia 2008 r., sygnatura I SA/Bk 569/07, że przepisy ustawy VAT nie określają formy potwierdzenia wywozu towarów z terytorium Wspólnoty. Potwierdzenie jednakże powinno być dokonane poprzez dokument urzędowy. Powołując się na przepisy prawa celnego oraz podatkowego organ odwoławczy wskazał, że potwierdzenia wywozu towarów powinno się dokonać poprzez potwierdzenie przez urząd celny wyprowadzenia towarów na egzemplarzu 3 Jednolitego Dokumentu Administracyjnego (SAD) fizycznego wywozu towarów. Organ odwoławczy wskazał, iż funkcję dokumentu urzędowego może pełnić także zaświadczenie wydane przez urząd celny wywozu na podstawie art. 306a Ordynacji podatkowej potwierdzające fakt dokonania eksportu, jak również poświadczenie urzędu celnego dokonane na kopii dokumentu SAD 3.*

*Odnosząc się do zarzutu Spółki naruszenia art. 15 (1) i (2) VI Dyrektywy, organ odwoławczy wskazał, że przepisy te wskazują jedynie na prawo do zwolnienia od podatku dostaw towarów, wywożonych poza obszar UE. Jednakże zdaniem organu przepisy te uprawniają państwa członkowskie do określenia warunków, na jakich dokonywane jest to zwolnienie. Zdaniem organu wymagania stawiane przez polską ustawę są zgodne z celem Dyrektywy. Powołując się na orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości organ podkreślił, że dokonując*

*transpozycji dyrektywy państwo członkowskie zapewnić ma jej pełną skuteczność, dysponując jednak szerokim zakresem swobodnego uznania w kwestii środków. Zdaniem organu brak jest podstaw do stwierdzenia kolizji ustawy VAT z prawem Wspólnotowym w zakresie powoływanym przez Spółkę. Organ odwoławczy potwierdził także, iż organ I instancji prawidłowo ustalił stan faktyczny sprawy.*

*W skardze na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej Spółka wniosła o uchylenie decyzji organu odwoławczego oraz organu I instancji i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania. Zaskarżonej decyzji zarzucił błędne ustalenie stanu faktycznego przez organy podatkowe oraz naruszenie przepisów prawa materialnego, w szczególności: art. 5 ustawy Ordynacja podatkowa w zw. z obowiązującym w dacie dokonywania czynności art. 19 ust. 6 ustawy VAT; art. 15 (1) VI Dyrektywy Rady 77/388 z dnia 17.05.1977 r. (aktualnie art. 146(1) (a) (b) Dyrektywy UE 2006/112); art. 91 ust. 2 i 3 Konstytucji RP; art. 249 oraz art. 10 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską. Pełnomocnik Spółki podał, iż powyższe nastąpiło poprzez stwierdzenie, iż w przedmiocie wniosku strony skarżącej o zwrot podatku od towarów i usług za miesiąc styczeń 2005 roku nie wystąpił eksport towarów w rozumieniu VI Dyrektywy Rady Europy. W efekcie powyższego organ podatkowy określił nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w kwocie niższej od deklarowanej przez Spółkę. Uzasadniając zarzut naruszenia art. 15 VI Dyrektywy, Spółka wskazała, iż powołane przez organy procedury przewidziane przez wspólnotowe prawo celne mają znaczenie jedynie na gruncie postępowania celnego, ale nie są decydujące dla potrzeb opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Strona skarżąca zwróciła uwagę na wyrok NSA z 13.5.2008 r., sygn. I FSK 611/07, w którym wskazano, że rozwiązania prawne godzą w zasadę neutralności podatku od towarów i usług, jeżeli bezsporne jest, że podatnik dokonał opodatkowanej czynności i jednocześnie nie zachodzą okoliczności wskazujące na nadużycie prawa. NSA podkreślił również, iż przepisy do przyjęcia których państwa członkowskie są upoważnione w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważałaby neutralność podatku VAT. Odmowa zastosowania przez organy podatkowe zastosowania unormowań Dyrektywy narusza wprost art. 91 ust. 2 i 3 Konstytucji RP. Prowadzi to w konsekwencji do nierównego traktowania podatników na terenie UE w zależności od kraju siedziby. Powyższe zdaniem Spółki narusza postanowienia TWE. Skarżąca zwracała się bowiem do Niemieckiego Urzędu Celnego o wydanie zaświadczenia o wywozie towarów. Urząd ten odmówił wydania takiego zaświadczenia, gdyż przepisy takiego postępowania nie przewidują, wskazują jednocześnie, iż Spółka może udowodnić fakt eksportu innymi dowodami. Spółka na tej podstawie uznała, iż niemiecki podatnik w analogicznej sytuacji miałby prawo do zastosowania stawki podatku 0%. Wskazuje to wprost na naruszenie przepisów VI Dyrektywy. Spółka wskazała także na szereg orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości potwierdzających zasady pierwszeństwa oraz bezpośredniego skutku prawa wspólnotowego, w tym również co do możliwości powoływania się w określonych sytuacjach bezpośrednio na przepisy dyrektyw.*

*Strona skarżąca powołała się ponadto na brzmienie art. 5 Ordynacji podatkowej, który przewiduje, że zobowiązanie podatkowe wynika zawsze z obowiązku podatkowego. Zgodnie zaś z art. 19 ust. 6 ustawy VAT, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą potwierdzenia przez urząd celny wyjścia wywozu towarów poza terytorium Wspólnoty. Zdaniem Spółki oznacza to, iż obowiązek podatkowy w ogóle nie powstał, ponieważ Urząd Celny w H. nie potwierdził wywozu, albo też obowiązek podatkowy powstał, co oznacza, że Urząd Celny w H. jednak potwierdził wywóz. Jakąkolwiek alternatywę uznać za prawdziwą, brak jest przesłanek do opodatkowania przez organ transakcji stawką 22%. Argumentacja organu podatkowe*

*stwierdzająca powstanie obowiązku podatkowego, czyli stwierdzająca pośrednio potwierdzenie przez Urząd Celny wywozu towarów oraz jednocześnie odmawiająca prawa do 0% stawki z powodów czysto formalnych, jest niespójna i narusza konstytucyjną zasadę sprawiedliwości społecznej oraz zaufania do organów państwa (art. 2 i 7 Konstytucji).*

*W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej wniósł o jej oddalenie i podtrzymał dotychczasowe stanowisko w sprawie. Organ podkreślił, iż ponieważ ustawa o VAT definiując eksport odwołuje się wprost do potwierdzenia eksportu przez urząd celny, należy stosować prawo celne w ocenie wymogów dokumentacji eksportu. Organ II instancji wskazał także na zgodność prawa polskiego z art. 15 VI Dyrektywy. Przepis ten przyznaje państwom członkowskim prawo do określenia warunków, na jakich dokonują one zwolnienia od podatku eksportu towarów. Wymogi te mają za cel zapewnienie właściwego i prostego zastosowania zwolnień oraz zapobieżenie oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania. Ustawodawca krajowy nie wprowadził warunków niezgodnych z tym celem. Odnosząc się do zarzutu błędnego ustalenia stanu faktycznego, Dyrektor Izby Skarbowej podał, iż jeśli strona skarżąca stoi na stanowisku, iż przedmiotowa dostawa eksportowa winna zostać opodatkowana wg stawki 0% winna przedstawić dokument potwierdzający wywóz towarów poza granice Wspólnoty Europejskiej. Tylko Spółka może przedstawić dowody i okoliczności potwierdzające jej stanowisko. Zdaniem organu w sprawie dokonano analizy całości zgromadzonego materiału dowodowego, przeanalizowano wszystkie okoliczności mające wpływ na rozstrzygnięcie sprawy i prawidłowo ustalono stan faktyczny. Dyrektor Izby Skarbowej za bezzasadne uznał także pozostałe zarzuty zawarte w skardze. Odnosnie zarzutu naruszenia przepisów Konstytucji podał, iż strona nie wskazała na czym miałyby polegać naruszenie art. 2 i 7 Konstytucji. Podał on także, iż wymogi dotyczące sposobu dokonania potwierdzenia na odwrotnej stronie dokumentu SAD przez Urząd Celny Wyjścia określają przepisy celne obowiązujące na terytorium Wspólnoty, a więc i na terenie Niemiec. Strona miała możliwość uzyskania potwierdzenia wywozu na tym dokumencie przez niemiecki urząd celny, zatem zapewniona została możliwość realizacji celu określonego VI Dyrektywą, tj. preferencyjnego traktowania sprzedaży eksportowej. Zarzut naruszenia zasady neutralności VAT nie zasługuje na uwzględnienie. Podkreślono przy tym, iż strona o wydanie zaświadczenia o wywozie wystąpiła do niemieckich organów celnych po półtora roku od wywozu.*

*Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie zważył, co następuje:*

*Skarga nie zasługuje na uwzględnienie, bowiem decyzja będąca przedmiotem kontroli nie narusza przepisów prawa.*

*Zgodnie z art. 1 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.) sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem. Konsekwencją tak określonego w przepisie ustrojowym zakresu kontroli sądowej nad działalnością administracji publicznej jest brzmienie art. 145 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Zgodnie z tym przepisem sąd administracyjny uwzględniając skargę na decyzję uchyla ją, jeżeli stwierdzi naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, naruszenie prawa dające podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego, inne naruszenie przepisów postępowania, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy.*

*Istotą sporu w niniejszej sprawie jest zgodność polskiej ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie prawa do zastosowania stawki 0% dla eksportu towarów poza terytorium Unii Europejskiej z prawem wspólnotowym, w szczególności zaś z art. 15 ust. 1 VI Dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej - ujednolicona podstawa wymiaru podatku, w brzmieniu obowiązującym w czasie dokonania przez Spółkę dostawy towarów, w zakresie obowiązku odpowiedniego udokumentowania takiego eksportu. Strona skarżąca nie zaprzecza bowiem ustaleniom organów skarbowych, które kwestionują spełnienie przez stronę skarżącą wymogów polskiej ustawy o podatku od towarów i usług dla zastosowania stawki 0%. Organy podatkowe nie odnoszą się do samego faktu wywozu towarów poza terytorium Wspólnoty, gdyż uznają, że w obecnym stanie prawnym nie jest to relewantne prawnie w obliczu braku przedstawienia przez Spółkę wymaganych dokumentów urzędowych na potwierdzenie dokonania eksportu.*

*Strona skarżąca w skardze wskazuje na zawężenie w polskiej ustawie definicji eksportu towarów w stosunku do definicji eksportu wynikającej z prawa wspólnotowego. Powołując się m. in. na orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Francovich sygn. C-6/90, Spółka wskazuje, że ze względu na błędną implementację VI Dyrektywy do prawa krajowego zastosowanie powinny mieć bezwarunkowe i precyzyjne przepisy VI Dyrektywy.*

*Zdaniem Sądu zarzucana niezgodność nie występuje. Art. 15 ust. 1 VI Dyrektywy w sposób niebudzący wątpliwości wskazuje na uprawnienie państw członkowskich do określenia warunków, na których eksport towarów poza terytorium Wspólnoty będzie zwolniony od opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Warunki te powinny mieć za cel właściwe i proste zastosowanie takich zwolnień oraz powinny zapobiegać oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom. Obecnie obowiązujący art. 146 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE.L.06.347.1) dotyczący tej problematyki stanowi, iż*

*"1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:*

*a) dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę lub na jego rzecz poza terytorium Wspólnoty;*

*b) dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych poza terytorium Wspólnoty przez nabywcę lub na rzecz nabywcy niemającego siedziby na terytorium danego państwa, z wyłączeniem towarów transportowanych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia w paliwo i ogólnego zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz samolotów turystycznych lub wszelkich innych środków transportu służących do celów prywatnych;*

*c) dostawy towarów na rzecz uznanych organizacji wywożących te towary poza terytorium Wspólnoty w ramach działalności humanitarnej, dobroczynnej lub edukacyjnej poza Wspólnotą;*

*d) świadczenie usług polegających na pracach, których przedmiotem jest rzecz ruchoma nabyta lub importowana w celu przeprowadzenia takich prac na terytorium Wspólnoty oraz wysłana lub przetransportowana poza terytorium Wspólnoty przez usługodawcę lub usługobiorcę niemającego siedziby na terytorium danego państwa, lub na rzecz jednego z nich;*

e) świadczenie usług, łącznie z usługami transportu i transakcjami pomocniczymi, ale z wyłączeniem świadczenia usług zwolnionych zgodnie z art. 132 i 135, w przypadku gdy są one bezpośrednio związane z eksportem lub importem towarów objętych przepisami art. 61 i art. 157 ust. 1 lit. a).

Artykuł 131 tej Dyrektywy jednak zastrzega, iż zasady tego zwolnienia określa prawo krajowe. Stanowi on bowiem, iż zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2-9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć.

Należy zatem, podkreślić, iż powołana wyżej dyrektywa określa w sposób wiążący jedynie zakres przedmiotowy zwolnień w podatku VAT. Natomiast ustalenie technicznych warunków od spełnienia których uzależniona jest realizacja danego zwolnienia pozostawione zostało ustawodawstwu państw członkowskich. W związku z tym o ile regulacje krajowe spełniają cele określone w art. 131 Dyrektywy i nie naruszają innych przepisów wspólnotowych nie można z ich pominięciem stosować bezpośrednio przepisów Dyrektywy 2006/112/WE.

W ocenie Sądu przepisy polskiej ustawy przewidujące wymóg odpowiedniej dokumentacji eksportu towarów poza terytorium Wspólnoty są zgodne z przytoczonymi celami. Art. 41 ust. 4 ustawy VAT stanowi bowiem, iż w eksporcie towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. a, stawka podatku wynosi 0 %. Eksport natomiast zdefiniowany został dla potrzeb ustawy VAT w jej w art. 2 pkt. 8. Definicja ta, mimo zmian określa jednak konsekwentnie eksport jako wywóz towarów poza terytorium Wspólnoty w wykonaniu czynności określonych w art. 7 ustawy, potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych.

Stawkę podatku 0 % stosuje się w eksporcie towarów, o którym mowa w art. 41 ust. 4 i 5, pod warunkiem że podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy otrzymał dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Wspólnoty (ust. 6). Jeżeli warunek ten nie został spełniony, podatnik nie wykazuje tej dostawy w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3, za dany okres rozliczeniowy, lecz w okresie następnym, stosując stawkę podatku 0 %, pod warunkiem otrzymania dokumentu wymienionego w ust. 6 przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za ten następny okres. W przypadku nieotrzymania tego dokumentu w terminie określonym w zdaniu poprzednim mają zastosowanie stawki właściwe dla dostawy tego towaru na terytorium kraju (ust. 7). Ten ostatnie przepis zatem wprost określa konsekwencje braku dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Wspólnoty.

Aby zatem daną czynność uznać za eksport towarów, muszą zostać spełnione następujące warunki: wywóz towarów musi być potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych; wywóz musi nastąpić poza terytorium Wspólnoty; wywóz towarów musi nastąpić w wykonaniu czynności określonych w odpowiednim przepisie ustawy. Zarówno więc z przepisu art. 41 jak i art. 2 pkt 8 ustawy VAT wynika, iż eksport może być potwierdzony dowolnym dokumentem, jednak musi on być wystawiony przez urząd celny. Ponieważ ustawa o VAT nie reguluje kwestii związanych z potwierdzaniem dokonania eksportu towarów konieczne staje się w tym zakresie sięganie do regulacji prawa celnego.

Z powyższego wynika zatem, iż wymóg uzyskania powyższego potwierdzenia jest zgodny z art.



15 ust. 1 VI Dyrektywy Rady (obecnie art. 146 (1) (a) (b) Dyrektywy UE 2006/112), o ile przepisy celne nie przewidują procedury potwierdzenia, która sprzeciwiałaby się prostemu zastosowaniu zwolnienia takich czynności z opodatkowania. Procedura celna w zakresie dokumentowania eksportu towarów, oparta o przepisy jednolite dla całej Wspólnoty, przewiduje jednakże proste i precyzyjne wymogi. Zgłoszenie celne towarów dokonywane jest na formularzu Jednolitego Dokumentu Administracyjnego (SAD) według wzoru określonego w załącznikach nr 31-34 do Rozporządzenia Wykonawczego, w brzmieniu określonym w załączniku III do rozporządzenia Komisji (WE) nr 2286/2003 z dnia 18 grudnia 2003 r. zmieniającego rozporządzenie Komisji (EWG) nr 2454/93 ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. UE L 343 z 31.12.2003). Natomiast zgodnie z art. 793 ust. 1 Rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny z późn. zm., egzemplarz 3 Jednolitego Dokumentu Administracyjnego, jak również towary zwolnione do wywozu, przedstawiane są w urzędzie celnym wyprowadzenia. Stosownie do art. 793 ust. 2 lit. pkt. a w/w Rozporządzenia Komisji (EWG) w brzmieniu obowiązującym w czasie dokonywania dostawy towarów, urząd celny wyprowadzenia oznacza w przypadku towarów wywożonych drogą morską - urząd celny właściwy dla miejsca, w którym towary przejmowane są w ramach umowy przewozu w celu transportu do państwa trzeciego przez przedsiębiorstwo żeglugowe. Zgodnie z ust. 3 tego artykułu, urząd celny wyjścia upewnia się czy przedstawione towary są towarami zgłoszonymi oraz nadzoruje ich fizyczny wywóz. W przypadku, gdy zgłaszający umieścił w polu 44 adnotację "RET-EXP" lub też w inny sposób wyraził życzenie zwrotnego otrzymania egzemplarza 3, wspomniany urząd potwierdza fakt fizycznego wywozu towarów na odwrotnej stronie egzemplarza 3 i zwraca go osobie, która go przedstawiła.

W orzecznictwie przyjmuje się również, iż w pewnych okolicznościach, dokumentem takim może być także zaświadczenie, w którym organ celny potwierdzi fakt wywozu towaru poza terytorium Wspólnoty Europejskiej. Kwestia wydawania tych zaświadczeń uregulowana jest w art. 73 ust. 2 ustawy z dnia 19.03.2004 r. Prawo celne (Dz.U. nr 68, poz. 622 ze zm.). Przepis ten odsyła natomiast do odpowiednich przepisów Ordynacji podatkowej regulujących postępowanie dotyczące wydawanie zaświadczeń.

Zdaniem Sądu ustawodawca miał prawo ustalić kryteria zastosowania stawki 0% w sposób sformalizowany, oczywiście pod warunkiem, iż nie powodują one nadmiernego skomplikowania procedury. Podkreślić także należy, iż stawka 0% dla eksportu towarów jest równoznaczna z wynikającym z Dyrektywy zwolnieniem z opodatkowania eksportu towarów z zachowaniem prawa do odliczenia podatku naliczonego. Skoro ustawa o VAT w przypadku eksportu nakłada na podatnika obowiązek uzyskania dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Wspólnoty i to dokumentu potwierdzonego przez konkretny podmiot (urząd celny wyjścia), to w interesie podatnika leży zadbanie o pozyskanie takiego wymaganego potwierdzenia, jeżeli zamierza skorzystać z 0 % stawki podatkowej. Skarżąca Spółka miała możliwość uzyskania wymaganego potwierdzenia. Popelnione przez nią zaniedbania nie mogą zatem skutkować przyznaniem jej prawa do skorzystania z w/w stawki podatkowej. Możliwość późniejszego pozyskania stosownego zaświadczenia potwierdzającego wywóz udaremniona zaś została, wbrew twierdzeniom Spółki, nie z tego powodu, że przepisy wspólnotowe nie pozwalały niemieckiemu urzędowi celnemu na wystawienie takiego zaświadczenia, ale z uwagi na skasowanie danych z systemu komputerowego. Spółka bowiem o wydanie takiego zaświadczenia wystąpiła dopiero półtora roku po dokonaniu wywozu towarów. Nie można więc w świetle powyższych uwag mówić

*o dyskryminowaniu podatników na terenie UE w zależności od kraju siedziby.*

*Zdaniem Sądu niesłuszny jest także zarzut naruszenia art. 5 ustawy Ordynacja podatkowa w związku z nieobowiązującym już (od 1 stycznia 2008 r.) art. 19 ust. 6 ustawy VAT, który stanowił, iż "W eksporcie towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą potwierdzenia przez urząd celny określony w przepisach celnych wywozu towaru poza terytorium Wspólnoty". Jeszcze raz podkreślić należy, iż na potrzeby ustawy VAT eksport towarów rozumiany jest jako wywóz towarów poza terytorium Wspólnoty potwierdzony przez urząd celny wyjścia. W tym wypadku, ze względu na brak uzyskania przez Spółkę odpowiedniego potwierdzenia, jak to już zostało wyżej wskazane, nie można mówić o eksporcie towarów w rozumieniu ustawy VAT. Dlatego transakcja ta została opodatkowana jak transakcja krajowa. Biorąc jednak pod uwagę fakt, iż Spółka posiadała dokument z Oddziału Celnego w C. organ podatkowy nie mógł opodatkować tej transakcji zgodnie z ogólnymi zasadami dotyczącymi powstania obowiązku podatkowego, czyli w miesiącu grudniu.*

*Nie można się zgodzić także ze stroną skarżącą, iż organ administracyjny naruszył przepisy art. 2 i art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Strona skarżąca nie uzasadniła w żaden sposób tego zarzutu. Są nie dopatrzył się w żaden sposób naruszenia przytoczonych przepisów ustawy zasadniczej.*

*Zarzut naruszenia art. 91 ust. 2 i 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz art. 249 i art. 10 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (TWE) zdaniem Sądu należy rozpoznać wspólnie. Wedle twierdzeń strony skarżącej odmowa zastosowania przez organy podatkowe unormowań VI Dyrektywy narusza wprost art. 91 ust. 2 i 3 Konstytucji RP. Zgodnie z art. 249 TWE "Dyrektywa wiąże każde Państwo Członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków." Zasadą wynikającą z Traktatu jest zatem implementacja dyrektyw do porządku prawnego państw członkowskich. Zgodnie z wyrokiem wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 9 listopada 2006 r., sygn: C-216/05, z głosem aprobującą A. Wasilewskiego, Państwa Członkowskie zobowiązane są, dokonując transpozycji dyrektywy, zapewnić jej pełną skuteczność, dysponują jednak szerokim zakresem swobodnego uznania w kwestii środków. Jak wskazano powyżej, państwo polskie prawidłowo implementowało VI Dyrektywę w zakresie wymaganej dokumentacji eksportu towarów poza terytorium Wspólnoty. Stronie skarżącej nie przysługuje zatem prawo bezpośredniego powoływania się na VI Dyrektywę Rady.*

*Podsumowując powyższe rozważania, koncentrujące się wokół zarzutu braku obowiązku uzyskania dokumentu potwierdzającego wywóz towarów poza terytorium Wspólnoty podkreślić należy, iż nie można warunkować tego uznać za niedozwolony, skoro samo prawo unijne dopuszcza możliwość potwierdzenia dokumentu w tym zakresie i przewiduje procedurę obowiązującą na terytorium całej Wspólnoty dotyczącą możliwości uzyskania takiego potwierdzenia.*

*Mając na uwadze wszystkie podniesione wyżej okoliczności, Sąd uznał, iż zaskarżona decyzja nie narusza prawa i działając na podstawie art. 151 p.p.s.a., orzekł jak w sentencji wyroku*

*Poniżej interpretacja w podobnym zakresie wyrażająca błędne według mnie stanowisko organów skarbowych. Z opisu stanu faktycznego wyraźnie widać, że mamy do czynienia z eksportem pośrednim.*

*„Rodzaj dokumentu  
interpretacja indywidualna*

*Sygnatura  
IPPP3/443-45/10-4/KB*

*Data  
2010.04.20*

*Autor  
Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie*

*Temat  
Podatek od towarów i usług --> Przepisy ogólne --> Definicje legalne*

*Podatek od towarów i usług --> Wysokość opodatkowania --> Stawki --> Stawki podatku*

*Słowa kluczowe  
agencja celna  
eksport bezpośredni  
eksport (wywóz)  
sprzedaż towarów  
stawki podatku  
zgłoszenie celne*

*Istota interpretacji*

*1. Czy w opisanym powyżej stanie faktycznym mamy do czynienia z eksportem bezpośrednim w rozumieniu art. 2 pkt 8 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. nr 53, poz. 535 z późn. zm. dalej: ustawa o VAT)?*

*2. Czy dokumenty zgromadzone przez Spółkę, tj. faktura sprzedaży towarów do kontrahenta oraz elektroniczny komunikat IE-599 potwierdzający wywóz towarów poza UE są wystarczające do zastosowania 0% stawki VAT w eksporcie bezpośrednim?*

*Wniosek ORD-IN 641 kB*

*INTERPRETACJA INDYWIDUALNA*

*Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz § 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. z 2007 r. Nr 112, poz. 770 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy, przedstawione we wniosku z dnia 15.01.2010 r. (data wpływu 18.01.2010 r.) uzupełnionym pismem z dnia 29.03.2010r. (data wpływu 06.04.2010r.) - o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie eksportu towarów - jest prawidłowe.*

## UZASADNIENIE

*W dniu 18.01.2010 r. wpłynął ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie eksportu towarów.*

*Wniosek został uzupełniony pismem z dnia 29.03.2010r. (data wpływu 06.04.2010r.), będącym odpowiedzią na wezwanie tut. Organu nr IPPP3/443-45/10-2/KB z dnia 22.03.2010r.*

*W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny.*

*Spółka (B) posiada siedzibę w Luksemburgu i jest zarejestrowany dla potrzeb podatku od towarów i usług w Polsce. B wynajmuje w Polsce magazyn, w którym składowane są towary. Magazyn nie jest własnością B, B wynajmuje powierzchnię, na której są składowane towary. Towary są sprzedawane przez B do kontrahenta B (dalej: kontrahent), nieposiadającego w Polsce siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności ani nie zarejestrowanego na VAT w Polsce. Dokonując sprzedaży towarów na rzecz kontrahenta B posiada informację, że towary będą wyeksportowane poza terytorium Unii Europejskiej. Zakupione od B towary kontrahent sprzedaje do finalnych odbiorców z państw spoza Unii Europejskiej, tj. z Rosji, Ukrainy, etc. Transport towarów do finalnych odbiorców odbywać się będzie bezpośrednio z magazynu B. Warunki dostawy dla opisanych transakcji to FCA. Oznacza to, że sprzedający zobowiązany jest dostarczyć towar przewoźnikowi wyznaczonemu przez kupującego. Koszty dostawy, na zasadniczej drodze przewozu, ponosi finalny nabywca towarów, tj. podmiot z Rosji, Ukrainy, etc. Przeniesienie ryzyka uszkodzenia lub utraty towaru na kupującego następuje z chwilą przekazania towarów wskazanemu przez niego przewoźnikowi. Zgłoszenie towarów do procedury eksportowej dokonywane jest przez B we własnym imieniu, na podstawie danych z pierwszej sprzedaży, dokonanej pomiędzy B i kontrahentem.*

*Od dnia 31 sierpnia 2007 r. obowiązuje w Polsce system ECS, polegający na elektronicznej obsłudze zgłoszeń celnych. Od dnia 1 lipca 2009 r. natomiast zgłoszenia celne mogą być dokonywane wyłącznie w systemie elektronicznym. W związku z powyższym każde zgłoszenie towarów przez B, czy też działające w jego imieniu agencje celne dokonywane jest w formie elektronicznej. W konsekwencji, agencja celna działająca w imieniu B lub kontrahenta potwierdzenie dokonanego eksportu otrzymuje od urzędu celnego również w formie elektronicznej. Zaznaczyć należy, że za każdym razem kiedy towar jest zgłaszany przez agencję celną to właśnie agencja a nie B otrzymuje elektroniczne potwierdzenie dokonanego eksportu. Elektroniczne potwierdzenie eksportu wysyłane jest następnie przez agencję celną do Spółki.*

*Z kompletu zgromadzonych przez B dokumentów (tj. faktury oraz elektronicznego komunikatu IE-599) jednoznacznie wynika, iż towar sprzedany przez B do kontrahenta, a następnie wywieziony bezpośrednio z Polski przez ostatecznego nabywcę spoza Unii Europejskiej faktycznie opuścił teren Wspólnoty. Dodatkowo z dokumentów tych wynika również tożsamość towarów sprzedanych przez B do kontrahenta i następnie wywiezionych poza terytorium Unii Europejskiej.*

*W związku z powyższym zadano następujące pytania:*

1. Czy w opisanym powyżej stanie faktycznym mamy do czynienia z eksportem bezpośrednim w rozumieniu art. 2 pkt 8 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. nr 53, poz. 535 z późn. zm. dalej: ustawa o VAT)...

2. Czy dokumenty zgromadzone przez Spółkę, tj. faktura sprzedaży towarów do kontrahenta oraz elektroniczny komunikat IE-599 potwierdzający wywóz towarów poza UE są wystarczające do zastosowania 0% stawki VAT w eksporcie bezpośrednim...

Zdaniem Wnioskodawcy:

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy VAT, opodatkowaniu VAT podlega eksport towarów. Przez eksport towarów - w myśl art. 2 pkt 6 ustawy VAT— rozumie się potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium wspólnoty w wykonaniu czynności określonych w art. 7, jeżeli wywóz jest dokonany przez:

1. dostawcę lub na jego rzecz, lub

2. nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju, lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę dla celów wyposażenia lub zaopatrzenia łodzi rekreacyjnych oraz prywatnych statków powietrznych lub innych prywatnych środków transportu, w tym środków transportu, o których mowa w art. 16 Rozporządzenia Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 października 2005 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 288 z 29.10.2005).

Zgodnie z art. 22 ust. 2 ustawy VAT, w przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, przy czym towar ten jest wysyłany lub transportowany, to wysyłka lub transport tego towaru jest przyporządkowana tylko jednej dostawie; jeżeli towar jest wysyłany lub transportowany przez nabywcę, który dokonuje również jego dostawy, przyjmuje się, że wysyłka lub transport jest przyporządkowana dostawie dokonanej dla tego nabywcy, chyba że nabywca ten udowodni, że wysyłkę lub transport towaru należy zgodnie z zawartymi przez niego warunkami dostawy przyporządkować jego dostawie. Jednocześnie wyjaśnić należy, iż zgodnie z ust. 3 art. 22 ustawy VAT dostawę towarów, która ma miejsce przed wysyłką towarów uznaje się za dokonaną w miejscu rozpoczęcia wysyłki. Natomiast dostawę towarów następującą po wysyłce uznaje się za dokonaną w miejscu zakończenia wysyłki.

W myśl art. 22 ust. 1 pkt 1 i 3 ustawy VAT, miejscem dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez dokonującego ich dostawy, ich nabywcę lub przez osobę trzecią jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy. Miejscem dostawy towarów niewysyłanych ani nietransportowanych jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie dostawy.

W ustawie o VAT nie została określona forma dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej. Ustawodawca wskazuje jednak, iż eksportem towarów jest potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych wywóz towarów. Zatem ustalając zakres stosowania przepisu art. 41 ust. 11 ustawy VAT należy odwołać się do przepisów prawa celnego. Podatnik powinien więc posiadać stosowne dokumenty spełniające warunki określone w przepisach celnych, które będą jednoznacznie potwierdzać wywóz towarów poza terytorium Wspólnoty Europejskiej.

Zgodnie z pkt 14 preambuły Rozporządzenia Komisji (WE) nr 1875/2006 z dnia 18 grudnia 2006 r. zmieniającego Rozporządzenie (EWG) nr 2454/93 ustanawiające przepisy w celu wykonania Rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913 ustanawiającego wspólnotowy kodeks celny, dalej: rozporządzenie nr 1875/2006, aby umożliwić sprawniejszą kontrolę procedury wywozu oraz uszlachetniania biernego, jak również powrotnego wywozu, ze względów bezpieczeństwa i ochrony, a także z uwagi na kontrole celne, organy celne powinny zastąpić obecną procedurę z zastosowaniem dokumentów w formie papierowej elektroniczną wymianą danych między urzędem celnym wywozu i urzędem celnym wyprowadzenia.

Zgodnie z art. 796e ust. 1 rozporządzenia 1875/2006, urząd celny wywozu po otrzymaniu komunikatu „wyniki kontroli w urzędzie wyprowadzenia” (...) potwierdza fizyczne wyprowadzenie towarów, przysyłając zgłaszającemu komunikat „potwierdzenie wywozu” lub informując go w innej, określonej w tym celu przez ten urząd formie. Komunikat ten, podpisany przy użyciu klucza do bezpiecznej transmisji danych jest zatem dokumentem potwierdzającym wywóz towarów poza terytorium wspólnoty.

Natomiast zgodnie z art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 18 września 2001 r. o podpisie elektronicznym (Dz. U. nr 130, poz. 1450 z późn. zm.), dane w postaci elektronicznej opatrzone bezpiecznym podpisem elektronicznym weryfikowanym przy pomocy ważnego kwalifikowanego certyfikatu są równoważne pod względem skutków prawnych dokumentom opatrzonym podpisami własnoręcznymi, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej.

Od 31 sierpnia 2007 r. obowiązuje w Polsce elektroniczny system kontroli eksportu ECS, pozwalający na dokonywanie i obsługę zgłoszenia celnego w formie elektronicznej zarówno w urzędzie celnym wywozu jak i urzędzie celnym wyprowadzenia. Od tego dnia elektroniczne komunikaty potwierdzające wywóz towarów poza terytorium wspólnoty, tj. IE-599 zastąpiły wcześniejsze papierowe potwierdzenia w postaci dokumentów SAD-3.

Od dnia 1 lipca 2009 r. istnieje natomiast obowiązek dokonywania zgłoszeń celnych wyłącznie w formie elektronicznej.

Biorąc pod uwagę powołane powyżej przepisy prawa, jak również planowany model transakcji, własne stanowisko Spółki w sprawie jest następujące.

W przypadku dokonania zgłoszenia towarów do eksportu przez B, to ta Spółka będzie figurować na dokumentach eksportowych jako nadawca towaru. Bez znaczenia pozostanie w tym przypadku fakt, iż to kontrahent będzie właścicielem towarów podlegających eksportowi z terytorium Polski, a transport towarów będzie organizowany przez finalnego nabywcę towarów, tj. odbiorcę z państw spoza Unii Europejskiej. W tym miejscu należy zauważyć, że przepisy ustawy VAT nie określają pojęcia „dostawca” czy „nabywca” w przypadku eksportu towarów, użytego w przepisie art. 2 ust. 8 ustawy VAT. Ustawodawca w tym przepisie postanowił bowiem, iż przez eksport towarów należy rozumieć potwierdzony przez urząd celny wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium wspólnoty dokonany przez dostawcę lub na jego rzecz, lub nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju, lub na jego rzecz. Zatem istotne jest kto dokonuje eksportu towarów i występuje przed urzędem celnym jako eksporter. W przedstawionym schemacie transakcji to B dokonuje eksportu towarów, pomimo że wywóz towarów z polski dokonywany jest na zlecenie nabywcy towarów, tj. podmiotu spoza Unii Europejskiej.

*Mając zatem powyższe na uwadze należy stwierdzić, iż w opisanym powyżej przypadku mamy do czynienia z eksportem bezpośrednim w rozumieniu art. 2 ust. 8 lit a ustawy VAT. W związku z tym odpowiedź na pytanie nr 1 postawione przez Spółkę powinna być pozytywna. Z uwagi na fakt, iż eksport dokonywany jest przez Spółkę B, będzie ona miała prawo do zastosowania stawki 0% z tytułu tej transakcji po zgromadzeniu stosownych dokumentów potwierdzających wywóz towarów poza terytorium wspólnoty. Dokumenty te to faktura sprzedaży towarów do kontrahenta oraz komunikat elektroniczny potwierdzający wywóz towarów poza UE. Dodatkowo zaznaczyć należy również, iż w analizowanej sytuacji wysyłka towarów przyporządkowana będzie dostawie dokonanej przez Spółkę na rzecz kontrahenta. Oznacza to, że zgodnie z przepisem art. 22 ust. 3 pkt 2 ustawy VAT, dostawę przedmiotowego towaru dokonaną pomiędzy kontrahentem a finalnym nabywcą towarów z państw spoza Unii Europejskiej uznaje się za dokonaną w miejscu zakończenia transportu towarów, czyli na terytorium państwa trzeciego.*

*Z uwagi na fakt, iż to B dokonuje eksportu towarów, po zgromadzeniu stosownych dokumentów ma prawo do zastosowania stawki 0% z tytułu eksportu bezpośredniego. Prawo do zastosowania stawki podatku VAT w wysokości 0% przysługuje na podstawie przepisu art. 41 ust. 4 ustawy VAT, pod warunkiem, że spełnione będą przesłanki przepisu art. 41 ust. 6 i 7 ustawy VAT, tj. Spółka przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy lub następny otrzyma z właściwego urzędu celnego lub reprezentującej ją agencji celnej dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Wspólnoty. Posiadanie przez Spółkę komunikatu elektronicznego IE-599 również przesłanego przez agencję celną wypełnia przesłanki określone w przepisie art. 41 ust. 6 i 7 ustawy VAT. W związku z tym, odpowiedź na pytanie nr 2 powinna, zdaniem B, być pozytywna.*

*W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego - uznaje się za prawidłowe.*

*Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), zwaną dalej ustawą, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega eksport towarów.*

*W myśl art. 2 pkt 8 ustawy, przez eksport towarów rozumie się potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty w wykonaniu czynności określonych w art. 7, jeżeli wywóz jest dokonany przez:*

- 1. dostawcę lub na jego rzecz, lub*
- 2. nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju, lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę dla celów wyposażenia lub zaopatrzenia łodzi rekreacyjnych oraz prywatnych statków powietrznych lub innych prywatnych środków transportu, w tym środków transportu, o których mowa w art. 16 rozporządzenia Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 października 2005r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 288 z 29.10.2005, str. 1), zwanego dalej „rozporządzeniem nr 1777/2005”.*

*Stosownie do art. 41 ust. 4 ustawy, w eksporcie towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. a, stawka podatku wynosi 0%. Stawkę tę stosuje się w eksporcie towarów, pod warunkiem, że podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy otrzymał dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Wspólnoty – art. 41 ust. 6*

ustawy. Jeżeli jednak warunek ten nie został spełniony podatnik, zgodnie z art. 41 ust. 7 ustawy, nie wykazuje takiej dostawy w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3, za dany okres rozliczeniowy, lecz w okresie następnym, stosując stawkę podatku 0%, pod warunkiem otrzymania dokumentu wymienionego w ust. 6 przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za ten następny okres. W przypadku nieotrzymania tego dokumentu w terminie określonym w zdaniu poprzednim mają zastosowanie stawki właściwe dla dostawy tego towaru na terytorium kraju. W myśl art. 41 ust. 8 ustawy, przepis ust. 7 stosuje się w przypadku, gdy podatnik posiada dokument celny potwierdzający procedurę wywozu.

Otrzymanie przez podatnika dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Wspólnoty w terminie późniejszym niż określony w ust. 6 i 7 upoważnia podatnika do dokonania korekty podatku należnego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik otrzymał ten dokument (art. 41 ust. 9).

Zgodnie z art. 41 ust. 11 ustawy, przepisy ust. 4 i 5 stosuje się odpowiednio w eksporcie towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. b, jeżeli podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym dokonał dostawy towarów, posiada kopie dokumentu, w którym urząd celny określony w przepisach celnych potwierdził wywóz tych towarów poza terytorium Wspólnoty. Z dokumentu, o którym mowa w zdaniu pierwszym, musi wynikać tożsamość towaru będącego przedmiotem dostawy i wywozu. Przepisy ust. 7 i 9 stosuje się odpowiednio.

Biorąc pod uwagę powyższe uregulowania prawne, eksportem towarów jest więc potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty.

Należy podkreślić, iż tylko w szczególnych przypadkach ustawa o podatku od towarów i usług odwołuje się do przepisów innych ustaw. Przypadkiem, w którym ustawa odwołuje się do przepisów celnych jest eksport towarów. Zakres tego odwołania odnosi się w tym przypadku do dokumentów, w których urząd celny określony w przepisach celnych potwierdza wywóz tych towarów poza terytorium Wspólnoty.

W ustawie o podatku od towarów i usług nie została określona forma dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej. Ustawodawca wskazuje jednak, iż eksportem towarów jest potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych wywóz towarów, zatem ustalając zakres stosowania przepisu art. 41 ust. 6, 7 i 11 ustawy o podatku od towarów i usług, należy odwołać się do przepisów prawa celnego. Wnioskodawca winien więc posiadać stosowne dokumenty spełniające warunki określone w przepisach celnych, które będą jednoznacznie potwierdzać wywóz towarów poza terytorium Wspólnoty Europejskiej.

Ponieważ wspólnotowe przepisy celne szczegółowo określają tryb wydawania przez urzędy celne potwierżeń wywozu towarów poza terytorium Wspólnoty, to za dokument, o którym mowa w art. 41 ust. 6 i ust. 11 ustawy – uprawniający do zastosowania stawki 0% – można uznać tylko taki dokument, który został wystawiony i potwierdzony zgodnie z zasadami przedstawionymi w prawie celnym, nie zaś każdy dokument, z którego w jakiś sposób wynika, iż towary opuściły terytorium Wspólnoty.

Dla podatku od towarów i usług w przedmiotowej sytuacji ma przede wszystkim znaczenie czy



*wywóz nastąpił poza terytorium Wspólnoty i czy został dokonany przez podatnika lub nabywcę towaru nieposiadającego siedziby na terytorium kraju oraz czy wywóz ten został potwierdzony w sposób jednoznaczny i niebudzący wątpliwości przez urząd celny.*

*Z przedstawionej wyżej definicji eksportu wynika, że ustawodawca definiując pojęcie eksportu towarów, dokonał rozróżnienia sytuacji, gdy będący przedmiotem wywozu towar jest wywożony przez dostawcę lub na jego rzecz oraz, gdy jest dokonywany przez nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz.*

*Sytuacja, kiedy eksporter lub podmiot przez niego upoważniony sam dokonuje wywozu towarów z Polski poza terytorium Wspólnoty i na niego wystawione są dokumenty eksportowe jako zgłaszającego towar do odprawy celnej – stanowi tzw. eksport bezpośredni.*

*Eksport pośredni natomiast ma miejsce wówczas, gdy wywóz towarów z terytorium Polski poza terytorium Wspólnoty, w wykonaniu dostawy towarów, jest dokonywany przez nabywcę mającego siedzibę poza terytorium Polski lub na jego rzecz. W takim przypadku polski eksporter sprzedaje towar podmiotowi zagranicznemu, który wywozi je lub zleca ich wywóz poza granice Wspólnoty i dokonuje odprawy celnej we własnym imieniu.*

*Zdefiniowanie eksportu towarów bezpośredniego i pośredniego ma znaczenie z punktu widzenia rozróżnienia warunków zastosowania przez eksportera preferencyjnej stawki podatku 0%.*

*Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawca posiada siedzibę w Luksemburgu i jest zarejestrowany dla potrzeb podatku od towarów i usług w Polsce. W Polsce Wnioskodawca wynajmuje magazyn, w którym składowe własne towary, które następnie sprzedaje na rzecz kontrahenta nieposiadającego w Polsce siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności ani nie zarejestrowanego na podatek VAT w Polsce. Dokonując sprzedaży towarów na rzecz kontrahenta Wnioskodawca posiada informację, że towary będą wyeksportowane poza terytorium Unii Europejskiej. Transport towarów do finalnych odbiorców odbywać się będzie bezpośrednio z magazynu Wnioskodawcy. Dostawa towarów odbywa się na warunkach FCA, co oznacza, że Wnioskodawca zobowiązany jest dostarczyć towar przewoźnikowi wyznaczonemu przez kupującego, koszty dostawy, na zasadniczej drodze przewozu, ponosi finalny nabywca towarów, przeniesienie ryzyka uszkodzenia lub utraty towaru na kupującego następuje z chwilą przekazania towarów wskazanemu przez niego przewoźnikowi. Zgłoszenie towarów do procedury eksportowej dokonywane jest przez Wnioskodawcę lub działające w jego imieniu agencje celne. Z kompletu zgromadzonych przez Wnioskodawcę dokumentów (tj. faktury oraz elektronicznego komunikatu IE-599) jednoznacznie wynika, iż towar sprzedany przez Wnioskodawcę do kontrahenta, a następnie wywieziony bezpośrednio z Polski przez ostatecznego nabywcę spoza Unii Europejskiej faktycznie opuścił teren Wspólnoty.*

*Zgodnie z zaistniałym stanem faktycznym Wnioskodawca lub działające w jego imieniu agencje celne dokonują zgłoszenia towarów do procedury eksportowej a zatem stwierdzić należy, iż w sprawie będącej przedmiotem wniosku mamy do czynienia z eksportem bezpośrednim, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. a) ustawy.*

*Z przytoczonych powyżej przepisów wynika uwarunkowanie zastosowania stawki 0% podatku przy eksporcie od otrzymania dokumentu potwierdzonego przez urząd celny określony w*

*przepisach celnych, że nastąpił wywóz towarów poza terytorium Wspólnoty. Należy jednak podkreślić, że przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie precyzują, w jakiej formie powinien być sporządzony ww. dokument.*

*Podatnik winien posiadać stosowne dokumenty spełniające warunki określone w przepisach celnych, które będą jednoznacznie potwierdzać wywóz towarów poza granicę Wspólnoty.*

*Od dnia 31 sierpnia 2007r. rozpoczęła się elektroniczna obsługa zgłoszeń wywozowych składanych przez polskich eksporterów/zgłaszających z wykorzystaniem Systemu Kontroli Eksportu (ang. Export Control System, ECS). Od tego momentu zmianie uległy zasady dokonywania zgłoszeń celnych procedury wywozu, procedury uszlachetnienia biernego i powrotnego wywozu. ECS jest wspólnotowym systemem obsługującym elektronicznie zgłoszenie wywozowe. Umożliwia wymianę komunikatów między urzędami celnymi wywozu i wyprowadzenia we wszystkich krajach UE oraz przesyłanie komunikatów między przedsiębiorcami a urzędami celnymi. System ECS zapewnia automatyzację procedury wywozu i jej pełny monitoring, a także umożliwia elektroniczne potwierdzanie wyprowadzenia towarów poza obszar celny Wspólnoty (w drodze komunikatu przesyłanego z urzędu celnego wywozu do eksportera/zgłaszającego). Od dnia 1 lipca 2009 r. likwidacji uległa karta 3 SAD jako potwierdzenie tego wyprowadzenia, a zastąpił ją elektroniczny komunikat, wysłany natychmiast po opuszczeniu przez towary obszar Wspólnoty.*

*Zgodnie z art. 796e Rozporządzenia Komisji (WE) Nr 1875/2006 z dnia 18 grudnia 2006r. zmieniającego rozporządzenie (EWG) Nr 2454/93 ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) Nr 2913 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny, urząd wywozu po otrzymaniu komunikatu „Wyniki kontroli w urzędzie wyprowadzenia”, o którym mowa w art. 796d ust. 2, potwierdza fizyczne wyprowadzenie towarów, przesyłając zgłaszającemu komunikat „Potwierdzenie wywozu” lub informując go w innej określonej w tym celu przez ten urząd formie.*

*Podpisany przez system ECS komunikat przy użyciu klucza do bezpiecznej transmisji danych komunikat IE-599 jest dokumentem potwierdzającym wywóz towarów poza terytorium Wspólnoty. Komunikat ten zawiera dane zgłoszenia z momentu zwolnienia zgłoszenia do procedury wywozu oraz informacje o potwierdzeniu wywozu lub zatrzymaniu towaru na granicy. Komunikat IE-599 jest wysyłany do zgłaszającego przez urząd celny wywozu.*

*Jak wskazano powyżej Wnioskodawca dokonał eksportu bezpośredniego towarów, za dowód na udokumentowanie przedmiotowego eksportu należy uznać dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Wspólnoty tj. elektroniczny Komunikat IE-599 otrzymany z właściwego urzędu celnego lub reprezentującej ją agencji celnej, a więc dla określenia prawidłowej stawki podatku zastosowanie znajdzie art. 41 ust. 4 i 6 ustawy. W związku z powyższym Wnioskodawca będzie miał prawo do zastosowania stawki w wysokości 0%, jeżeli przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy otrzyma z właściwego urzędu celnego lub reprezentującej ją agencji celnej komunikat potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Wspólnoty.*

*Uwzględniając zatem przytoczone powyżej regulacje prawne oraz opis stanu faktycznego przedstawionego we wniosku należy stwierdzić, iż Wnioskodawca dokonuje eksportu bezpośredniego oraz dysponując fakturą sprzedaży oraz elektronicznym komunikatem IE-599,*

*jest uprawniony do zastosowania preferencyjnej 0% stawki podatku od towarów i usług.*

*Tym samym stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za prawidłowe.*

*Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.*

*Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).*

*Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej, ul. 1 Maja 10, 09-402 Płock”*

Na ten temat wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku I FSK 1456/09 z dnia 23.09.2010 r. uznając, że jeżeli odbioru towaru w Polsce oraz jego fizycznego wywozu dokonał przewoźnik działający na rzecz kontrahenta spoza Unii Europejskiej, to spełniony jest warunek, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. b ustawy VAT, czyli jest to eksport pośredni. W tym wypadku to organy skarbowe potwierdzały tego typu wykładnię przepisu.

Poniżej cytowany wyrok NSA.

*„I FSK 1456/09 - Wyrok NSA*

*Data orzeczenia*

*2010-09-23 orzeczenie prawomocne*

*Data wpływu*

*2009-08-10*

*Sąd*

*Naczelny Sąd Administracyjny*

*Sędziowie*

*Janusz Zubrzycki*

*Maciej Jaśniewicz /sprawozdawca/*

*Sylwester Marciniak /przewodniczący/*

*Symbol z opisem*

*6110 Podatek od towarów i usług*

*Hasła tematyczne*

*Podatek od towarów i usług*

*Sygn. powiązane*

*I SA/Lu 109/09 - Wyrok WSA w Lublinie z 2009-04-24*

*Skarżony organ*

*Dyrektor Izby Skarbowej*

*Treść wyniku*

*Oddalono skargę kasacyjną*

*Powołane przepisy*

*Dz.U. 2004 nr 54 poz 535 art. 2 pkt 8 lit. a i b, art. 7 ust. 1, art. 19 ust. 1-2 i 4, art. 41 ust.*

*4, 6-8 i 11*

*Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*

*Sentencja*

*Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący Sędzia NSA Sylwester Marciniak, Sędzia WSA (del.) Maciej Jaśniewicz (sprawozdawca), Sędzia NSA Janusz Zubrzycki, Protokolant Marta Sokołowska-Juras, po rozpoznaniu w dniu 23 września 2010 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej W. Sp. z o. o. w C. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 24 kwietnia 2009 r. sygn. akt I SA/Lu 109/09 w sprawie ze skargi W. Sp. z o. o. w C. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w L. z dnia 25 września 2007 r. nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług za listopad i grudzień 2006 r. oraz dodatkowego zobowiązania podatkowego za te miesiące 1. oddala skargę kasacyjną, 2. zasądza od W. Sp. z o. o. w C. na rzecz Dyrektora Izby Skarbowej w L. kwotę 2700 zł (słownie: dwa tysiące siedemset złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.*

*Uzasadnienie*

*Zaskarżonym wyrokiem z dnia 24 kwietnia 2009 r., sygn. akt I SA/Lu 109/09 Wojewódzki Sąd*

*Administracyjny w Lublinie, po rozpoznaniu sprawy ze skargi "W." spółka z o.o. w C. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w L. z dnia 25 września 2007 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług, oddalił skargę.*

*W uzasadnieniu wskazano, że decyzją z dnia 25 czerwca 2007r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w C. określił "W." sp. z o.o. za miesiąc listopad i grudzień 2006r. nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, kwoty do zwrotu na rachunek bankowy podatkowy oraz ustalił za te miesiące dodatkowe zobowiązanie podatkowe, a przedmiotem skargi była decyzja wydana w trybie odwoławczym przez Dyrektora Izby Skarbowej w L., którą uchylił decyzję organu pierwszej instancji w części dotyczącej ustalenia dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług za miesiąc listopad 2006 r., a w pozostałym zakresie utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję. Wyjaśniono, że powyższe rozstrzygnięcie zostało wydane na podstawie następującego stanu faktycznego:*

*Urząd Skarbowy w C. po przeprowadzonej kontroli wydał decyzję z dnia 25 czerwca 2007r., w której określił spółce z o.o. "W." za miesiąc listopad i grudzień 2006r. nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, kwoty do zwrotu na rachunek bankowy podatnika oraz ustalił za te miesiące dodatkowe zobowiązanie podatkowe. W uzasadnieniu wskazano, na nieprawidłowości w zakresie rozliczenia przez spółkę podatku należnego od sprzedaży eksportowej, skutkujące zawyżeniem zadeklarowanej do zwrotu i zwróconej na rachunek bankowy podatnika nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za miesiąc listopad 2006 r. o kwotę 28.915 zł. oraz za miesiąc grudzień 2006 r. o kwotę 27.561zł.*

*W odwołaniu od powyższej decyzji spółka zarzuciła naruszenie art.2 pkt.8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm., dalej powoływana jako ustawa o p.t.u.) poprzez uznanie, iż spółka dokonała eksportu pośredniego.*

*Dyrektor Izby Skarbowe w L. w uzasadnieniu swojej decyzji stwierdził, że analiza zapisów w prowadzonych dla potrzeb podatku VAT ewidencjach w konfrontacji z dowodami źródłowymi wykazała, że w grudniu 2006 r. spółka "W." zakwalifikowała jako sprzedaż eksportową z zastosowaniem preferencyjnej 0% stawki podatku VAT, wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej Europejskiej w wykonaniu czynności określonych w art. 7 ust. 1 pkt 1-4 ustawy VAT, udokumentowany fakturami VAT nr [...] z dnia 24 listopada 2006 r. o wartości 41.850 euro (160.348,28 zł.), nr [...] z dnia 20 grudnia 2006 r. o wartości 7.752 euro (29.566,13 zł.) i nr [...] z dnia 27 grudnia 2006 r. o wartości 32.116 euro (123.270,84 zł.). Deklaracja VAT-7 za listopad 2006 r. została złożona przez spółkę w Urzędzie Skarbowym w C. w dniu 28 grudnia 2006 r., a za grudzień 2006 r. w dniu 25 stycznia 2007 r. Z zaświadczenia Urzędu Celnego w Z. Oddział Celny w D. z dnia 2 stycznia 2007 r., wydanego na wniosek "W." w związku z zaginięciem karty 3 SAD, potwierdzającego wywóz towarów poza obszar celny Unii Europejskiej, kserokopii dokumentu SAD oraz CMR wynikało, że potwierdzenie wywozu towarów spółka otrzymała w dniu 23 stycznia 2007 r. Natomiast w odniesieniu do towarów udokumentowanych fakturą VAT nr [...] z dnia 20 grudnia 2006 r., zgodnie z protokołem kontroli z dnia 20 lutego 2007 r., w dniu podjęcia kontroli, spółka nie posiadała i nie okazała dokumentu SAD potwierdzonego przez urząd celny określony w przepisach celnych, poświadczającego wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej. W dacie złożenia deklaracji podatkowej VAT-7 za miesiąc grudzień, spółka nie posiadała również potwierdzenia wywozu towarów poza terytorium Unii Europejskiej udokumentowanych fakturą VAT nr [...] z dnia 27 grudnia 2006 r. Adnotacja zamieszczona na odwrocie kserokopii dokumentu SAD, potwierdzała jego otrzymanie w dniu 26 stycznia 2007 r. Organ odwoławczy stwierdził, że zgodnie z art.2 pkt.8 ustawy VAT eksportem towarów jest*

potwierdzony przez urząd celny, określony w przepisach celnych, wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej w wykonaniu czynności określonych w art. 7 ust. 1 pkt 1-4, jeżeli wywóz jest dokonany przez dostawcę lub na jego rzecz, lub nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju, lub na jego rzecz. W eksporcie towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 a) stawka podatku wynosi 0% (art. 41 ust. 4 cyt. ustawy). Przepisy rozróżniają sytuację, gdy będący przedmiotem wywozu towar, jest wywożony przez dostawcę lub w jego imieniu, albo przez nabywcę mającego siedzibę poza Polską, lub w jego imieniu. W zależności od tego kto lub na czyją rzecz, wywozi towar z Polski poza obszar Unii Europejskiej, odmiennie uregulowano warunki przewidziane dla eksportera co do możliwości zastosowania stawki podatku 0%. Organ II instancji wskazał, że z treści art. 41 ust. 6 ustawy VAT wynika, że stawkę podatku 0% stosuje się w eksporcie towarów, o którym mowa w ust. 4 i 5 pod warunkiem, że podatnik przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany miesiąc otrzymał dokument potwierdzający wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej. Zgodnie z art. 41 ust. 7 ustawy, jeżeli warunek, o którym mowa w ust. 6 nie został spełniony, podatnik nie wykazuje tej dostawy w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 za dany okres rozliczeniowy, lecz w okresie następnym, stosując stawkę podatku 0% pod warunkiem otrzymania dokumentu wymienionego w ust. 6 przed złożeniem deklaracji podatkowej za ten okres. W razie nie otrzymania tego dokumentu w terminie określonym w zdaniu poprzednim mają zastosowanie stawki właściwe dla dostawy tego towaru na terytorium kraju. Późniejsze otrzymanie przez podatnika dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej, upoważnia go do dokonania korekty złożonej deklaracji podatkowej, w której wykazał dostawę towarów, co zostało przewidziane przepisami art. 41 ust. 9 ustawy. W przypadku, gdy w wykonaniu dostawy wywóz towarów z terytorium Polski poza terytorium Unii Europejskiej następuje przez nabywcę mającego siedzibę poza terytorium Unii Europejskiej lub został przez niego zlecony (art. 2 pkt 8 b)), zgodnie z art. 41 ust. 11 ustawy VAT, eksporterowi przysługuje uprawnienie do zaewidencjonowania tej sprzedaży ze stawką 0%, jeżeli przed złożeniem deklaracji podatkowej, za okres rozliczeniowy, w którym dokonał dostawy towarów, posiada kopię dokumentu, w którym urząd celny określony w przepisach celnych potwierdził wywóz tych towarów poza terytorium Unii Europejskiej. W omawianym przypadku (kiedy wywóz towarów dokonywany jest przez nabywcę lub na jego rzecz), nieposiadanie przez eksportera dokumentu potwierdzającego wywóz towarów przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany miesiąc, wyłącza możliwość wykazania dostawy w okresie następnym oraz zastosowania preferencyjnej stawki podatku VAT. Dyrektor Izby Skarbowej w L. uznał, że zgromadzony w sprawie materiał dowodowy potwierdza prawidłowość ustaleń organu podatkowego pierwszej instancji w zakresie nie posiadania przez stronę dokumentów potwierdzających wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej udokumentowanych fakturą VAT nr [...] z dnia 24 listopada 2006 r. przed złożeniem deklaracji podatkowej za miesiąc listopad 2006 r. oraz potwierdzenia wywozu towarów udokumentowanych fakturami VAT nr [...] z dnia 20 grudnia 2006 r. i nr [...] z dnia 27 grudnia 2006 r. przed złożeniem deklaracji VAT-7 za ten miesiąc. Z treści faktury nr [...] z dnia 24 listopada 2006 r., dokumentu CMR oraz kopii dokumentu SAD wynika, że transportu towarów na rzecz odbiorcy dokonał w dniu 25 listopada 2006 r. ukraiński przewoźnik. W odniesieniu do towarów udokumentowanych fakturą VAT nr [...] z dnia 20 grudnia 2006 r. - podatnik przed złożeniem deklaracji podatkowej za grudzień 2006 r. nie posiadał dokumentu potwierdzającego ich wywóz poza teren Unii Europejskiej, nie przedłożył również takiego dokumentu do dnia wszczęcia postępowania kontrolnego. W przypadku natomiast towarów udokumentowanych fakturą VAT nr [...] z dnia 27 grudnia 2006 r., wywozu na rzecz odbiorcy posiadającego siedzibę poza terenem Unii Europejskiej, dokonał także ukraiński przewoźnik. W związku z tym faktury te podlegały ujęciu w rejestrach sprzedaży i deklaracjach VAT-7, odpowiednio w miesiącach listopad i

*grudzień 2006 r. oraz opodatkowaniu jako dostawa krajowa z zastosowaniem 22% stawki podatkowej. Organ odwoławczy zauważył, że eksport towarów został zdefiniowany w art. 2 pkt 8 ustawy VAT i ustawa ta nie zawiera definicji eksportera, i brak jest podstaw do twierdzenia o jej odmienności od definicji wynikającej z przepisów celnych.*

*W złożonej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie skardze spółka zarzuciła decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w L. naruszenie art.2 pkt.8 lit. a) i b) oraz art. 41 ust. 4,6,7,8, i 11 ustawy VAT poprzez uznanie przez organ podatkowy, że dokonała eksportu pośredniego, a nie eksportu bezpośredniego i wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji. W uzasadnieniu skargi jej autor podniósł, że art. 2 pkt 8 ustawy VAT, stanowiący legalną definicję eksportu towarów, rozróżnia dwie sytuacje, tj. przypadek, gdy towar jest wywożony przez dostawcę lub na jego rzecz oraz gdy towar jest wywożony przez nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz. Sytuacja, kiedy eksporter lub podmiot przez niego upoważniony sam dokonuje wywozu towarów stanowi tzw. eksport bezpośredni, eksport pośredni natomiast ma miejsce wówczas, gdy wywóz towarów z terytorium Polski poza terytorium Unii Europejskiej, w wykonaniu dostawy towarów, jest dokonywany przez nabywcę mającego siedzibę poza terytorium Polski lub na jego rzecz. W tym przypadku polski eksporter sprzedaje towary podmiotowi zagranicznemu, który wywozi je lub zleca ich wywóz poza granicę Unii Europejskiej. Do prawidłowej wykładni przepisów prawa podatkowego w zakresie eksportu niezbędna jest analiza przepisów prawa celnego. W myśl art. 788 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustalającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. L 253 z 11 października 1993 r.; dalej WKC) „za eksportera w rozumieniu art. 161 ust. 5 WKC uważa się osobę, na rzecz której dokonywane jest zgłoszenie i która w chwili jego przyjęcia jest właścicielem towarów lub posiada podobne prawo do dysponowania danymi towarami. Ponadto przepis art. 2 pkt 9 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o administrowaniu obrotem towarowym z zagranicą (Dz. U. nr 97, poz. 963) stanowi, że "importerem lub eksporterem wspólnotowym jest osoba, która ma siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Unii Europejskiej Europejskiej. " Z powołanych przepisów wynika, że eksporterem może być wyłącznie podmiot mający swoją siedzibę na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej Europejskiej. Z zasady zupełności prawa wynika natomiast, iż przepisy celne obowiązujące w Polsce winny być skorelowane z przepisami podatkowymi, a przepisy podatkowe z celnymi. Nie powinna bowiem występować sytuacja, aby ta sama instytucja miała inne znaczenie w tej samej gałęzi prawa - prawa finansowego, którego częścią jest prawo podatkowe i celne. Dlatego też, dokonując wykładni, a następnie subsumcji przepisów ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie regulacji dotyczących eksportu towarów, koniecznym jest odniesienie się do odpowiednich przepisów prawa celnego. Jest to tym bardziej zasadne z uwagi na brak w ustawie podatkowej definicji eksportera. Eksporterem było "W." Sp. o.o., a kontrahenci spółki wymienieni w kwestionowanych fakturach nie mieli siedziby na terytorium Unii Europejskiej. Spółka W. jest także wskazana jako eksporter w dokumentach SAD i innych dokumentach eksportowych (CMR). Skoro tak, to eksport dokonywany jest przez dostawcę, co stanowi tzw. eksport bezpośredni. Zdaniem pełnomocnika spółki, bez znaczenia dla sprawy był fakt, iż na dokumentach SAD wskazano jako formułę sprzedaży zasadę EXW. Istotnym jest bowiem to, kto faktycznie dokonywał eksportu. Podmiotem tym była skarżąca spółka. Wpisana jest ona przecież w dokumentach SAD jako eksporter, a pracownik spółki podpisywał te dokumenty jak zgłaszający. Podobnie w dokumentach CMR jako nadawcę wskazano spółkę, a pracownik spółki podpisywał te dokumenty.*

*W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej w L. wniósł o jej oddalenie.*

*W ocenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie w sprawie nie wystąpiła żadna z przesłanek wymienionych w art. 145 § 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 20 sierpnia 2002r. – Prawo postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm., w dalszej części powoływana w skrócie jako p.p.s.a.). Sąd wskazał, że w przedmiotowej sprawie bezsporne jest, że skarżąca spółka dokonała eksportu towarów w listopadzie i grudniu 2006 r. poza terytorium Unii Europejskiej Europejskiej. Sprzedaż powyższych towarów udokumentowała fakturami VAT i zakwalifikowała ją jako sprzedaż eksportową z zastosowaniem preferencyjnej 0% stawki podatku VAT. Potwierdzenie wywozu towarów spółka otrzymała w dniu 23 stycznia 2007 r. odnośnie towarów wykazanych w fakturze VAT nr [...] z dnia 24 listopada 2006 r., w odniesieniu do towarów udokumentowanych fakturą VAT nr [...] z dnia 20 grudnia 2006 r., zgodnie z protokołem kontroli z dnia 20 lutego 2007 r., w dniu podjęcia kontroli, spółka nie posiadała i nie okazała dokumentu SAD potwierdzonego przez urząd celny określony w przepisach celnych, poświadczającego wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej. Potwierdzenie wywozu towarów udokumentowanych fakturą VAT nr [...] z dnia 27 grudnia 2006 r. spółka z kolei otrzymała w dniu 26 stycznia 2007 r. Wywozu towarów poza terytorium Unii Europejskiej w każdym przypadku dokonał nabywca towarów. Sąd wskazał, że zgodnie z art.2 pkt 8) ustawy VAT przez eksport towarów rozumie się potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej w wykonaniu czynności określonych w art. 7 ust. 1 pkt 1 - 4, jeżeli wywóz jest dokonany przez:*

*a) dostawcę lub na jego rzecz, lub*

*b) nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju, lub na jego rzecz, z wyłączeniem nie mającym znaczenia dla niniejszej sprawy.*

*W myśl art. 41 ust. 4 i 6 - 9 cyt. ustawy w eksporcie towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. a, stawka podatku wynosi 0 % pod warunkiem, że podatnik przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany miesiąc otrzymał dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej. Na zasadzie art. 41 ust. możliwość zastosowania stawki 0 %, stosuje się także w eksporcie towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. b, jeżeli podatnik przed złożeniem deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym dokonał dostawy towarów, posiada kopię dokumentu, w którym urząd celny określony w przepisach celnych potwierdził wywóz tych towarów poza terytorium Unii Europejskiej. Z dokumentu, o którym mowa w zdaniu pierwszym, musi wynikać tożsamość towaru będącego przedmiotem dostawy i wywozu. Otrzymanie przez podatnika dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej w terminie późniejszym niż przed złożeniem deklaracji podatkowej za ten okres upoważnia podatnika do dokonania korekty podatku należnego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik otrzymał ten dokument. Sąd podzielił pogląd organu podatkowego, że eksportem bezpośrednim jest wywóz towarów z kraju do kraju trzeciego następujący w wykonaniu dostawy, który dokonywany jest przez dostawcę lub w jego imieniu. Natomiast w przypadku eksportu pośredniego wywozu dokonuje nabywca mający siedzibę poza terytorium kraju lub podmiot działający w jego imieniu. W przypadku eksportu pośredniego, będzie on opodatkowany stawką 0% wówczas, gdy podatnik przed złożeniem deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym dokonał dostawy towarów, posiada kopię dokumentu, w którym urząd celny wyjechał potwierdził wywóz tych towarów. Z dokumentu, o którym mowa w zdaniu pierwszym, musi wynikać tożsamość towaru będącego przedmiotem dostawy i wywozu. Z powyższych regulacji wynika, że - w przeciwieństwie do eksportu bezpośredniego - dostawa zrealizowana na eksport*



*musi być wykazana w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym została wykonana. Nie ma możliwości oczekiwania na wykazanie eksportu w deklaracji do następnego okresu rozliczeniowego. W przypadku gdy podatnik nie otrzyma kopii dokumentu potwierdzającego wywóz za granicę w miesiącu zrealizowania dostawy, powinien wykazać tę sprzedaż jako sprzedaż krajową w deklaracji za miesiąc jej dokonania. Natomiast podobnie jak w przypadku eksportu bezpośredniego, także w wypadku eksportu pośredniego podatnik ma nieograniczone w czasie prawo do dokonania korekty deklaracji za dany miesiąc, jeśli tylko otrzyma kopię dokumentu potwierdzającego wywóz towaru za granicę. Sąd zgodził się z organami podatkowymi, że regulacja dotycząca opodatkowania eksportu zawarta w ustawie o podatku od towarów i usług jest regulacją pełną i nie pozostawia wątpliwości co do ich stosowania. W związku z tym w rozpatrywanej sprawie brak było podstaw do posłużenia się wykładnią systemową i skorzystania z definicji eksportera zawartej w przepisach prawa celnego.*

*W skardze kasacyjnej złożonej przez pełnomocnika spółki wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości oraz o zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych. Zarzucono naruszenie przepisów prawa materialnego poprzez niewłaściwe zastosowanie art. 2 pkt 8 lit. a) i b) oraz art. 41 ust. 4, 6, 7, 8 i 11 ustawy VAT przez uznanie, iż Spółka dokonała eksportu pośredniego, a nie eksportu bezpośredniego.*

*W uzasadnieniu skargi kasacyjnej podniesiono, że do prawidłowej wykładni przepisów prawa podatkowego w zakresie eksportu niezbędna jest analiza przepisów prawa celnego, bowiem prawo podatkowe, a w szczególności ustawa o p.t.u. nie precyzuje pojęcia eksportu i eksportera. Wskazano, że eksporterem może być wyłącznie podmiot mający swoją siedzibę na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej Europejskiej. Z zasady zupełności prawa wynika, że przepisy celne obowiązujące w Polsce winny być skorelowane z przepisami podatkowymi, a przepisy podatkowe z celnymi. Nie powinna występować sytuacja, aby ta sama instytucja miała inne znaczenie w tej samej gałęzi prawa – prawa finansowego, którego częścią jest prawo podatkowe i celne. Zdaniem skarżącego dokonując wykładni, a następnie subsumcji przepisów ustawy VAT w zakresie regulacji dotyczących eksportu towarów, koniecznym jest odniesienie się do odpowiednich przepisów prawa celnego. Podkreślił, że jest to zasadne z uwagi na brak u ustawie podatkowej definicji eksportera, a w przedmiotowej sprawie eksporterem jest skarżąca. Kontrahenci spółki wymienieni w kwestionowanych fakturach nie mają siedziby na terytorium Unii Europejskiej. W dalszej części uzasadnienia powielone zostały wywody zawarte w uzasadnieniu skargi do WSA w Lublinie. Podkreślono, że Spółka z o.o. "W." jest także wskazana jako eksporter w dokumentach SAD i innych dokumentach eksportowych. Zdaniem autora skargi kasacyjnej eksport dokonywany jest przez dostawcę, a zatem jest to eksport bezpośredni i zastosowanie w sprawie ma przepis art. 40 ust. 6, 7 i 8 w zw. z ust. 4 ustawy VAT, a nie jak przyjął WSA art. 40 Ust. 11 ustawy. Ponadto podniesiono, że pogląd prezentowany przez skarżącego potwierdził Minister Finansów w Interpretacji indywidualnej nr IP-PP2-443-728/07-2/PS z dnia 7 marca 2008 r.*

*Odpowiedzi na skargę kasacyjną Dyrektor Izby Skarbowej w L. nie złożył, a na rozprawie w dniu 24 marca 2010 r. jego pełnomocnik wniósł o jej oddalenie.*

*Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje :*

*Skarga kasacyjna nie zasługuje na uwzględnienie.*

*Przede wszystkim należy podkreślić, że zgodnie z art.183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, z urzędu zaś bierze pod rozwagę jedynie nieważność postępowania. Z akt sprawy nie wynika, by zaskarżone orzeczenie zostało wydane w warunkach nieważności, której przesłanki określa art.183 § 2 p.p.s.a., zatem rozważania Naczelnego Sądu Administracyjnego mogły uwzględniać jedynie ewentualne naruszenie wskazanych w skardze kasacyjnej przepisów prawa materialnego.*

*Z żądania zawartego w petitum jak i uzasadnienia skargi kasacyjnej wynika, że jej autor kwestionuje wykładnię art.2 pkt 8 lit. a) i b) oraz art. 41 ust. 4, 6, 7, 8 i 11 ustawy VAT dokonaną przez Sąd I instancji. Nie jest zaś kwestionowany stan faktyczny ustalony przez organy podatkowe i zaakceptowany przez Sąd co do okoliczności związanych z dokonywaniem wywozu towarów z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej przez nabywców mających siedzibę poza terytorium kraju. Nie budzi żadnych wątpliwości, iż sprzedaż na rzecz kontrahentów z Ukrainy i Izraela dokonywana przez "W." Sp. z o.o. odbywała się na warunkach Incoterms - ex works (EXW). Należy zatem wskazać, że w ramach przedmiotowych transakcji sprzedaży realizowanych na warunkach Incoterms towary są odbierane z magazynu Spółki przez spedytora lub przewoźnika działającego na rzecz nabywcy i przez niego opłacanego, który dokonuje następnie fizycznego wywozu towarów poza terytorium Unii Europejskiej.*

*Zgodnie z zasadami określonymi przez Międzynarodową Izbę Handlową w Paryżu w formie Międzynarodowych Reguł Wykładni Terminów Handlowych "INCOTERMS 2000" regulującymi stosunki handlowe pomiędzy podmiotami, reguła EXW - Ex Works oznacza, że kupujący posiada pełną gestię transportową, tzn. organizuje transport, ponosi jego koszty oraz ryzyko na całej trasie dostawy, a sprzedający stawia towar do dyspozycji kupującego w punkcie wydania. Sprzedający nie ma obowiązku odprawy celnej eksportowej i załadunku towaru na środek transportu. Bez znaczenia jest także, kto wypełnia formularz SAD 3 i wpisywany w nim jest jako eksporter. Sprzedająca Spółka była zobowiązany jedynie do postawienia towaru na terenie zakładu do dyspozycji nabywcy. Nabywcy odbierali towar z miejsca jego wydania przez sprzedającego (osobiście lub przez spedytora bądź przewoźnika) i przejmowali odpowiedzialność za towar. W konsekwencji, gestia transportowa oraz wszelkie formalności i koszty związane z odprawą celną, ubezpieczeniem towaru, ryzykiem transportu itd. spoczywały na nabywcach. Ponadto Spółka pozostawiała towar każdorazowo do dyspozycji kontrahenta spoza UE w swoim zakładzie i w momencie pobrania towaru z magazynu, na kontrahenta spoza UE przechodziła własność towarów, tj. zarówno fizyczne władztwo nad towarem, jak i wszelkie ryzyka związane z jego ewentualną utratą czy uszkodzeniem. Poza tym należy podkreślić, iż niezależnie od formy sprzedaży wnosząca skargę kasacyjną Spółka nie utraciła waloru bycia eksporterem.*

*W efekcie wraz z wydaniem towaru z magazynu doszło do dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy VAT, gdyż kontrahent spoza UE nabył prawo do rozporządzenia towarami jak właściciel (nabywa fizyczne władztwo nad towarem i przechodzą na niego wszelkie ryzyka związane z towarem). Tym samym dostawa ta ma miejsce już na terenie kraju, a jedynie późniejszy wywóz towarów z terytorium kraju pozwala na przyjęcie, iż dochodzi do eksportu towarów. Wskazuje na to przepis art.2 pkt 8 ustawy VAT, który charakteryzuje go jako dokonanego "w wykonaniu czynności określonych w art.7 ustawy VAT", czyli konsekwencję wcześniejszej dostawy.*

*Jeżeli zatem odbioru towaru w Polsce oraz jego fizycznego wywozu dokonał przewoźnik działający na rzecz kontrahenta spoza Unii Europejskiej, to spełniony jest warunek, o którym*

*mowa w art. 2 pkt 8 lit.b ustawy VAT, dokonania wywozu przez nabywcę mającego siedzibę poza terytorium Unii Europejskiej lub przez podmiot działający na jego rzecz. Przepisy ustawy VAT w ogóle nie odnoszą się zatem do pojęcia eksportera i jego rozumienia, czy definicji w prawie celnym. Istotnym z punktu widzenia tego przepisu w aspekcie podmiotowym jest jedynie to, kto dokonuje wywozu – dostawca (lub podmiot działający na jego rzecz), czy też nabywca mający siedzibę poza terytorium kraju (lub podmiot działający na jego rzecz). Nieuprawnione wobec tego są jakiegokolwiek odwołania do regulacji wynikających z WKC i przepisów wykonawczych do tego aktu. Godzi się jedynie zauważyć, iż art.161 ust.5 WKC mówi tylko o urzędzie celnym właściwym do zgłoszenia do wywozu, który określony jest także poprzez miejsce gdzie towary zostały zapakowane bądź załadowane do transportu wywozowego. Ponadto jak już wskazano powyżej rozróżnienie w art.2 pkt.8 ustawy VAT eksportu pośredniego i bezpośredniego nie powoduje, że podmiot sprzedający towary kontrahentowi spoza obszaru Unii Europejskiej traci przymiot eksportera.*

*Eksport pośredni ma miejsce wówczas, gdy polski eksporter sprzedaje towary podmiotowi zagranicznemu, który wywozi je lub zleca ich wywóz poza granicę Unii Europejskiej i dokonuje odprawy celnej we własnym imieniu. Obowiązek podatkowy także w tym przypadku powstaje na zasadach ogólnych, tj. zgodnie z art. 19 ust. 1 i 2 lub ust. 4 ustawy VAT czyli z momentem wydania towarów lub wystawienia faktury. Podatnik jedynie uprawniony jest do zastosowania stawki podatku w wysokości 0%, lecz pod warunkiem spełnienia przesłanek wymienionych w art.41 ustawy VAT, które przed 1 grudnia 2008 r. były różne w przypadku eksportu bezpośredniego i pośredniego.*

*Takiego rozumienia i wykładni eksportu pośredniego nie może zmieniać także powołana w skardze kasacyjnej interpretacja indywidualna Ministra Finansów. Interpretacje takie bowiem nie mają waloru powszechnej i wiążącej wykładni prawa, a także nie są źródłami prawa z uwagi na art.87 Konstytucji RP. Również organy podatkowe nie mają obowiązku stosować się do indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, które zostały wydane w stosunku do innych podatników jeżeli są one sprzeczne z właściwym rozumieniem przepisów. Stanowiłoby to bowiem naruszenie zasady legalizmu z art.7 Konstytucji RP i art.120 Ordynacji podatkowej. Ochrony w tym przypadku doznaje bowiem wyłącznie ubiegający się o indywidualną interpretację wnioskodawca z mocy art.14k § 1 Ordynacji podatkowej, a nie każdy, kto na nią się powoła.*

*Z tych względów Naczelny Sąd Administracyjny uznając, iż skarga kasacyjna nie dostarcza uzasadnionych podstaw do uwzględnienia zawartych w niej żądań, działając na podstawie przepisu art.184 p.p.s.a. oddalił ją. Natomiast o kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono zgodnie z art.204 pkt.1 p.p.s.a. i § 14 ust.2 pkt.2 lit.c) rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28.09.2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (Dz. U. Nr 163, poz. 1349 ze zm.).”*

Obowiązek podatkowy w eksporcie powstaje na zasadach ogólnych, a więc z chwilą wydania towarów lub wystawienia faktury nie później jednak niż w 7 dniu licząc od dnia wydania towaru. W myśl ogólnej zasady wyrażonej w art. 19 ust. 1 ustawy VAT obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi. Jeżeli natomiast towar jest wysłany nabywcy lub wskazanej przez niego osobie trzeciej, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru jednej z tych osób na podstawie art. 19 ust. 2 ustawy VAT. Oznacza to, że w sytuacji, gdy dostarczany jest towar nabywcy osobiście czy też za pośrednictwem przewoźnika - obowiązek

podatkowy ustala się z chwilą wydania towaru. Fakturę dokumentującą taką dostawę należy wystawić wówczas nie później niż w 7 dniu liczonym od dnia wydania towaru. Data jej wystawienia wyznacza wówczas ostateczny moment powstania obowiązku podatkowego.

Zgodnie z art. 41 ust. 6 - 11 ustawy VAT obowiązek podatkowy od eksportu towarów może zostać przesunięty o kolejne 2 miesiące od dnia wydania towaru z prawem do zastosowania 0% stawki VAT lub bez tego prawa gdy podatnik nie zgromadzi w tym czasie odpowiednich dokumentów potwierdzających eksport.

Co istotne, ustawodawca definiuje jedynie eksport towarów, pomijając eksport usług. Zgodnie z ogólną zasadą przyjętą w art. 27 ust 1 VAT, w przypadku świadczenia usług, krajem opodatkowania jest kraj, gdzie świadczący usługę posiada siedzibę, stałe miejsce prowadzenia działalności lub miejsce stałego zamieszkania, z zastrzeżeniem wyjątków określonych w ustawie. Dlatego w większości przypadków usługi świadczone w „eksporcie” traktowane są jak każde inne usługi, a w pozostałych podlegają będą prawu kraju w którym zostaną faktycznie wykonane. Natomiast ustawodawca, w art. 83 ust. 1 pkt 21 VAT, określa usługi związane bezpośrednio z eksportem towarów, przez które rozumie się:

1. usługi dotyczące towarów eksportowanych polegające na ich pakowaniu, przewozie do miejsc formowania przesyłek zbiorowych, składowaniu, przeładunku, ważeniu, kontrolowaniu i nadzorowaniu bezpieczeństwa przewozu,
2. usługi dotyczące towarów eksportowanych świadczone na podstawie umowy maklerskiej, agencyjnej, zlecenia i pośrednictwa.

Do usług powyższych, podobnie jak do eksportu towarów stosuje się stawkę podatku w wysokości 0 %.

### 3) 4Dostawa towarów

Zgodnie z art. 7 ust. 1 przez dostawę towarów, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również:

1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie;

2) wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione;

3) wydanie towarów na podstawie umowy komisji: między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej;

4) wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisji, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta;

5) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego;

6) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste;

7) zbycie praw, o których mowa w pkt 5 i 6.

Dodatkowo ustawodawca zrównał z dostawą towarów pewne nieodpłatne przekazania. Przez dostawę towarów 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

- jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu tych towarów.

Jednocześnie jednak twórcy ustawy wyłączyli z powyższej kategorii przekazywanie drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych, prezentów o małej wartości i próbek.

#### 4) Świadczenie usług

Zgodnie z definicją zawartą w art. 8 ust. 1 ustawy VAT 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 rozumieniu art. 7, w tym również:

- 1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
- 2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
- 3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Jak widać z powyższej definicji, usługi są zdefiniowane przez negację dostawy towarów. Wszystko co nie jest dostawą towarów jest usługą. Przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. W związku z tym, usługą będzie każde świadczenie, które nie polega na przeniesieniu prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Definicja ta oparta jest na definicji zawartej w art. 24 ust. 1 Dyrektywy VAT Rady UE (2006/112/WE).

Dodatkowo ustawodawca określił niektóre czynności nieodpłatne, jako odpłatne świadczenie usług celem ich opodatkowania. Za odpłatne świadczenie usług uznaje się również:

- 1) użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu tych towarów;
- 2) nieodpłatne świadczenie usług 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, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

## 5) Obrót towarami wewnątrz UE – WDT, WNT oraz transakcje trójstronne

### WNT – definicja oraz stosowanie

Pojęcie wewnątrzspółnotowego nabycia towarów i wewnątrzspółnotowej dostawy towarów zdefiniowano odpowiednio w art. 9 ustawy VAT oraz art. 13 ustawy VAT. Zgodnie z art. 9 ustawy VAT, przez wewnątrzspółnotowe nabycie towarów (WNT) 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. Warunkiem wewnątrzspółnotowego nabycia towarów jest to, aby nabywcą towarów był:

- podatnik VAT w rozumieniu art. 15 ustawy VAT, lub podatnik podatku od wartości dodanej, a nabywane towary mają służyć czynnościom wykonywanym przez niego jako podatnika,
- osoba prawna niebędąca podatnikiem VAT.

Dodatkowo, aby mówić o wewnątrzspółnotowym nabyciu towarów dokonujący dostawy towarów musi być podatnikiem podatku od wartości dodanej u siebie w kraju oraz być podatnikiem zarejestrowanym w systemie VIES.

Trzeba jednak pamiętać, że zawsze będzie wewnątrzspółnotowym nabyciem towarów, bez względu na status nabywcy polskiego i sprzedawcy zagranicznego zakup nowego środka transportu.

Stąd widać, że WNT dotyczy poza jednym wyjątkiem, profesjonalnego obrotu towarowego. Warunkiem jego powstania jest zawarcie transakcji pomiędzy świadomymi i zarejestrowanymi podatnikami podatku VAT, którzy rozliczą go w odpowiedni sposób oraz zaraportują to rozliczenie do centralnej instytucji rozliczającej transakcje WNT i WDT nazywanej VIES (VAT Information Exchange System - system wymiany informacji o VAT).

Specyficznie zostało potraktowane przemieszczenie towarów pomiędzy magazynami tego samego podatnika. Takie przemieszczenie jest również traktowane jako WNT na podstawie przepisu art. 11 ust. 1 ustawy VAT. Przez wewnątrzspółnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem, rozumie się również przemieszczenie towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz, należących do tego podatnika, z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju, jeżeli towary te zostały przez tego podatnika na terytorium tego innego państwa członkowskiego w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, albo zaimportowane, i towary te mają służyć działalności gospodarczej podatnika.

## Wyjątki od stosowania WNT

W ustawie VAT przewidziano wyjątki, które powodują, że nie we wszystkich przypadkach będzie występowało wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów.

Wyjątki od stosowania WNT możemy podzielić na dwa rodzaje: podmiotowe, czyli związane z nabywcą i przedmiotowe, czyli związane z towarem.

Podmiotowe wyjątki od stosowania WNT

WNT nie wystąpi przy przemieszczeniu towarów dla sił zbrojnych, placówek dyplomatycznych, środków transportu morskiego i lotniczego oraz ich zaopatrzenia.

Dodatkowo wyłączono z WNT dostawy dokonane na rzecz:

- 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 podmiotowo od podatku,
- osób prawnych, które nie są podatnikami.

jeżeli całkowita wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego kwoty 50 000 zł

W przypadku gdy u tych podmiotów zostaje przekroczona kwota 50 000 zł uznaje się, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów ma miejsce od momentu przekroczenia tej kwoty.

Ustawodawca pozostawił jednak podmiotom pewną dowolność, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów może mieć zastosowanie do tych wymienionych powyżej podatników oraz osób prawnych niebędących podatnikami, pod warunkiem złożenia przez te podmioty naczelnikowi urzędu skarbowego pisemnego oświadczenia o wyborze opodatkowania tych czynności. Oświadczenie składa się przed dokonaniem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, od którego nabycia te mają być rozliczane przez te podmioty na terytorium kraju, i obowiązuje ono przez 2 kolejne lata, licząc od końca miesiąca, w którym zostało złożone. Podatnicy mogą ponownie skorzystać z wyłączenia od WNT, jeżeli zawiadomią pisemnie naczelnika urzędu skarbowego o rezygnacji z opodatkowania przed początkiem miesiąca, w którym rezygnują z opodatkowania, nie wcześniej jednak niż po upływie 2 lat.

## Przedmiotowe wyłączenie z WNT

Co ważne z praktycznego punktu widzenia, między innymi WNT nie zaistnieje dla dostaw w systemie opodatkowania marży oraz dla towarów nabytych w systemie aukcyjnym. Należy zatem uważać w przypadku wszystkich nabyć np. samochodów osobowych z aukcji zagranicznych.

Nie stanowi WNT przemieszczenie towarów, gdy towary są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, dla których miejscem dostawy jest terytorium Polski, jeżeli towary te są przemieszczane przez tego podatnika dokonującego ich dostawy lub na jego rzecz.

W przypadku sprzedaży wysyłkowej również nie rozpoznaje się WNT. Pojęcie sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju zostało zdefiniowane w art. 2 pkt. 24 ustawy VAT. Pod tym pojęciem rozumie się dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych przez podatnika



podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju, które jest państwem przeznaczenia dla wysyłanego lub transportowanego towaru, pod warunkiem że dostawa jest dokonywana na rzecz podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem w rozumieniu którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, lub innego niż wymieniony powyżej podmiotu, niebędącego podatnikiem i niemającego obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Dodatkowo wyłączono z WNT wszystkie przemieszczenia tranzytowe, czy to w eksporcie, czy też w WDT do innego kraju Unii Europejskiej.

Jednym z istotnych wyłączeń jest wyłączenie dla towarów, na których mają zostać na terytorium kraju wykonane usługi na rzecz tego podatnika, pod warunkiem że towary po wykonaniu tych usług zostaną niezwłocznie, nie później jednak niż w terminie 90 dni od dnia wykonania usługi, z powrotem przemieszczone na terytorium państwa członkowskiego, z którego zostały pierwotnie wywiezione. Ta procedura umożliwia wykonywanie usług na powierzonym materiale, usługa w tym wypadku ze względu na zasadę miejsca wykonania nie podlega opodatkowaniu w Polsce.

Innym, równie ważnym wyłączeniem z WNT jest dostawa towarów, w tym wypadku urządzeń, służących do wykonania usług na terytorium Polski nie dłużej jednak niż przez 24 miesiące.

Z WNT nie mamy do czynienia również przy dostawie gazu i energii elektrycznej systemami przesyłowymi.

## **Rejestracja podatnika do systemu VIES**

Rozpoczęcie wykonywania wewnątrzwspólnotowego nabycia wiąże się z wypełnieniem kilku obowiązków formalnych w urzędzie skarbowym. Zgodnie z art. 97 ust. 1 ustawy VAT podatnicy podlegający obowiązkowi zarejestrowania jako podatnicy VAT czynni są obowiązani przed dniem dokonania pierwszej wewnątrzwspólnotowej dostawy lub pierwszego wewnątrzwspólnotowego nabycia zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego w zgłoszeniu rejestracyjnym VAT-R o zamiarze rozpoczęcia wykonywania tych czynności.

Zgłoszenie do WNT stosuje się również do innych podatników i osób prawnych niebędących podatnikami, u których wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów przekroczyła kwotę 50 000 zł, oraz tych, którzy sami zadeklarują chęć rejestracji.

Naczelnik urzędu skarbowego rejestruje podmiot, który dokonał zawiadomienia, jako podatnika VAT UE i potwierdza zarejestrowanie na druku VAT-5UE.

W przypadku zaprzestania przez podmiot zarejestrowany jako podatnik VAT-UE wykonywania czynności, w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia, podmiot ten jest obowiązany na piśmie zgłosić ten fakt naczelnikowi urzędu skarbowego przez aktualizację zgłoszenia rejestracyjnego. Zgłoszenie składa się w terminie 15 dni, licząc od dnia zaistnienia tej okoliczności. Zgłoszenie stanowi dla naczelnika urzędu skarbowego podstawę do wykreślenia podmiotu z rejestru jako podatnika VAT-UE. W przypadku gdy podmiot nie złoży za 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały deklaracji podatkowej, naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z urzędu podmiot z rejestru jako podatnika VAT-UE i powiadamia go o tym. Również wykreślenie podatnika z rejestru jako podatnika VAT, jest równoznaczne z wykreśleniem go z rejestru jako podatnika VAT-UE.

## Miejsce opodatkowania

Zgodnie z art. 25 ust. 1 ustawy VAT wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu. Skoro tak, to tam właśnie jest miejsce ich opodatkowania. Dlatego w przypadku WNT należy stosować te same stawki podatkowe, jak przy sprzedaży krajowej.

Komplikacje zaczynają się w przypadku gdy nabywca przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów podał numer przyznany mu przez dane państwo członkowskie dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych inne niż państwo członkowskie, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu. WNT uznaje się za dokonane również na terytorium tego państwa członkowskiego, 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, lub
- zostało uznane za opodatkowane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu, ze względu na zastosowanie procedury uproszczonej w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej.

W przypadku gdy nabywcą w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów jest podatnik, to określenie, że nastąpiło przemieszczenie w ramach wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej stosuje się pod warunkiem wykazania przez tego podatnika w informacji podsumowującej, czynności w ramach transakcji trójstronnej dokonywanych przez niego w zakresie wewnątrzwspólnotowych nabyć.

Dodatkowo, gdy nabywcą w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów jest podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, która nie podała numeru identyfikacji podatkowej poprzedzonej kodem PL - wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane na terytorium kraju. Jednak tego przepisu nie stosuje się, jeżeli nabywca dla wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów podał numer przyznany mu na potrzeby tych transakcji na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, o ile miejsce zakończenia wysyłki lub transportu towarów nie znajduje się na terytorium kraju.

## Obowiązek podatkowy

Ponieważ WNT jest czynnością opodatkowaną, to na gruncie podatku VAT powstaje obowiązek podatkowy. Kwestie te reguluje art. 20 ustawy VAT określając, że obowiązek podatkowy powstaje 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia. Przepis jest jasny i zrozumiały, ma też wbrew pozorom szerokie zastosowanie np. dla WNT wynikającego z przemieszczenia towarów importowanych odprawionych w innym kraju Unii Europejskiej.

Przy przemieszczeniu własnych towarów do Polski nie występuje jednak "dostawa towarów". Pomocne mogą okazać się w tym przypadku przepisy dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347/1 ze zm.). Art. 69 poprzez odwołanie się do art. 222 tej dyrektywy określa, że obowiązek podatkowy przy WNT powstaje w 15. dniu miesiąca następującego po miesiącu, w którym miało miejsce zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego. Takim zdarzeniem jest

właśnie nietransakcyjne przemieszczenie własnych towarów na terytorium innego państwa członkowskiego. Według art. 63 dyrektywy 2006/112/WE zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.

Brzmienie tego przepisu wskazuje, że przy nietransakcyjnym przemieszczeniu towarów obowiązek podatkowy powstaje 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dostarczono towary z kraju UE do Polski.

Poniżej interpretacja podatkowa w tym zakresie.

*Rodzaj dokumentu*

*interpretacja indywidualna*

*Sygnatura*

*IPPP3/443-16/10-2/KT*

*Data*

*2010.03.29*

*Autor*

*Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie*

*Temat*

*Podatek od towarów i usług --> Zakres opodatkowania --> Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów --> Szczególne przypadki wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów za wynagrodzeniem*

*Podatek od towarów i usług --> Obowiązek podatkowy --> Obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów i w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów --> Obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów i w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów*

*Słowa kluczowe*

*moment powstania obowiązku podatkowego*

*nabycie wewnątrzwspólnotowe*

*podatek od towarów i usług*

*towar*

*transakcja*

*Istota interpretacji*

*Moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.*

*Wniosek ORD-IN 435 kB*

## INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

*Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz.U. z 2005r., Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz.U. z 2007r. Nr 112, poz. 770 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Spółki, przedstawione we wniosku z dnia 21.12.2009r. (data wpływu 07.01.2010r.), o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz momentu powstania obowiązku podatkowego z tego tytułu - jest prawidłowe.*

## UZASADNIENIE

*W dniu 07.01.2010r. wpłynął ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz momentu powstania obowiązku podatkowego z tego tytułu.*

*W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:*

*Spółka dokonuje nabyć (kupna) towarów w Chinach. Towary te drogą morską docierają do portu w Hamburgu w Niemczech lub portu w Rotterdamie w Holandii. Odprawa celna nabytych towarów z zapłatą cła i innych opłat manipulacyjnych następuje w Niemczech (Holandii) przez firmę zarejestrowaną i upoważnioną przez niemiecki (holenderski) Centralny Federalny Urząd Skarbowy będący reprezentantem podatkowym (Przedstawicielem Fiskalnym). Po dokonaniu odprawy celnej towarów w Niemczech (Holandii) towary te bezpośrednio przewożone są na teren Polski wraz z fakturą wystawioną przez sprzedawcę chińskiego.*

*W związku z powyższym zadano następujące pytania:*

*1. Czy czynność nabycia towarów przywożonych z Chin do Polski z odprawą celną dokonywaną w Niemczech (Holandii) przez przedstawiciela fiskalnego należy uznać za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów...*

*2. Kiedy w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, polegającego na nabyciu towarów przywiezionych z Chin do Polski z odprawą celną dokonywaną w Niemczech (Holandii) przez przedstawiciela fiskalnego, powstaje obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług (VAT)...*

*Stanowisko Wnioskodawcy:*

*W związku z art. 2 pkt 7 ustawy z 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004r. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.), zdaniem Spółki, nabycie towarów w Chinach z dostawą do portu w Hamburgu lub Rotterdamie stanowi zgodnie z art. 9 ust. 1 pkt 4 ustawy VAT wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4 ustawy VAT. Według Wnioskodawcy czynność przywozu towarów z państwa trzeciego, który został dopuszczony do obrotu na terytorium Niemiec (Holandii) po przekroczeniu granicy Unii Europejskiej i następnie jest przewożony (dostarczany) na terytorium Polski, jest czynnością wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.*

*W ocenie Wnioskodawcy nie zachodzi sytuacja z art. 20 ust. 6, obowiązek podatkowy powstaje 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia.*

*W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za prawidłowe.*

*Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), zwanej dalej ustawą, opodatkowaniu ww. podatkiem podlegają:*

- 1. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;*
- 2. eksport towarów;*
- 3. import towarów;*
- 4. wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;*
- 5. wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.*

*Na podstawie art. 2 pkt 7 ustawy, przez import towarów rozumie się przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju.*

*Stosownie do dyspozycji art. 9 ust. 1 ustawy, przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, 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.*

*Natomiast w oparciu o art. 11 ust. 1 ustawy, przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się również przemieszczenie towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz, należących do tego podatnika, z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju, jeżeli towary te zostały przez tego podatnika na terytorium tego innego państwa członkowskiego w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym*

*również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, albo zaimportowane, i towary te mają służyć działalności gospodarczej podatnika.*

*Powyższy warunek oznacza, iż przemieszczenie traktowane będzie jako wewnątrzwspólnotowe nabycie tylko wtedy, gdy przemieszczane towary są własnością podatnika, który wszedł w ich posiadanie na terytorium państwa członkowskiego, z którego transportowane są do Polski i będą służyły mu do wykonywania czynności w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.*

*Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, iż Wnioskodawca dokonuje nabyć towarów w Chinach. Towary te drogą morską docierają do portu w Hamburgu w Niemczech lub portu w Rotterdamie w Holandii. Odprawa celna nabytych towarów z zapłatą cła i innych opłat manipulacyjnych następuje w Niemczech (lub Holandii) przez firmę będącą przedstawicielem fiskalnym Spółki. Po dokonaniu odprawy celnej towarów w Niemczech (lub Holandii) towary te bezpośrednio przewożone są na teren Polski wraz z fakturą wystawioną przez sprzedawcę chińskiego.*

*Dla opisanej powyżej transakcji Wnioskodawca działa w innym państwie członkowskim (tj. na terytorium Niemiec lub Holandii) w charakterze podatnika podatku od wartości dodanej. O tym, czy dany podmiot jest podatnikiem podatku od wartości dodanej czy też nie, nie decyduje fakt zarejestrowania się podmiotu dla celów tego podatku, ale charakter czynności wykonywanych przez ten podmiot. Nawet, jeśli podmiot nie jest zarejestrowany w tym państwie członkowskim jako podatnik podatku od wartości dodanej, to de facto występuje jako taki podatnik z uwagi na fakt wykonania czynności podlegającej opodatkowaniu tym podatkiem, tj. importu towarów. Jeżeli towary zostały zaimportowane przez Wnioskodawcę do Niemiec (lub Holandii) w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa (działalności gospodarczej) i mają służyć czynnościom wykonywanym przez niego jako podatnika podatku od towarów i usług na terytorium kraju, przemieszczenie tych towarów z Niemiec (lub Holandii) do Polski stanowi, w myśl cyt. wyżej art. 11 ust. 1 ustawy VAT, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów.*

*Zgodnie z treścią art. 20 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów obowiązek podatkowy powstaje 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia, z zastrzeżeniem ust. 6-9.*

*Przepis ten ustanawia generalną zasadę powstania obowiązku podatkowego w przypadku wykonania czynności wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Od powyższej zasady ustawodawca wprowadził wyjątki określone m.in. w ust. 6 art. 20 ustawy. W myśl tego przepisu, w przypadku, gdy przed terminem, o którym mowa w ust. 5, podatnik podatku od wartości dodanej wystawił fakturę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury. Zasada ta nie znajduje jednak zastosowania w niniejszej sprawie. Stroną transakcji jest bowiem kontrahent z Chin a nie podatnik podatku od wartości dodanej. Firma niemiecka (lub holenderska) nie wystawia faktury za towar.*

*A zatem dla przedmiotowej transakcji, która jest wewnątrzspółnotowym nabyciem towarów, obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 20 ust. 5 ustawy VAT, tj. 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru do Polski.*

*Reasumując, stanowisko Wnioskodawcy uznaje się za prawidłowe.*

*Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.*

*Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).*

*Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Warszawie Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Płocku, ul. 1 Maja 10, 09-402 Płock."*

W przypadku gdy przed powyższym terminem podatnik podatku od wartości dodanej wystawił fakturę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury. Zasadę tą stosuje się również do zaliczek udokumentowanych fakturą.

W przypadku wewnątrzspółnotowego 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.

### **Podstawa opodatkowania**

Podatek VAT jaki zostaje wykazany przy WNT stanowi podatek należny lecz jednocześnie stanowi również podatek naliczony. Generalnie, jeżeli towary nabyte w WNT związane są ze sprzedażą opodatkowaną to w deklaracji VAT za dany okres rozliczeniowy podatek VAT z WNT salduje się do zera. Wyjątki stanowią towary, co do których ustawodawca przedmiotowo wprowadził ograniczenia lub wykluczenia w odliczaniu podatku naliczonego np. samochody osobowe.

Zgodnie z art. 31 ust. 1 ustawy VAT podstawą opodatkowania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów jest kwota, jaką nabywający jest obowiązany zapłacić. Podstawa opodatkowania obejmuje:

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

W przypadku gdy kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone w walucie obcej, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego.

Przy ustalaniu podstawy opodatkowania bierze się także pod uwagę, podobnie jak ma to miejsce przy określaniu obrotu dla opodatkowania transakcji krajowych, kwoty dopuszczalnych obniżek i zwrotów towarów. Podstawę opodatkowania w WNT obniża się o kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych i obowiązkowych rabatów (bonifikat, opustów, uznanych reklamacji i skont) i o wartość zwróconych towarów, zwróconych kwot nienależnych w rozumieniu przepisów o cenach oraz zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, a także kwot wynikających z dokonanych korekt faktur.

Jeżeli po dokonaniu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów nabywca otrzymuje zwrot podatku akcyzowego zapłaconego na terytorium państwa członkowskiego, z którego wysłano lub transportowano towary, podstawę opodatkowania pomniejsza się o kwotę zwróconego podatku akcyzowego, przy czym podatnik ma obowiązek udowodnić na podstawie posiadanych dokumentów, że otrzymał zwrot podatku akcyzowego.

### **Składanie deklaracji**

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów należy wykazywać w składanej comiesięcznie deklaracji VAT. Podatnicy VAT czynni składają deklarację miesięczną VAT-7 lub deklarację kwartalną VAT-7K. Tak jak już to wspomniano wyżej mimo, że WNT podlega opodatkowaniu VAT według stawek właściwych w Polsce, to faktycznie będzie neutralne dla podatnika, gdyż podatek należny od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów będzie zarazem podatkiem naliczonym. Kwotą podatku naliczonego stanowi kwota podatku należnego od importu usług, kwota podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, oraz kwota podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Podatnicy inni niż zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni i osoby prawne niebędące podatnikami, u których wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów przekroczyła kwotę 50 000 zł lub u których nie przekroczyła tej kwoty, ale skorzystali oni z możliwości bycia podatnikami VAT-UE, są obowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe w zakresie dokonywanych nabyć na druku VAT-8. Składa się ją podobnie jak deklarację VAT-7 za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu.

Podatnicy dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, zarejestrowani jako podatnicy VAT-UE, są obowiązani składać w urzędzie skarbowym informacje podsumowujące o dokonanych wewnątrzwspólnotowych nabyciach towarów. Informacje te składa się na druku VAT-UE (ewentualnie z załącznikiem VAT-UE/B) za okresy kwartalne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po kwartale, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Informacje te składa się też przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów o czym opowiemy później.

Obowiązek ten mają również osoby prawne niebędące podatnikami, zarejestrowani jako podatnicy VAT-UE.



## **Faktura wewnętrzna**

Jak wskazuje art. 106 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług, faktury wewnętrzne wystawia się w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów faktury wewnętrzne można wystawić do każdej transakcji, ale jest też możliwość wystawienia zbiorczej faktury za dany okres rozliczeniowy. Do faktur wewnętrznych stosuje się odpowiednio wymogi dotyczące zwykłych faktur VAT, przy czym w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów faktury mogą nie zawierać numeru identyfikacji podatkowej kontrahenta.

Do faktury wewnętrznej mają zastosowanie również przepisy o korekcie. Fakturę korygującą wystawia się, gdy podwyższono cenę po wystawieniu faktury lub w razie stwierdzenia pomyłki w cenie, stawce lub kwocie podatku bądź w jakiejkolwiek innej pozycji faktury. Fakturę koryguje się też, w przypadku gdy po wystawieniu faktury udzielono rabatów. Faktury wewnętrzne można wystawić w jednym egzemplarzu i należy przechowywać wraz z całą dokumentacją dotyczącą podatku.

## **Nowy środek transportu**

Jak wcześniej wspomniano, w każdym przypadku sprowadzenie do Polski z innego kraju UE nowego środka transportu podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w Polsce jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów.

Opodatkowanie stosuje się niezależnie, czy nabywcą jest podatnik podatku od towarów i usług, osoba prawna nie będąca podatnikiem VAT czy też osoba fizyczna niebędąca podatnikiem VAT.

Może to nieco zaskoczyć, ale w polskiej ustawie VAT nie ma tak naprawdę definicji środka transportu. Na darmo szukać jej w części ogólnej ustawy. Możemy jedynie nie wprost stworzyć sobie taką definicję na podstawie innej definicji. Mowa tu o definicji nowego środka transportu, która siłą rzeczy zawiera w sobie część definicji środka transportu.

W treści art. 103 ust. 4 ustawy VAT mowa jest o innych środkach transportu jako kontrastu dla nowych środków transportu.

Dopiero sięgając do unijnej dyrektywy VAT nr 112 w części ogólnej, w art. 2 napotkamy formalną definicję środka transportu.

Art. 2

(...)

2. a) Do celów ust. 1 lit. b) pkt (ii) „środki transportu” oznaczają następujące środki transportu, przeznaczone do przewozu osób lub towarów:

(i) lądowe pojazdy silnikowe, o pojemności silnika przekraczającej 48 centymetrów sześciennych lub których moc przekracza 7,2 kilowata;

(...)

O tym czy samochód jest nowy czy nie, decyduje za nas ustawodawca. Stworzył on prostą, choć może dla niektórych, zwłaszcza próbujących sprzedać samochód jako nowy, nieco zaskakującą

definicję. W myśl art. 2 pkt 10 ustawy VAT nowym środkiem transportu jest pojazd lądowy przeznaczony do transportu osób lub towarów, napędzany silnikiem o pojemności skokowej większej niż 48 centymetrów sześciennych lub o mocy większej niż 7,2 kilowatów, jeżeli:

- przejechał nie więcej niż 6000 kilometrów
- lub od momentu dopuszczenia go do użytku upłynęło nie więcej niż 6 miesięcy.

za moment dopuszczenia do użytku pojazdu lądowego uznaje się dzień, w którym został on pierwszy raz zarejestrowany w celu dopuszczenia do ruchu drogowego lub w którym po raz pierwszy podlegał on obowiązkowi rejestracji w celu dopuszczenia do ruchu drogowego w zależności od tego, która z tych dat jest wcześniejsza;

Jak widać nie zawsze nowy samochód jest nowym w rozumieniu przepisów podatkowych. Nawet kompletnie uszkodzony samochód np. w wypadku, w świetle art. 2 pkt 10, jeżeli tylko ma przejechane mniej niż 6000 km lub od momentu dopuszczenia go do użytku upłynęło nie więcej niż 6 miesięcy jest samochodem nowym.

Towary dostarczane pomiędzy podatnikami zarejestrowanymi dla celów VAT są opodatkowane stawką zerową w kraju wysyłki jako wewnątrzspółnotowa dostawa. Podatek należny płacony jest przez nabywcę towarów w kraju, do którego towary te przybędą, według stawki obowiązującej w kraju nabycia, czyli w Polsce np. samochód będzie opodatkowany w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia w 23-proc. stawce VAT.

### **Rozliczenie podatnika nabywającego nowy środek transportu**

W myśl art. 103 ust. 3 ustawy VAT, w przypadku, o którym mowa w art. 99 ust. 9 i 10 (czyli wtedy, kiedy deklarację składają jednorazowo do 25 następnego miesiąca, lub 14 dni po ich zaistnieniu w przypadku nowych środków transportu), podatnicy są obowiązani, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania podatku w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego na rachunek urzędu skarbowego.

Zgodnie z art. 103 ust. 4 ustawy VAT przepis ten stosuje się również w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia nowych środków transportu lub innych środków transportu, od których podatek jest rozliczany zgodnie z art. 99 ust. 1-3 lub 8 (czyli dla wszystkich innych, nawet tych, którzy składają deklaracje co miesiąc lub są z tego zwolnieni), jeżeli środek transportu ma być przez nabywcę zarejestrowany na terytorium kraju lub jeżeli nie podlega rejestracji, a jest użytkowany na terytorium kraju.

Czyli termin wpłaty podatku dla podatnika podatku VAT, który nabył w wyniku WNT samochód osobowy czy to nowy, czy też używany i chce zarejestrować go w Polsce, wynosi 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego.

### **Informacja o nabyciu**

Zgodnie z ust. 5 i 6 artykułu 103, nabywcy są obowiązani przedłożyć naczelnikowi urzędu skarbowego, zgodnie z ustalonym wzorem, informację o nabywanych środkach transportu (VAT-23). Do tej informacji dołącza się kopię faktury potwierdzającej nabycie środka transportu przez podatnika. Powyższa informacja wraz z kopią faktury i dowodem zapłaty stanowią podstawę do

wydania zaświadczenia, o którym mowa w art. 105 ust. 1 pkt 1.

Zgodnie z tym przepisem, tj. art. 105 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT, naczelnicy urzędów skarbowych dla celów związanych z rejestracją środków transportu są obowiązani do wydawania zaświadczeń potwierdzających uiszczenie przez podatnika podatku w przypadkach, o których mowa w art. 103 ust. 3 i 4

Zaświadczenie takie wydawane jest na druku VAT-25. Zaświadczenie takie przedstawia się w Wydziale Komunikacji, który bez niego nie rejestruje samochodu.

### **Podstawa opodatkowania**

Ważną kwestią jest niewątpliwie określenie podstawy opodatkowania. Sposób obliczania tej podstawy jest zapisany w art. 31 ustawy VAT.

Art. 31 ustawy VAT mówi, iż podstawą opodatkowania jest cena zakupu powiększona o opłaty związane z wprowadzeniem pojazdu na teren Polski. Do tych opłat należą: - podatki, w tym akcyza oraz wydatki dodatkowe, tj. prowizje, koszty transportu oraz ubezpieczenia pobierane przez dostawcę od nabywcy.

Art. 31a ust. 1. W przypadku gdy kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone w walucie obcej, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego.

### **Nabycie nowego środka trwałego przez osobę fizyczną**

Zakup nowego środka transportu przez osobę fizyczną nie będącą podatnikiem wiąże się z obowiązkiem rozpoznania WNT. Osoba, która zakupiła nowy środek transportu, przedstawia naczelnikowi urzędu skarbowego na formularzu VAT-23 informację o nabytym środku transportu wraz z załączoną kopią faktury potwierdzającą nabycie nowego środka transportu. Również ciąży na niej obowiązek naliczenia podatku należnego od tej transakcji. Jednak w tym przypadku osoba taka wykazuje podatek należny od nowych środków transportu w ramach WNT w deklaracji uproszczonej VAT-10. Obowiązek podatkowy powstaje identycznie jak przy podatnikach VAT czyli w chwili otrzymania środka transportu, nie później jednak niż z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej. Do 14 dni musi wpłacić należny podatek VAT, nie ma jednak możliwości jego odliczenia. Nie musi również składać kwartalnej lub miesięcznej informacji podsumowującej, w której wykazuje się wewnątrzspółnotowy zakup środków transportu.

## **Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów**

Zgodnie z art. 13 ustawy VAT przez wewnątrzwspólnotową dostawę towarów rozumie się wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju. Traktowanie konkretnej czynności za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów uzależnione jest od spełnienia przez nabywcę towarów przynajmniej jednego z kilku warunków, o których mowa w art. 13 ust. 2 ustawy VAT.

Nabywca towarów powinien być:

- 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;
- 3) podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, działającymi w takim charakterze na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, niewymienionymi w pkt 1 i 2, jeżeli przedmiotem dostawy są wyroby akcyzowe, które, zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym, są objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy lub procedurą przemieszczania wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą;
- 4) podmiotem innym niż wymienione w pkt 1 i 2, działającym (zamieszkującym) w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim, jeżeli przedmiotem dostawy są nowe środki transportu.

Za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów uznaje się również przemieszczenie przez podatnika VAT, 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 podatnik

Jest to przepis regulujący opodatkowanie w ramach WDT przesunięcia własnych towarów pomiędzy krajami Unii Europejskiej. W drugim kraju dostawa ta jest traktowana jako WNT.

Warunkiem wystąpienia WDT jest status dokonującego dostawę – musi on być czynnym podatnikiem VAT, zarejestrowanym w systemie VIES. Stąd też wynika obowiązek rejestracyjny. Podmioty, które zamierzają dokonywać dostawy towarów do krajów UE i chcą, aby ich transakcje były traktowane i rozliczane jako wewnątrzwspólnotowe, mają obowiązek, działając na podstawie art. 97 ust. 1 ustawy VAT, zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego w zgłoszeniu rejestracyjnym o zamiarze rozpoczęcia wykonywania tych czynności. Zgłoszenia należy dokonać przed dniem dokonania pierwszej wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

Tak jak przy WNT, tak i tutaj mamy wyjątek dotyczący nowych środków transportu. Zgodnie z art. 13 ust. 7 ustawy VAT, WDT występuje zawsze gdy przedmiotem dostawy są nowe środki transportu.

Jak i w WNT, tak i w tym przypadku ustawodawca wyłączył pewne czynności z traktowania ich

dostawy jako WDT. Są one analogiczne do tych omawianych przy okazji WNT, tylko że tym razem chodzi o ich dostawę, nie nabycie.

Przemieszczenia towarów przez podatnika, lub na jego rzecz nie uznaje się za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, w przypadku gdy:

- 1) towary są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, dla których miejscem dostawy zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 2 jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, jeżeli towary te są przemieszczane przez tego podatnika dokonującego ich dostawy lub na jego rzecz;
- 2) przemieszczenie towarów następuje w ramach sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju;
- 3) towary są przemieszczane na pokładach statków, samolotów lub pociągów w trakcie transportu pasażerskiego wykonywanego na terytorium Unii Europejskiej z przeznaczeniem dokonania ich dostawy przez tego podatnika na pokładach tych pojazdów;
- 4) towary mają być przedmiotem eksportu towarów przez tego podatnika, pod warunkiem że podatnik posiada dokument celny potwierdzający objęcie tych towarów procedurą wywozu;
- 5) towary mają być przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, o której mowa w ust. 1 i 2, dokonanej przez tego podatnika, jeżeli przemieszczenie towarów następuje na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego, do którego dokonywana jest ta wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów;
- 6) na towarach mają zostać wykonane usługi na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, na rzecz tego podatnika, pod warunkiem że towary po wykonaniu tych usług zostaną z powrotem przemieszczone na terytorium kraju;
- 7) towary mają być czasowo używane na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, nie dłużej jednak niż przez 24 miesiące, w celu świadczenia usług przez tego podatnika;
- 8) towary mają być czasowo używane przez tego podatnika na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, nie dłużej jednak niż przez 24 miesiące, pod warunkiem że import takich towarów z terytorium państwa trzeciego z uwagi na ich przywóz czasowy byłby zwolniony od cła,
- 9) przemieszczeniu podlega gaz w systemie gazowym, energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym, energia cieplna lub chłodnicza przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej.

Czynności zaliczone do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów korzystają z opodatkowania preferencyjną 0% stawką VAT, co wynika jasno z art. 41 ust. 3 ustawy VAT. Jednak, aby zastosować 0% stawkę VAT muszą być spełnione odpowiednie warunki. Podatnik powinien dokonać 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, i podać ten numer oraz swój numer podatnika VAT UE na fakturze stwierdzającej dostawę towarów - art. 42 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT.

### **Dokumentacja wywozu**

Poza tym podatnik – przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy (miesięcznej lub kwartalnej) – powinien posiadać w swojej dokumentacji dowody, że towary

będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju.

O ile wysyłka towarów przez przewoźnika nie będzie sprawiała kłopotu w tym względzie, o tyle własny wywóz może być wnikliwie przez organy skarbowe badany. W przypadku WDT podatnik nie będzie posiadał dokumentu urzędowego np. celnego tak jak się to dzieje w eksporcie. Musi zatem posłużyć dokumentami potwierdzającymi wywóz. Dokumentami tymi są:

1. dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju, z których jednoznacznie wynika, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia;

2. kopia faktury;

3. specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku.

Inna sytuacja występuje, gdy wywozu dokonuje bezpośrednio dostawca lub jego nabywca (bez udziału przewoźnika). Wtedy podatnik powinien posiadać oprócz kopii faktury i specyfikacji poszczególnych sztuk ładunku dokument zawierający:

1) imię i nazwisko lub nazwę oraz adres siedziby lub miejsca zamieszkania podatnika dokonującego wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz nabywcy tych towarów;

2) adres, pod który są przewożone towary w przypadku, gdy jest inny niż adres siedziby lub miejsca zamieszkania nabywcy;

3) określenie towarów i ich ilości;

4) potwierdzenie przyjęcia towarów przez nabywcę;

5) rodzaj oraz numer rejestracyjny środka transportu, którym są wywożone towary, lub numer lotu – gdy towary przewożone są środkami transportu lotniczego.

Jeżeli dokumenty, o których mowa powyżej, nie potwierdzają jednoznacznie dostarczenia towarów do nabywcy, to dokumentami potwierdzającymi fakt dokonania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów mogą być:

1) korespondencja handlowa z nabywcą (w tym jego zamówienie);

2) dokumenty dotyczące ubezpieczenia lub kosztów frachtu;

3) dokumenty potwierdzające zapłatę za towar (oczywiście poza przypadkami, gdy dostawa ma charakter nieodpłatny lub zobowiązanie realizowane jest w innej formie – wtedy potrzebny jest inny dokument stwierdzający wygaśnięcie zobowiązania).

W przypadku wywozu przez nabywcę nowych środków transportu bez użycia innego środka transportu (przewozowego) ustawodawca zdecydował o szczególnym sposobie potwierdzania dokonania takiej dostawy. W takim przypadku podatnik powinien, oprócz kopii faktury dostawy oraz specyfikacji poszczególnych sztuk ładunku, posiadać dokument umożliwiający prawidłową

identyfikację podatnika dokonującego dostaw i nabywcy oraz nowego środka transportu. Chodzi w tym przypadku o dokument pozwalający na identyfikację danych dotyczących podatnika i nabywcy, danych pozwalających jednoznacznie zidentyfikować przedmiot dostawy jako nowy środek transportu, datę dostawy oraz podpisy podatnika i nabywcy. W dokumencie tym powinno znaleźć się także oświadczenie nabywcy o wywozie nowego środka transportu poza terytorium kraju w terminie 14 dni od dnia dostawy. Tak wypełniony dokument wywozu należy sporządzić w trzech egzemplarzach i jeden z nich wydać nabywcy, drugi podatek pozostawia w swojej dokumentacji, a trzeci przesyła wraz z fakturą do biura wymiany informacji o VAT.

### **Stawka krajowa w WDT**

W praktyce działalności gospodarczej może wystąpić sytuacja, gdy towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i zostały dostarczone do nabywcy na terytorium innego kraju UE, ale czynność wywozu nie została właściwie udokumentowana przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy (miesiąc lub kwartał). Podatnik nie wykazuje tej dostawy w tym i/lub następnym okresie podatkowym, ale gdy po dwóch miesiącach nie ma nadal tych dokumentów, musi wykazać tę dostawę w ewidencji jako dostawę na terytorium kraju i opodatkować właściwą stawką VAT. Po otrzymaniu dokumentów podatnik może dokonać korekty opodatkowania tej dostawy w okresie jej dokonania.

### **Obowiązek podatkowy**

W wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów obowiązek podatkowy, zgodnie z art. 20 ust. 1 ustawy VAT, powstaje 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów. W sytuacji, w której podatnik wystawił fakturę przed upływem terminu, to zgodnie z art. 20 ust 2 ustawy VAT, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury.

### **Składanie informacji podsumowujących**

Zgodnie z art. 100 ustawy VAT podatnicy dokonujący wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów są zobowiązani do składania w urzędzie skarbowym zbiorczych informacji podsumowujących dotyczących wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów za okresy kwartalne w terminie do 10 dnia miesiąca następującego po kwartale lub miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Informacje podsumowujące nie mają charakteru deklaracji rozliczeniowej a jedynie charakter informacyjny, lecz istnieje obowiązek ich składania.

## Transakcje trójstronne

Transakcje łańcuchowe są rodzajem transakcji zawieranych pomiędzy kilkoma kontrahentami w ten sposób, że towar jest wysyłany od ostatniego z podmiotów (w łańcuchu) do pierwszego, lecz każdy z podmiotów biorących udział w transakcji rozpoznaje dostawę towarów na rzecz kolejnego.

Sytuację taką unormowano w art. 7 ust. 8 ustawy VAT, który stanowi, że w przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach.

Mamy tu więc do czynienia z dwiema sytuacjami prawnymi. Przemieszczenie towaru odbywa się pomiędzy pierwszym i ostatnim podatnikiem. Natomiast z punktu widzenia ustawy VAT transakcje zawiera każdy z podmiotów realizując tym samym kilku dostaw w rozumieniu prawnym. Wszystko jest proste w przypadku gdy transakcje łańcuchowe odbywają się w kraju. Sprawa komplikuje się w przypadku gdy w takim obrocie biorą udział podatnicy z różnych krajów unijnych.

Miejscem świadczenia dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez dokonującego ich dostawy, ich nabywcę lub przez osobę trzecią jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy. W przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, przy czym towar ten jest wysyłany lub transportowany, to wysyłka lub transport tego towaru mogą być przyporządkowane tylko jednej z tych dostaw. Jeżeli towar jest wysyłany lub transportowany przez nabywcę, który dokonuje również jego dostawy, przyjmuje się, że wysyłka lub transport jest przyporządkowana dostawie dokonanej dla tego nabywcy, chyba że nabywca ten udowodni, że wysyłkę lub transport towaru należy zgodnie z zawartymi przez niego warunkami dostawy przyporządkować jego dostawie.

Po przyporządkowaniu wysyłki lub transportu jednej dostawie pozostałe dostawy towarów uznaje się za dostawy tzw. „nieruchome”. W takich przypadkach dostawę towarów, która:

- poprzedza wysyłkę lub transport towarów, uznaje się za dokonaną w miejscu rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów,
- następuje po wysyłce lub transporcie towarów, uznaje się za dokonaną w miejscu zakończenia wysyłki lub transportu towarów.

Z powyższego wynika, że wszystkie dostawy poprzedzające wysyłkę lub transport towarów, są opodatkowane w państwie rozpoczęcia transportu lub wysyłki, natomiast wszystkie dostawy następujące po dokonaniu transportu lub wysyłki, są opodatkowane w państwie zakończenia transportu lub wysyłki tych towarów.

Przy tego typu transakcjach, pojawia się więc konieczność rejestracji dla celów podatku VAT w kraju ostatecznego nabywcy przez podmioty ze środka łańcucha transakcyjnego.

Ustawodawcy unijni, a w ślad za nimi nasi, postarali się o ułatwienie dla podmiotów uczestniczących w takich transakcjach. Ustawa ustala specjalną procedurę, tzw. procedurę uproszczoną dotyczącą wewnątrzspółnotowych transakcji trójstronnych, która w odróżnieniu od opodatkowania transakcji trójstronnych na zasadach ogólnych, przewiduje szczególne zasady rozliczania podatku przez podmioty uczestniczące w takiej transakcji. Istotnym dla podatnika jest zatem:



- 1) zidentyfikowanie wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej, której jest stroną, i
- 2) ustalenie, którym jest jej ogniwo (pierwszym, drugim czy ostatnim).

W zależności od tego bowiem, różne są konsekwencje dla podatnika w zakresie wypełniania obowiązków dokumentacyjnych, sprawozdawczych, ewidencyjnych i administracyjnych związanych z uczestnictwem w takiej transakcji.

Przez wewnątrzspółnotową transakcję trójstronną rozumie się transakcję, w której spełnione są łącznie następujące warunki, określone w art. 135 ust. 1 pkt 2 ustawy:

- 1) w transakcji uczestniczy trzech podatników VAT zidentyfikowanych na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych w trzech różnych państwach członkowskich,
- 2) transakcja trójstronna dotyczy dostaw tego samego towaru,
- 3) towar jest wydawany przez pierwszego z podatników bezpośrednio ostatniemu w kolejności, przy czym przyjmuje się że dostawa tego towaru jest dokonana między pierwszym i drugim podatnikiem oraz drugim i ostatnim podatnikiem w kolejności, a zatem przepływ towaru jest oderwany od przepływu dokumentów (faktur),
- 4) towar jest wysyłany lub transportowany przez pierwszego podatnika VAT lub też transportowany przez drugiego w kolejności podatnika VAT lub na ich rzecz z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego.

Procedura uproszczona w wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej polega na:

- objęciu obowiązkiem zapłaty podatku ostatecznego nabywcy towaru, czyli trzeciego w kolejności podatnika, z tytułu dostawy krajowej pomiędzy drugim a trzecim podatnikiem w kolejności na terytorium państwa członkowskiego, na którym towar znajduje się w momencie zakończenia jego wysyłki lub transportu,
- uznaniu, iż doszło do opodatkowania wewnątrzspółnotowego nabycia towaru przez drugiego w kolejności podatnika VAT zarówno na terytorium państwa członkowskiego, na którym towar znajduje się w momencie zakończenia jego wysyłki lub transportu jak i na terytorium państwa, które wydało numer identyfikacyjny dla VAT drugiemu w kolejności podatnikowi.

Zatem, pomimo że w transakcję trójstronną zaangażowane są trzy podmioty, jedynym podatnikiem, który zobowiązany jest do naliczenia podatku VAT jest trzeci w kolejności podatnik (ostateczny nabywca towaru), który dokonuje samoobliczenia podatku z tytułu nabycia towaru od drugiego w kolejności podatnika i traktuje to nabycie jako wewnątrzspółnotowe nabycie towaru.

Zastosowanie procedury uproszczonej w wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej wymaga spełnienia łącznie następujących warunków:

- a) dostawa na rzecz ostatniego w kolejności podatnika musi być bezpośrednio poprzedzona wewnątrzspółnotowym nabyciem towarów u drugiego w kolejności podatnika,
- b) drugi w kolejności podatnik, dokonujący dostawy na rzecz ostatniego w kolejności podatnika, nie może posiadać siedziby lub miejsca zamieszkania w państwie członkowskim, w którym kończy się transport lub wysyłka,
- c) drugi w kolejności podatnik musi stosować wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika ten sam numer identyfikacyjny na potrzeby VAT, który został mu przyznany przez

państwo członkowskie inne niż to, w którym zaczyna się lub kończy transport lub wysyłka,  
d) ostatni w kolejności podatnik musi stosować numer identyfikacyjny na potrzeby VAT państwa członkowskiego, w którym kończy się transport lub wysyłka,  
e) ostatni w kolejności podatnik zostaje wskazany przez drugiego w kolejności podatnika jako obowiązany do rozliczenia podatku VAT od dostawy towarów realizowanej w ramach procedury uproszczonej.

Podatnik podatku od towarów i usług, który jest pierwszym w kolejności podatnikiem w wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej, rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną:

- dokonuje wewnątrzspółnotowej dostawy towarów na rzecz drugiego w kolejności podatnika, przy czym towar jest wydawany przez niego bezpośrednio ostatniemu w kolejności podatnikowi, wysyła lub transportuje towar samodzielnie lub zleca wykonanie tych czynności podmiotowi trzeciemu (towar może być także wysyłany lub transportowany przez drugiego w kolejności podatnika lub na jego rzecz, jeżeli wysyłka lub transport jest przyporządkowany dostawie dokonanej na jego rzecz),
- jest zarejestrowanym podatnikiem VAT UE,
- wykazuje wewnątrzspółnotową dostawę, którą opodatkowuje stawką podatku VAT 0%, przy spełnieniu warunków określonych w ustawie do zastosowania stawki VAT 0% dla wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (w szczególności dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzspółnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju).

Podatnik, który jest pierwszym w kolejności podatnikiem w wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej, rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną wystawia fakturę VAT na drugiego w kolejności podatnika, zawierającą dane wymienione w art. 106 ustawy oraz w przepisach wykonawczych do ustawy.

Podatnik, który jest pierwszym podatnikiem w wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej, rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną wykazuje wewnątrzspółnotową dostawę towarów w deklaracji podatkowej, informacji podsumowującej i ewidencji.

Podatnik podatku od towarów i usług, który jest drugim w kolejności podatnikiem w wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną:

- nie może mieć siedziby lub miejsca zamieszkania w państwie członkowskim ostatniego w kolejności podatnika (tzn. państwie członkowskim zakończenia transportu lub wysyłki),
- stosuje wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika numer identyfikacji podatkowej poprzedzony kodem PL, wysyła lub transportuje towar od pierwszego podatnika do ostatniego samodzielnie lub zleca wykonanie tych czynności np. przewoźnikowi i transport ten przyporządkowany jest dostawie na jego rzecz (towar może być także wysyłany lub transportowany przez pierwszego w kolejności podatnika lub na jego rzecz).

Podatnik, który jest drugim podatnikiem w wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej, rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną, wystawia na ostatniego w kolejności podatnika fakturę VAT, zawierającą, oprócz danych wymienionych w art. 106 ustawy oraz aktu do niej wykonawczego, 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;
- 3) numer identyfikacji podatkowej poprzedzony kodem PL, który jest stosowany przez niego wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika;
- 4) numer identyfikacyjny stosowany na potrzeby podatku od wartości dodanej ostatniego w kolejności podatnika.

Wymogi dotyczące dokumentowania stosuje się odpowiednio, gdy ostatnim w kolejności podmiotem jest osoba prawna, która nie jest podatnikiem podatku od wartości dodanej, a która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych w państwie członkowskim, w którym znajduje się towar w momencie zakończenia wysyłki lub transportu.

Podatnik, który jest drugim w kolejności podatnikiem w wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej, rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną:

- 1) w prowadzonej ewidencji, oprócz danych określonych w art.109 ust. 3 ustawy, wykazuje ustalone wynagrodzenie za dostawy w ramach procedury uproszczonej oraz nazwę i adres ostatniego w kolejności podatnika (bądź osoby prawnej niebędącej podatnikiem, obowiązanej do rozliczenia podatku VAT z tytułu tej transakcji),
- 2) w składanej deklaracji podatkowej wykazuje odpowiednio dane o wewnątrzspółnotowym nabyciu towaru (bez podatku od towarów i usług, gdyż w procedurze uproszczonej nie wykazuje się z tego tytułu podatku) od pierwszego w kolejności podatnika. W deklaracji nie wykazuje się dostawy towarów na rzecz ostatniego w kolejności podatnika, gdyż ta dostawa nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (jest wykonywana w państwie zakończenia wysyłki lub transportu),
- 3) w składanych informacjach podsumowujących wykazuje odpowiednio dane o wewnątrzspółnotowym nabyciu towaru od pierwszego w kolejności podatnika i wewnątrzspółnotowej dostawie na rzecz ostatniego w kolejności podatnika, zaznaczając, iż są to transakcje trójstronne. Należy podkreślić, iż wykazanie dostawy towarów na rzecz ostatniego w kolejności podatnika w części dotyczącej wewnątrzspółnotowej dostawy towarów nie oznacza, że mamy do czynienia u drugiego w kolejności podatnika z wewnątrzspółnotową dostawą towarów. Jest to dostawa towarów, której miejscem świadczenia jest państwo członkowskie zakończenia wysyłki i transportu, ale która może być weryfikowana przez system VIES.

Podatnik podatku od towarów i usług, który jest ostatnim podatnikiem w wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej, rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną, rozlicza podatek z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia towaru na zasadzie samoobliczenia.

Podatnik, który jest ostatnim w kolejności podatnikiem w wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej, rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną:

- 1) w prowadzonej ewidencji wykazuje obrót z tytułu dokonanej na jego rzecz dostawy oraz kwotę podatku przypadającą na tę dostawę, która u niego stanowi wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, a także nazwę i adres drugiego w kolejności podatnika,
- 2) w składanej deklaracji podatkowej wykazuje odpowiednio dane o wewnątrzspółnotowym

nabyciu towaru (kwoty podatku z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów powinny być odpowiednio obliczone i wykazane),

3) w składanej informacji podsumowującej wykazuje odpowiednio dane o wewnątrzwspólnotowym nabyciu towaru.

## 6) Pojęcie i rodzaje podatników VAT w systemie podatku od towarów i usług.

W rozumieniu art. 15 ust. 1 i ust. 2 ustawy VAT, podatnikami podatku VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. W ust. 2 tego przepisu określono, iż działalność gospodarcza w rozumieniu ustawy VAT to wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonania czynności w sposób częstotliwy.

Trzeba zdać sobie sprawę, że definicja działalności gospodarczej w ustawie VAT, różni się od określonej w prawie o działalności gospodarczej. Pozwala bowiem na objęcie pojęciem "podatnik" tych wszystkich podmiotów, które prowadzą określoną działalność, występując w obrocie gospodarczym. Przy czym, ustawa wprowadza wymóg częstotliwości prowadzonej działalności.

Pojęcie "częstotliwy" z uwagi na brak definicji zawartej w ustawie podatkowej, należy rozumieć zgodnie ze znaczeniem zawartym w słowniku języka polskiego. Przymiotnik "częstotliwy" oznaczający czynność lub stan, które się powtarzają; wielokrotny. Zamiar natomiast jest wyrażoną w przemyślanym działaniu chęcią uczynienia czegoś. Zatem przez zamiar częstotliwości prowadzenia działalności należy rozumieć chęć, wolę powtarzalnego, a nie jednorazowego wykonywania określonych czynności, składających się na istotę prowadzonej działalności. Istotne jest, aby zamiar istniał już w chwili wykonywania czynności, a nie w okresie późniejszym.

Zasadniczo dokonywanie określonych czynności incydentalnie nie pozwala na uznanie danego podmiotu za podatnika względem tych czynności. Jednakże podatnikiem podatku VAT będzie osoba dokonująca czynności jednorazowej, w "okolicznościach wskazujących na zamiar częstotliwy". Zatem, aby jednorazową dostawę towarów lub jednorazowe świadczenie usług uznać za działalność gospodarczą należy wykazać, że w momencie jej realizacji podatnik miał zamiar dokonywać takich czynności wielokrotnie.

Poniżej wyrok NSA w podobnym zakresie uznania wykonywania czynności za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy VAT.

*I SA/Ol 508/10 - Wyrok WSA w Olsztynie*

*Data orzeczenia*

*2011-05-05*

*orzeczenie nieprawomocne*

*Data wpływu*

*2010-07-26*

*Sąd*

*Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie*

*Sędziowie*

*Renata Kantecka*

*Tadeusz Piskozub /przewodniczący sprawozdawca/*

*Wojciech Czajkowski*

*Symbol z opisem*

*6110 Podatek od towarów i usług*

*Hasła tematyczne*

*Podatek od spadków i darowizn*

*Podatkowe postępowanie*

*Sygn. powiązane*

*I FZ 471/10 - Postanowienie NSA z 2011-02-24*

*Skarżony organ*

*Dyrektor Izby Skarbowej*

*Treść wyniku*

*Oddalono skargę*

*Powołane przepisy*

Dz.U. 2004 nr 54 poz 535 art. 15 ust.1 i ust.2, art. 86 ust.1 i ust.2, art.99 ust.12  
Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług  
Dz.U. 2005 nr 8 poz 60 art.121par.1, art. 122, art.123, art.190, art. 210  
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa - tekst jedn.  
Dz.U.U.E.L 1977 nr 145 poz 1 art.2, art.4 ust.1, art.17  
Szósta Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. Nr 77/388/EWG w sprawie harmonizacji  
ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system  
podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku

### Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w składzie następującym: Przewodniczący  
Sędzia NSA Tadeusz Piskozub (spr.) Sędziowie Sędzia WSA Wojciech Czajkowski Sędzia WSA  
Renata Kantecka Protokolant Referent stażysta Ryszarda Judziak-Brzozowa po rozpoznaniu w  
Olsztynie na rozprawie w dniu 5 maja 2011 r. sprawy ze skargi J. S. na decyzję Dyrektora Izby  
Skarbowej z dnia "[...]" nr "[...]" w przedmiocie podatku od towarów i usług za poszczególne  
miesiące 2006 i 2007 r. oddala skargę

### Uzasadnienie

I SA/OI 508/10

### Uzasadnienie

Zaskarżoną decyzją z dnia "[...]" Dyrektor Izby Skarbowej po rozpatrzeniu odwołania J. S.  
utrzymał w mocy decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej z dnia "[...]". określającej  
zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za miesiące; styczeń- maj 2006r.,  
sierpień – grudzień 2006r., luty, marzec, lipiec, październik, grudzień 2007r. oraz nadwyżkę  
podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc za miesiące: lipiec  
2006r., styczeń, kwiecień – czerwiec 2007r.

Jak wynika z akt sprawy, małżeństwo J. i M. S. w dniu 12.10.1994 r. (akt notarialny  
Repertorium "[...]") nabyli od Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa z majątku wspólnego  
nieruchomość położoną w miejscowości S., gmina G., oznaczoną w ewidencji gruntów nr "[...]",  
o powierzchni 24 hektary i 49 arów, przeznaczoną do użytku rolniczego. Działka ta, w  
miejscowym planie ogólnym zagospodarowania przestrzennego gminy G., przeznaczona była na  
cele rolne.

Pismem z dnia 14.02.1999 r. M. i J. S. złożyli wniosek o zmianę planu zagospodarowania  
przestrzennego działki nr "[...]" z funkcji rolnej na zabudowę mieszkaniową jednorodziną z  
możliwością lokalizacji funkcji rekreacyjnej. Uchwałą Rady Gminy w G. z dnia 29.09.2000 r., Nr  
XVIII/200/2000, uchwalono zmianę miejscowego planu ogólnego zagospodarowania  
przestrzennego fragmentu gminy G. w obrębie S., tj. działki o numerze ewidencyjnym "[...]".  
Przedmiotem ustaleń planu był teren zabudowy mieszkalnej jednorodzinnej, tereny zabudowy  
usługowej nieuciążliwej, teren rolny, tereny ulic dojazdowych wewnętrznych, tereny ciągów  
pieszych oraz zasady obsługi infrastrukturą techniczną.

Po rozpatrzeniu wniosku J. i M. S. z dnia 19.01.2001 r. Wójt Gminy G. decyzją z dnia "[...]",  
Nr 5/2001, zatwierdził projekt podziału nieruchomości położonej w obrębie S., oznaczonej w





oraz informacją, że położenie i numer wybranej działki można znaleźć na ostatniej stronie teczki reklamowej. Organ zwrócił uwagę, że treść ulotek, ogłoszeń prasowych i internetowych wskazywała na sprzedaż działek na osiedlu "[...]". W informacji pod tytułem "[...]" wskazano m.in., że działki miały być powyżej 1.000 m<sup>2</sup>, gwarantowano pełne uzbrojenie, wspólny dozór i administrację. W granicach Osiedla "[...]" miały powstać tereny rekreacyjne takie jak: plac zabaw dla dzieci, kort tenisowy i staw oraz obiekty usługowo-handlowe, a w tym: sklep, restauracja i apteka. Na wydruku zaś fotografii tablicy reklamowej, znajdującej się w obszarze sprzedawanych przez M. S. i J.S. działek, znajdowały się informacje o treści "[...]", sprzedaż działek uzbrojonych, ze szczegółowym planem osiedla, na którym przedstawiono działki przeznaczone do sprzedaży, w tym działkę oznaczoną jako sektor usługowo-rekreacyjny.

Osoby, które na zakupionych działkach rozpoczęły budowę domów zeznały, że w trakcie prac budowlanych płaciły M. S. za zużytą energię elektryczną i/lub wodę na podstawie założonych podliczników, bądź ryczałem. M. S. wystawiała w 2005 r. z tego tytułu noty obciążeniowe, w których ujmowała szczegółowe rozliczenie za energię elektryczną oraz ryczałt za wodę. W nocie obciążeniowej z dnia 01.04.2005 r. oraz w komunikacie z dnia 10.07.2004 r. była żona strony podawała się również za właściciela osiedla "[...]". Ponadto informowała pisemnie właścicieli działek, że w celu uzyskania pozwolenia na użytkowanie sieci wodociągowej oraz kanalizacji sanitarnej niezbędne było m.in. złożenie podania do właścicieli osiedla, tj. Strony i M. S.. Właściciele działek otrzymywali regulamin dostarczania wody i odprowadzania ścieków dla mieszkańców osiedla "[...]", podpisany przez M. S., występującą jako właściciel osiedla. Regulamin ten zawierał m.in. szczegółowe warunki zawierania przez właścicieli i odbiorców umów, na podstawie których odbywało się zaopatrzenie w wodę lub odprowadzenie ścieków i wód opadowych. Właściciele osiedla przedstawili również szczegółowe warunki utrzymania porządku i czystości na nabywanych nieruchomościach.

Organ odwoławczy podkreślił przy tym, że prawomocnym wyrokiem z dnia 18.10.2006 r., sygn. akt I SA/Ol 400/06 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie oddalił skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej, w sprawie podatku od towarów i usług za miesiące maj, lipiec, październik i listopad 2004r, w której stwierdzono że Strona prowadziła działalność gospodarczą polegającą na obrocie nieruchomościami, tj. gruntami przeznaczonymi pod zabudowę mieszkaniową. Na tych samych zasadach, strona jako współwłaściciel działek przeznaczonych pod budownictwo mieszkaniowo-usługowe, położonych w S., kontynuowała ich sprzedaż również w latach 2006 - 2007.

Następnie organ wskazał, iż zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), opodatkowaniu podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Stosownie zaś do art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r., podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Działalność gospodarcza obejmuje natomiast, zgodnie z ust. 2 ww. przepisu, wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy.

*Zgodnie zaś z art. 4 ust. 2 VI Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC; z późno zm. dyrektywa 13 sierpnia 2006 r., 2006/69/WE, obowiązująca w Polsce od 1 kwietnia 2004 r. do 1 stycznia 2007 r.; dla Unii Europejskiej obowiązująca od 23 maja 1977 r.) działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych. Zgodnie z art. 4 ust. 3 VI Dyrektywy państwa członkowskie mogą również uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie zawiera transakcje związane z działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 4 ust. 2, (...) w szczególności (... ) dostawę działek budowlanych. Przez działkę budowlaną rozumie się każdą działkę nieuzbrojoną lub uzbrojoną, uznaną za budowlaną przez państwa członkowskie. Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega, na podstawie art. 2 ust. 1 VI Dyrektywy, dostawa towarów lub usług świadczona na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje.*

*Uwzględniając powyższe, Dyrektor Izby Skarbowej uznał, iż decyzję organu I instancji wydano w oparciu o prawidłową wykładnię art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług, a także prawidłową ocenę art. 2 ust. 1 i art. 4 ust. 1 i 2 VI Dyrektywy Rady z dnia 17.05.1977 r.*

*Wskazał, iż dla przyjęcia, że dany podmiot staje się podatnikiem VAT, konieczne było ustalenie, że w odniesieniu do tej czynności występował w charakterze podatnika, tj. jako handlowiec. Przyjęcie, że dana osoba fizyczna sprzedając działki budowlane działała w charakterze podatnika prowadzącego działalność gospodarczą jako handlowiec wymagał ustalenia, że jej działalność w tym zakresie przybrała formę zorganizowaną. Za przesądzające o realizowanej przez Stronę działalności gospodarczej w zakresie obrotu nieruchomościami, organ I instancji uznał okoliczności takie jak: zmiana planu zagospodarowania przestrzennego zakupionej nieruchomości z funkcji rolniczej na budowlaną oraz jej podział na 80 działek, uzbrojenie terenu pod zabudowę mieszkalną osiedla "[...]" w gaz, wodę, kanalizację i burzówkę, uzyskanie pozwoleń na budowę domów na działkach i budowa tych domów, zbywanie w sposób profesjonalny z zyskiem działek oraz działek wraz z wybudowanymi domami w stanie surowym zamkniętym oraz z rozpoczętą budową stan zerowy z przyłączeniami kanalizacji ściekowej i burzowej, administrowaniu m "[...]". Okoliczności te, stanowiły ciąg zdarzeń, które świadczyły o zamiarze wykonywania przez Stronę czynności sprzedaży w sposób częstotliwy, a więc w warunkach przesądzających o prowadzeniu działalności gospodarczej.*

*Organ podkreślił, że strona od 1999 r. przystępowała do działań zmierzających do zmiany przeznaczenia gruntu z terenu rolniczego na teren pod zabudowę mieszkaniową, z możliwością lokalizacji funkcji rekreacyjnej, a następnie w 2001 r. do podziału nieruchomości na mniejsze działki przeznaczone pod zabudowę mieszkaniową. Podjęte przez Stronę czynności mające na celu przygotowanie działek do sprzedaży stanowiły podstawę do uznania, że Strona zamierzała w sposób częstotliwy (powtarzalny) dokonywać ich sprzedaży, aby osiągnąć zysk. W przeciwnym razie dzielenie gruntów byłoby co najmniej niecelowe i nieekonomiczne.*

*W kontrolowanym okresie Strona dokonała sprzedaży kilkunastu działek budowlanych. Podejmowała przy tym działania charakterystyczne dla podmiotu zajmującego się handlem. Po nabyciu przedmiotowej nieruchomości gruntowej, następnie przekształceniu i podziale zbywała*

*działki budowlane innym osobom z zyskiem w sposób profesjonalny, tj. przez ogłoszenia. Podobnie jak wiele podmiotów gospodarczych, nabywców oferowanych gruntów poszukiwała za pośrednictwem ogłoszeń w prasie lokalnej - "[...]", reklam na tablicy reklamowej znajdującej się na obszarze sprzedawanych działek, ofert sprzedaży zamieszczonych na stronie internetowej Agencji A. w K. oraz na ulotkach reklamowych.*

*Strona po nabyciu nieruchomości, zmianie jej przeznaczenia i podziale podejmowała szeroko zakrojone działania i ponosiła nakłady finansowe, mające na celu pozyskanie jak najszerszego kręgu nabywców, ale również, zdaniem organu odwoławczego, zwiększenie atrakcyjności działek i podniesienia wartości rynkowej oferowanego gruntu i jego sprzedaż w jak najkorzystniejszej cenie. Przedsięwzięcia te dotyczyły uzyskania pozwolenia na budowę sieci uzbrojenia technicznego.*

*W ocenie organu, działki były w sposób świadomy przygotowywane do sprzedaży, co potwierdziło stałe zaangażowanie Strony i bylej żony w prowadzoną działalność gospodarczą. Opisane działania niewątpliwie wymagały także rozpoznania rynku w tym zakresie.*

*Mając na uwadze przedstawione okoliczności, organ odwoławczy uznał, że Strona w 2006 r. i 2007 r. prowadziła działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, polegającą na sprzedaży gruntów. Jednocześnie nie zgodził się z zarzutem, że przedmiotem transakcji była sprzedaż majątku osobistego. W ocenie organu odwoławczego, aby nieruchomość stanowiła majątek osobisty muszą wystąpić obiektywne okoliczności, istniejące przez cały okres posiadania. Strona inicjując postępowanie o zmianę przeznaczenia gruntu, a następnie podział w wyniku którego powstało 80 działek, sama zrezygnowała z osobistego charakteru tego majątku.*

*Organ odwoławczy nie uwzględnił argumentu strony, że środki uzyskane ze sprzedaży działek Strona przeznaczyła na własne, osobiste potrzeby, tj. wybudowanie domów dla Strony i jej córek. Wskazał, iż każda osoba prowadząca działalność gospodarczą dąży do osiągnięcia dochodów, które przeznacza między innymi na potrzeby osobiste. Ponadto podziału działki o powierzchni ok. 24 ha na 80 działek, w tym 63 działki przeznaczone pod zabudowę mieszkalno-usługową, nie można uzasadnić zaspokojeniem potrzeb kilku rodzin, tj. M. S., J.S. i ich dzieci. W kontekście działań, mających na celu wydzielenie z nieruchomości wspólnej kilkudziesięciu działek i późniejszą ich sprzedaż, nie miał znaczenia również sposób, w jaki Strona weszła w posiadanie działek oraz że od momentu nabycia do momentu sprzedaży upłynęło kilkanaście lat.*

*Organ wskazał, iż kwestia przeznaczenia uzyskanych środków miała charakter wtórny, w stosunku do samej sprzedaży. Podzielenie nieruchomości i wyodrębnienie działek było związane ze sprzedażą rynkową. Podział nieruchomości na działki świadczył zaś obiektywnie o tym, że celem sprzedaży było nie tylko uzyskanie ceny, ale i uzyskanie zysku z tej sprzedaży. Ponadto, podział nieruchomości, wiązał się z podejmowaniem skomplikowanych przedsięwzięć o charakterze prawnym. W związku z tym, organ nie zgodził się ze stanowiskiem Strony, że nie prowadziła ona działalności gospodarczej.*

*W opinii organu odwoławczego, niezasadny był również zarzut nieuwzględnienia przez organ I instancji braku faktycznego prowadzenia przez J.S. działalności gospodarczej. Wskazał, iż na każdego z małżonków przypadało po 50% określonego podatku należnego obliczonego od dokonanych transakcji. Również prawidłowo uwzględnił w rozliczeniu po 50% kwoty podatku naliczonego wynikającego z faktur VAT zakupu.*

*Czynności polegające na obrocie nieruchomościami Strona dokonywała wraz z byłą żoną, z którym pozostawała w ustroju wspólności majątkowej. Skoro podatnik był współwłaścicielem sprzedawanych nieruchomości i umowy przeniesienia prawa własności działek zostały przez Niego zawarte, to organ I instancji zasadnie uznał, że dokonał on czynności stanowiących odpłatną sprzedaż towarów. Bez znaczenia pozostawał przy tym fakt, że zapłata za działki miała nastąpić przelewem na konto byłej żony podatnika. Organ wskazał, że M. i J.S. byli stronami transakcji obciążonych podatkiem, gdyż zawierali umowy przeniesienia prawa własności działek. Z aktów notarialnych wynikało, że byli oni właścicielami działek, a w związku z tym, oboje dokonywali czynności stanowiących odpłatną sprzedaż towarów.*

*Jednocześnie organ odwoławczy nie zgodził się z zarzutem, że strona nie uczestniczyła faktycznie w działaniach, które miały doprowadzić do sprzedaży działek. Podkreślił, że małżonkowie razem zakupili w 1994 r. ww. nieruchomość, jak też razem wystąpili z inicjatywą przekształcenia działki rolnej nr "[..]". Również na M. S. i J.S. zostały wystawione faktury VAT, których wystawcami były następujące firmy: Agencja Geodezyjno-Prawna B. i PUB "[..]" A. W.. Urząd Gminy w G. w informacjach dotyczących poniesienia wydatków z tytułu partycypacji w kosztach uzbrojenia oraz podatku od nieruchomości również wskazał również na J. i M. S. W fakturach VAT wystawionych przez Firmę Ogólnobudowlaną "[..]" A. R., stanowiących dowody zakupu materiałów na wykonanie uzbrojenia, jako nabywcę wskazano "[..]". Sporna sprzedaż dokonywana była z równych udziałów w majątku wspólnym M. S. i J.S..*

*Organ wskazał, iż stosownie do art. 88 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług ( Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm), obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika towarów i usług, jeżeli wydatki na ich nabycie nie mogłyby być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, z wyjątkiem przypadków, gdy brak możliwości zaliczenia tych wydatków do kosztów uzyskania przychodów pozostaje w bezpośrednim związku ze zwolnieniem od podatku dochodowego.*

*Zgodnie zaś z art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych U.t. Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23.*

*W opinii Dyrektora Izby Skarbowej, organ I instancji zasadnie zakwestionował prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur VAT wystawionych z tytułu remontu i modernizacji pomieszczeń mieszkalnych nie wykorzystywanych przez Stronę do wykonywania czynności opodatkowanych.*

*Zdaniem Dyrektora Izby Skarbowej brak było również podstaw do uznania za koszty uzyskania przychodów z tytułu doradztwa podatkowego, na które firma "[..]" R. M. wystawiła faktury VAT: nr "[..]" z dnia 23.02.2007 r., nr "[..]" z dnia 23.03.2007 r., nr z dnia "[..]", nr "[..]" z dnia 25.05.2007 r. (brak podpisu i pieczęci imiennej osoby uprawnionej do wystawienia faktury), nr "[..]" z dnia 25.06.2007 r., nr "[..]" z dnia 25.07.2007 r., nr "[..]" z dnia 24.08.2007 r., nr "[..]" z dnia 25.09.2007 r., nr "[..]" z dnia 24.10.2007 r., nr "[..]" z dnia 26.11.2007 r. oraz nr "[..]" z dnia 24.12.2007 r. Z zeznań strony z dnia 22.04.2010 r., wynikało bowiem, że świadczenie usług ww. doradcy podatkowego dotyczyło gospodarstwa rolnego, prowadzonego przez stronę. Poza ww. fakturami VAT strona nie przedstawiła żadnych innych dowodów, które*

stanowiłyby potwierdzenie wykonania usług doradztwa podatkowego. Za dowody potwierdzające faktyczne wykonanie usług organ nie uznał zestawień wybranych zapisów i podsumowań poszczególnych kolumn z ksiąg i ewidencji firmy "[...]" , które zostały przedłożone w postępowaniu uzupełniającym prowadzonym na zlecenie Dyrektora Izby Skarbowej. Również stan faktyczny przedmiotowej sprawy nie wskazywał na faktyczne świadczenie usług doradztwa podatkowego. Strona nie dokonała bowiem żadnego rozliczenia z tytułu sprzedaży przedmiotowych nieruchomości, zarówno w zakresie podatku dochodowego, jak i podatku od towarów i usług, do czego była zobligowana przepisami prawa podatkowego.

Odnosząc się do dokumentów przekazanych przez pełnomocnika strony pismem z dnia 19.03.2010r. organ odwoławczy wskazał, iż dotyczą one działek nr "[...]" i nr "[...]", położonych w S., przekazanych w darowiźnie córkom M. S. i J.S. i związku z tym nie przysługiwało Stronie prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z ww. faktur VAT.

Odnosząc się z kolei do wydatków poniesionych z tytułu działalności rolniczej:

1) faktura VAT "[...]" z dnia 26.11.2006 r., wystawiona przez Handel Usługi C., na zakup brony talerzowej,

2) faktura VAT "[...]" z dnia 25.08.2006 r., wystawiona przez Przedsiębiorstwo D. Sp. z o.o. na zakup stołu do rzepaku wraz ze specyfikacją, organ wskazał, iż zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przepisów ustawy nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Wydatki poniesione na prowadzoną działalność rolniczą nie mogły zatem stanowić podstawy ustalenia dochodu opodatkowanego podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Również w myśl art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, z uwagi na to, że działalność rolnicza nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, nie przysługiwało Stronie prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z ww. faktur.

Odnosząc się do przekazanych pismem z dnia 19.03. 2010r. dowodów dokumentujących wydatki w zakresie: usług telekomunikacyjnych, zużycia gazu, energii elektrycznej oraz za zużycia wody organ odwoławczy uznał, iż nie stanowią one kosztów uzyskania przychodów. Wskazał, iż strona przedkładając ww. dokumenty nie złożyła żadnych wyjaśnień odnośnie zasadności zakwalifikowania tych wydatków do kosztów uzyskania przychodów. Również w trakcie przesłuchania ani Strona, ani była małżonka podatnika w sposób przekonujący nie wyjaśnili wszystkich wątpliwości organu, jak również nie potrafili wskazać stopnia i zakresu powiązania wydatków z osiągniętym przychodem. W związku z powyższym, organ uznał, że wydatki dotyczące usług i mediów dostarczanych pod adres "[...]", gdzie mieszka strona nie można było uznać za koszty uzyskania przychodów.

Organ odwoławczy nie zgodził się z zarzutem pełnomocnika, iż nie można było prawidłowo obliczyć zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2006 r. i 2007 r., nie przeprowadzając kontroli w tym zakresie za 2005 r. Wskazał, iż przepisy prawa podatkowego nie nakładają na organ obowiązku przeprowadzania postępowań kontrolnych za wszystkie kolejno po sobie następujące lata podatkowe. Ponadto, Strona nie przedłożyła żadnych dowodów potwierdzających poniesienie w 2005 r. wydatków uprawniających do odliczenia podatku VAT naliczonego, który miałby wpływ na określenie zobowiązań podatkowych za 2006 r. i 2007 r.

*Dyrektor Izby Skarbowej nie uwzględnił również zarzutu strony w zakresie naruszenia art. 121 par.1, art.122, art. 191 Ordynacji podatkowej. Wskazał m.in., iż prowadzonym postępowaniu wykorzystano materiały zebrane w postępowaniu kontrolnym, włączone do akt postanowieniem Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w O. z dnia 12.06.2009r. Organ I instancji wystąpił również do wielu instytucji, od których uzyskał informacje i dowody wyjaśniające stan faktyczny sprawy. Przedmiotem analizy były też zeznania Strony i świadków oraz wyjaśnienia innych osób. Celem ustalenia wartości poniesionych kosztów organ I instancji pięciokrotnie wzywał Stronę do wskazania i udokumentowania wydatków związanych z przychodem ze sprzedaży przedmiotowych nieruchomości. Podniósł również, iż pełnomocnik pismem z dnia 19.03.2010 r. przedłożył dwa dzienniki budowy oraz trzy teczki dokumentów, oznaczone „2005”, „2006” i „2007”, nie wyjaśniając charakteru tych dokumentów, czego one dotyczą ani jaki związek z przedmiotową sprawą mają okoliczności i fakty z nich wynikające. Ponadto pełnomocnik, powołując się na tajemnicę zawodową, odmówił złożenia wyjaśnień dotyczących usług doradztwa podatkowego. Natomiast strona, poza przesłaniem pisma Urzędu Gminy w G. z dnia 29.07. 2009r. zawierającego informacje w sprawie podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości, nie złożyła wyjaśnień odnośnie poniesionych kosztów, nie przedłożyła także żadnych dowodów w tym zakresie. Uwzględniając powyższe organ odwoławczy uznał, iż organ I instancji podjął szereg czynności służących prawidłowemu wydaniu rozstrzygnięcia.*

*W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie strona skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji oraz zasądzenie na rzecz skarżącej zwrotu kosztów postępowania wg norm przypisanych.*

*Zaskarżonej decyzji strona skarżąca zarzuciła:*

*- art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług poprzez błędną interpretację i niewłaściwe zastosowanie,*

*- art. 9 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 23.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej poprzez błędne uznanie, że Skarżąca sprzedając działki była podatnikiem podatku od towarów i usług prowadzącym działalność gospodarczą,*

*- zasady pogłębiania zaufania do organów podatkowych wynikającej z art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej poprzez brak dbałości o wyjaśnienie wszelkich faktycznych i prawnych aspektów sprawy,*

*- dyspozycji art. 191 ustawy Ordynacja podatkowa poprzez przekroczenie granic swobodnej oceny dowodów, która przybrała cechy oceny dowolnej i sprzecznej ze zgromadzonym materiałem dowodowym,*

*- art. 122 Ordynacji podatkowej poprzez brak jakiegokolwiek dążenia do ustalenia stanu faktycznego sprawy, zebrania w tym zakresie wszelkich istotnych dowodów i wyjaśnienia wszelkich nasuwających się w sprawie wątpliwości, a tym samym prowadzeniu postępowania w celu ustalenia prawdy wygodnej dla organu podatkowego, a nie prawdy obiektywnej,*

*- art. 210 Ordynacji podatkowej poprzez zawarcie w decyzji treści niedopuszczalnych, niemających wpływu na rozstrzygnięcie sprawy,*

*- art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej poprzez złamanie zasady informowania Stron*

*\* przeprowadzonych czynnościach oraz art. 190 § 1 poprzez braki w zawiadomieniach o przesłuchaniu świadków,*

*- które miały istotny wpływ na wynik postępowania.*

*Strona nie zgodziła się ze stanowiskiem organu I instancji, który zaklasyfikował sprzedaż przez Skarżącą gruntów budowlanych jako działalność gospodarczą w zakresie obrotu nieruchomościami. Podniosła, że Skarżący wraz z żoną zakupił 30 lat temu gospodarstwo rolne o powierzchni 21 ha z zabudowaniami. W następnych latach gospodarstwo to było sukcesywnie powiększane poprzez nabywanie kolejnych gruntów oraz udoskonalanie (uzbrojenie w wodę, gaz itp.). Skarżąca ze względu na wiek oraz choroby przekazała gospodarstwo córkom, co było założeniem w momencie nabywania gruntów. Ze względu na stan zdrowia i sytuację rodzinną (rozwód) Skarżąca zdecydowała się odłączyć z 21 hektarowej działki, która nie przynosiła dochodu, 10 ha i podzieliła je na działki budowlane. Następnie działki budowlane zostały sprzedane, a środki uzyskane z ich zbycia zostały przeznaczone na cele osobiste, m.in. na wybudowanie domów dla Skarżącej i jej córek.*

*Podniosła, że w ostatnim czasie zarówno organy podatkowe, jak i sądy administracyjne zajęły stanowisko, zgodnie z którym osoba nie będąca przedsiębiorcą, sprzedająca majątek osobisty, który nie był nabyty do celów działalności gospodarczej nie może być traktowana jako podmiot gospodarczy. Co za tym idzie nie można od takiego podmiotu żądać rozliczenia VAT od takiej sprzedaży. Takie stanowisko jest od lat eksponowane w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.*

*Strona wskazała, że z art. 2 ust. 1 i art. 4 ust. 1 i 2 VI Dyrektywy wynikało, że z zakresu stosowania podatku od towarów i usług wyłączone są transakcje dokonywane przez podmiot niewystępujący w charakterze podatnika tego podatku, a więc nieprowadzący działalności gospodarczej. Z kolei przepis art. 4 ust. 3 lit. b VI Dyrektywy stwarza możliwość uznania za podatnika osoby przeprowadzającej sporadycznie transakcje związane z działalnością gospodarczą, ale wymaga on zarazem ich zdefiniowania, co organ podatkowy w przedmiotowej sprawie uczynił nieprawidłowo, rażąco naruszając przepisy prawa wspólnotowego i krajowego.*

*Kierując się orzecznictwem, strona skarżąca wywiodła, iż dla rozstrzygnięcia wątpliwości czy dana osoba, dokonująca sprzedaży gruntów, występuje w charakterze podatnika, istotna jest analiza sytuacji, w której podatnik nieruchomość nabył. Powołuje wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24.06.2009 r., sygn. akt I SA/Wr 98/09, w którym sąd stwierdził, że samo nabycie gruntów musi nastąpić w celach handlowych, nie zaś w innych celach. Nie jest działalnością handlową sprzedaż majątku osobistego, który nie został nabyty w celach odsprzedaży (handlowych), lecz spożytkowania w celach osobistych. Decydujące znaczenie ma zamiar nabycia gruntów, które następnie są sprzedawane przez nabywcę. Przy ustaleniu jakim faktycznie, późniejszy sprzedawca gruntów kierował się zamiarem w momencie ich zakupu, należy wziąć pod uwagę okoliczności towarzyszące nabyciu i sprzedaży, czas jaki upłynął od nabycia oraz przeznaczenie środków uzyskanych ze sprzedaży.*

*Zgodnie z ww. wyrokiem, nie można uznać, że Skarżąca w przedmiotowej sprawie nabyła grunty w celach handlowych. Posiadane przez nią grunty zostały włączone do majątku osobistego, a ich sprzedaż była spowodowana tylko i wyłącznie względami osobistymi, nie zaś handlowymi.*

*Strona zarzuciła, że organ I instancji w przedmiotowej sprawie błędnie zinterpretował pojęcie częstotliwości. Podniosła, iż w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29.10.2007 r. sygn. akt. I FPS 3/07, ONSAiWSA 2008/1/8, stwierdzono m.in. iż okoliczność, że dana czynność została wykonana wielokrotnie lub jednorazowo, lecz z zamiarem częstotliwości, nie może przesądzać o opodatkowaniu tej czynności bez każdorazowego ustalenia, iż w odniesieniu do konkretnej czynności podmiot ten występował w charakterze podatnika podatku VAT. Powołała się również na stanowisko dotyczące częstotliwości zawarte w interpretacji Izby Skarbowej w G. znak: "[...]".*

*Zdaniem strony, Dyrektor Izby Skarbowej błędnie zinterpretował okoliczności, które rzekomo przesądzą o realizowaniu przez Skarżącą działalności gospodarczej. Zmiana planu zagospodarowania przestrzennego zakupionej nieruchomości z funkcji rolniczej na budowlaną oraz jej podział na 80 działek, uzbrojenie terenu w gaz, wodę oraz kanalizację nie przesądzą o prowadzeniu działalności gospodarczej, gdyż Skarżąca nabywając nieruchomość, nie zamierzała dokonać tych czynności, a przesądziły o tym względy osobiste. Natomiast działalność gospodarcza wystąpiłaby wówczas, gdy zamierzeniem Skarżącego byłby zakup nieruchomości w celach handlowych. Na potwierdzenie takiego stanowiska strona powołała wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 04.03.2009 r., sygn. akt I SA/Wr 1403/08.*

*Strona zarzuciła organowi II instancji, iż stara się pozbawić znaczenia fakt przekazania dochodu ze sprzedaży działek na potrzeby osobiste, wskazując, że każda osoba prowadząca działalność gospodarczą dąży do osiągnięcia dochodów, które przeznacza m.in. na cele osobiste. Zdaniem Pełnomocnika świadczy to o kompletnym ignorowaniu przez Dyrektora Izby Skarbowej obiektywnych przesłanek świadczących o racji Skarżącej, która jako uzasadnienie swojego stanowiska wskazała wyrok NSA z dnia 07.07.2009 r., sygn. akt. I FSK 558/09, w którym sąd stwierdził między innymi, że rolnik sprzedający działki nie będzie podatnikiem VAT z tytułu ich dostawy pod warunkiem, że przychód z ich sprzedaży zostanie przeznaczony na cele inne niż związane z działalnością gospodarczą. Zatem tylko w przypadku, gdy zostanie on przeznaczony na działalność gospodarczą rolnika, dostawa działek będzie opodatkowana na zasadach ogólnych.*

*Zarzuciła również, że organy podatkowe dopuściły się naruszenia norm procesowych m.in. przez niewskazywanie w zawiadomieniach o przeprowadzeniu dowodów ze świadków ich danych personalnych, pomimo tego, że Pełnomocnik domagał się tego od Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w pismach z dnia 11 i 30 września 2009 r. Naruszono tym samym podstawową zasadę informowania. Wprawdzie art. 190 Ordynacji podatkowej nie wymienia wskazania osoby świadka jako warunku, który powinien spełnić organ zawiadamiając o przeprowadzeniu dowodu z przesłuchania świadka, to orzecznictwo administracyjne jednogłośnie wskazuje, że z treści zawiadomienia powinno jednoznacznie wynikać jaki świadek będzie przesłuchiwany.*

*Wskazuje, iż intencją Skarżącej było rozstrzygnięcie sprawy z wykluczeniem możliwości błędnego uznania jej za podatnika VAT prowadzącego działalność gospodarczą. W tym celu złożył wniosek o zawieszenie postępowania odwoławczego uzasadniając zasadność wniosku tym, że NSA skierował do ETS w trybie prejudycjalnym dwa pytania odnośnie tego czy osoba fizyczna, która po zakończeniu prowadzenia gospodarstwa rolnego sprzedaje grunty jest z tego tytułu podatnikiem podatku VAT. W odpowiedzi na ten wniosek organ nie zgodził się na zawieszenie postępowania. Świadczy to, o dążeniu do załatwienia sprawy w sposób wygodny organom podatkowym, z pominięciem słusznego interesu strony postępowania.*



*Podniosła również, że Dyrektor Izby Skarbowej naruszył art. 210 Ordynacji podatkowej, który wyraźnie określa elementy składowe decyzji. Organ nie jest władny do określania działań Pełnomocnika, ani uznania ich za nieracjonalne.*

*Strona zarzuciła, iż nie można uznać za uzasadnione twierdzenie organu podatkowego odnośnie braku zaangażowania Skarżącej w rzetelne ustalenie stanu faktycznego. O zaangażowaniu Skarżącej, jak i Pełnomocnika, świadczyło dostarczanie na wezwanie organu wszelkich dokumentów oraz udzielanie wyjaśnień, bez względu na to czy w opinii Skarżącej miały one znaczenie dla prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy.*

*Podniosła także, iż Dyrektor Izby Skarbowej bezpodstawnie nie uznał za koszty uzyskania przychodów kwot wynikających z faktur VAT wystawionych przez "[...]" R. M., pomimo przekazania dowodów w postaci zestawień wybranych zapisów i podsumowań poszczególnych kolumn z ksiąg i ewidencji ww. firmy. Ponadto organ posiadał wiedzę, że ww. firma świadczyła usługi doradztwa podatkowego na rzecz Skarżącego.*

*Zdaniem strony, niesłusznie organ uznał za irracjonalny zarzut, iż Skarżący nie uczestniczył w żadnych działaniach, które miałyby doprowadzić sprzedaży działek. Świadczy to o niezrozumieniu pojęcia "podatnik", które definiuje art. 9 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE. Strona zarzuciła organowi pominięcie faktu, iż Skarżący nie wykonywał żadnych czynności, które prowadziły do zwiększenia użyteczności działek oraz wybudowania na nich domów. Czynności te były dokonywane tylko i wyłącznie przez byłą żonę Skarżącego, na podstawie ustnej umowy pomiędzy małżonkami w wyniku której wszelkie uprawnienia do prowadzenia spraw związanych ze sprzedażą działek zostały przeniesione na M. S.. Wobec braku rozdzielności majątkowej Skarżący musiał uczestniczyć w formalnych czynnościach. Natomiast z punktu widzenia podatku VAT nie wykonał żadnej czynności, która świadczyłaby o prowadzeniu przez niego działalności gospodarczej. W obrocie działkami uczestniczyła bowiem tylko jedna osoba, była żona Skarżącego.*

*Pełnomocnik podatnika pismem z dnia 26 kwietnia 2011 roku, skierowanym do Sądu, uzupełnił argumentację zawartą w skardze.*

*1. Podnosząc zarzut naruszenia art. 86 ust. 1, ust. 2 i ust. 10 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku podatku od towarów i usług, pełnomocnik wskazał, że naruszenie polegało na tym, że uwzględnieniu w rozliczeniu podatku od towarów i usług należnego od J.S. uwzględniono połowę kwot podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawionych na rzecz M. S. i przez nią otrzymanych, które organ kontroli skarbowej oraz Dyrektor uznał za związane ze sprzedażą opodatkowaną dokonywaną przez Stronę Skarżącą i M. S..*

*W rezultacie zaskarżona decyzja utrzymuje w mocy decyzję wydaną przez organ kontroli skarbowej, w której określono błędnie kwoty zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące roku 2006 i 2007.*

*W powołanych wyżej przepisach ustawy VAT wyrażona została kluczowa zasada podatku od towarów i usług, tj. zasada neutralności podatku. Dodatkowo, zgodnie z art. 86 ust. 10 ustawy VAT, realizacja tej zasady w transakcjach krajowych następuje z zastosowaniem metody fakturowej. Inaczej mówiąc, dla odliczenia kwoty podatku naliczonego konieczne jest posiadanie przez podatnika prawidłowo wystawionej faktury VAT.*

*W sprawie, której dotyczyła decyzja odwoławcza, Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej, wydając decyzję wymiarową jako organ pierwszej instancji, w rozliczeniach podatku od towarów i usług J.S. uwzględnił częściowo kwoty podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów usług przez M. S.*

*Podkreślić jednak należy, iż J.S. w okresie objętym decyzją nie dokonywał nabycia towarów i usług związanych ze zbywanymi działkami, które to towary i usługi mogłyby być uznane przez Dyrektora UKS za związane z opodatkowaną sprzedażą działek budowlanych. Takie towary i usługi były bowiem nabywane wyłącznie przez M. S., była małżonką Strony Skarżącej.*

*Stąd pełnomocnik stwierdził, że cała wartość podatku naliczonego wynikającego z tych faktur, a nie tylko jej połowa, powinna zostać uwzględniona w decyzji Dyrektora UKS wydanej wobec M. S., a nie wobec J.S.. Uwzględnienie zaś połowy tej kwoty doprowadziło do zawyżenia kwoty zobowiązań podatkowych określonych decyzją wydaną wobec M. S..*

*2. Pełnomocnik zarzucił naruszenie art. 15 ust. 1 i 2 ustawy VAT, które miało wpływ na wynik sprawy.*

*Naruszenie przepisów art. 15 ust. 1 i 2 ustawy VAT polegało na niewłaściwym zastosowaniu tego przepisu w stanie faktycznym niniejszej sprawy, poprzez uznanie, że J.S. był podatnikiem podatku od towarów i usług w związku z dokonaniem dostawy nieruchomości, jako że dostawa ta była dokonywana w ramach wykonywanej przez nią działalności gospodarczej.*

*Pełnomocnik podniósł, że J.S. - z racji przysługującego jej udziału w prawie własności poszczególnych nieruchomości - stawał tylko do aktu notarialnego. Dlatego działanie Skarżącego nie miało charakteru działalności gospodarczej. Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług obejmuje bowiem obrót profesjonalny, tak więc przesłanki prowadzenia działalności gospodarczej występują wówczas, gdy dany podmiot trudni się profesjonalnie takim obrotem i w nim uczestniczy.*

*W ocenie pełnomocnika "uczestnictwo" polegające tylko na podpisywaniu umów trudno uznać za działanie mające charakter profesjonalny. Zdaniem pełnomocnika, działania podejmowane przez drugiego ze współwłaścicieli nieruchomości, to jest M. S., nie były dokonywane w imieniu J.S., ale w jej własnym.*

*3. Ponadto pełnomocnik wniósł o zawieszenie postępowania sądowego, w związku z pytaniem prejudycjalnym skierowanym przez Naczelnego Sąd Administracyjny do Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich, co miałoby wpływ na merytoryczne rozstrzygnięcie rozpatrywanej sprawy.*

*W odpowiedzi na skargę, Dyrektor Izby Skarbowej wniósł o jej oddalenie i podtrzymał rozstrzygnięcie zawarte w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji.*

*Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie na rozprawie w dniu 5.05.2011 r. odmówił zawieszenia postępowania ze względu na brak przesłanek.*

*Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie rozpatrując skargi, zważył co następuje:*

*Skarga jest nieuzasadniona.*

*Zgodnie z art. 3 i 145 §1 pkt 1 lit. a-c Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi /Dz.U z 2002 r. nr 153, poz. 1270 ze zm./, zwanego dalej ppsa, Sąd dokonując kontroli legalności decyzji może je uchylić, gdy stwierdzi takie naruszenie prawa materialnego lub procesowego, które miało wpływ na wynik sprawy. Badając zaskarżone decyzje co do zgodności z prawem, Sąd nie znalazł podstaw od uwzględnienia zarzutów skarg.*

*W niniejszej sprawie istota sporu sprowadza się do wyjaśnienia kwestii, czy sprzedaż gruntu budowlanego po dniu 1 maja 2004 roku podlega opodatkowaniu na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług.*

*Na wstępie należy wskazać, iż od 1 maja 2004 roku tj. od daty wejścia w życie ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług, nieruchomości lokalowe, jak i budynkowe oraz nieruchomości gruntowe, podlegają podatkowi VAT, jako towary w rozumieniu art.2 pkt 6 ustawy VAT. Przy czym, ustawa VAT zwalnia od podatku od towarów i usług, dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane przeznaczone pod zabudowę, zbycie prawa użytkowania wieczystego gruntu, przypadku budynków lub budowli trwale związanych z gruntem .*

*Natomiast o budowlanym charakterze gruntów decyduje przeznaczenie gruntu w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego, oznaczenie w ewidencji gruntów i budynków lub decyzje właściwych władz dokonujących przekwalifikowania gruntów na cele budowlane.*

*W rozumieniu art. 15 ust. 1 i ust. 2 wyżej cyt. ustawy, podatnikami podatku VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Z kolei działalność gospodarcza w rozumieniu ustawy VAT to wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonania czynności w sposób częstotliwy. ( art.15 ust. 2 zdanie 1 ustawy VAT).*

*Należy zauważyć, iż powyższa definicja działalności gospodarczej, ma odrębny, w stosunku do określonej w prawie o działalności gospodarczej charakter. Pozwala bowiem na objęcie pojęciem "podatnik" tych wszystkich podmiotów, które prowadzą określoną działalność, występując w obrocie gospodarczym. Przy czym, ustawa wprowadza wymóg częstotliwości prowadzonej działalności.*

*Pojęcie "częstotliwy" z uwagi na brak definicji zawartej w ustawie podatkowej, należy rozumieć zgodnie ze znaczeniem zawartym w słowniku języka polskiego. Przymiotnik "częstotliwy" oznaczający czynność lub stan, które się powtarzają; wielokrotny (Słownik języka polskiego, PWN, W-wa 1988, str.338). Zatem przez zamiar częstotliwości prowadzenia działalności należy rozumieć chęć, wolę powtarzalnego, a nie jednorazowego wykonywania określonych czynności, składających się na istotę prowadzonej działalności. Ponadto, okoliczności wskazujące na zamiar wykonywania usług bądź sprzedaży w sposób częstotliwy ... muszą istnieć w chwili ich wykonywania w rozumieniu tejże ustawy, a nie w okresie późniejszym. ( por. wyrok NSA z dnia 30 kwietnia 1999 r. ,I SA/Lu 233/98, MP 2000/6/42).*

*Zasadniczo dokonywanie określonych czynności incydentalnie nie pozwala na uznanie danego podmiotu za podatnika względem tych czynności. Jednakże podatnikiem podatku VAT będzie osoba dokonująca czynności jednorazowej, w "okolicznościach wskazujących na zamiar częstotliwy". Zatem, aby jednorazową dostawę towarów lub jednorazowe świadczenie usług uznać za działalność gospodarczą należy wykazać, że w momencie jej realizacji podatnik miał zamiar dokonywać takich czynności wielokrotnie.*

*Odnosząc powyższe rozważania na grunt rozpatrywanej sprawy stwierdzić należy, iż ustalony stan faktyczny pozwala na przyjęcie prowadzenia przez J.S. i M. S. działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy VAT. Jak wynika z umów sprzedaży, zawartych okresie od 1 stycznia 2006 roku do końca 2007 roku zawarli 26 aktów notarialnych dotyczących sprzedaży działek budowlanych, przy czym dwie działki z rozpoczętymi budowlami, położonych w S., w gminie S.*

*Nieruchomości te miały charakter budowlany, z przeznaczeniem pod zabudowę domami mieszkalnymi, w stanie faktycznym niespornym. Ponadto z materiału dowodowego zebranego w sprawie wynika, że skarżący posiadali ok.80 działek budowlanych, z których do 1.05.2004 roku zbyli 28 działki, natomiast po tym okresie do 31.12.2005 roku dokonali 11 sprzedaży notarialnych 15 działek budowlanych.*

*Powyższe okoliczności wskazują zatem bez żadnych wątpliwości, na zamiar sprzedaży w sposób częstotliwy. Nie można zgodzić się również z poglądem skarżących, iż transakcje dotyczące działek budowlanych, związane były ze sprzedażą majątku osobistego. Ze stanu faktycznego sprawy jednoznacznie wynika, iż przedmiotowa nieruchomość w S. nie była zakupiona z zamiarem wykorzystania jej w ramach majątku osobistego. Z treści akt sprawy wynika bowiem, że była ona wcześniej nieruchomością rolną, wyłączoną z produkcji rolnej, z przeznaczeniem na działki budowlane, z pełnym uzbrojeniem technicznym.*

*Nie można zatem tej nieruchomości zakwalifikować jako majątku osobistego.*

*Powyższe działki nie zostały bowiem wyodrębnione dla własnych potrzeb, ale z zamiarem ich odpłatnej sprzedaży. Natomiast, ze sprzedażą majątku osobistego, nie związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej, związana byłaby sprzedaż działek wydzielonych uprzednio na potrzeby osobiste. Ich sprzedaż byłaby konsekwencją zmiany planów życiowych, czyli tylko w takim przypadku dotyczyłaby transakcji o charakterze prywatnym.*

*W ocenie Sądu, z chwilą dokonania podziału geodezyjnego działki nr "[...]" (projekt podziału zatwierdzony decyzją Wójta Gminy G. z dnia "[...]", nr 5/2001), skarżący przejawiali zamiar prowadzenia działalności, polegającej na sprzedaży działek uzyskanych w wyniku podziału, w sposób częstotliwy. W przeciwnym razie dzielenie gruntów byłoby co najmniej niecelowe i nieekonomiczne. Oznacza to, iż liczyli się z częstotliwą sprzedażą działek budowlanych.*

*Należy podkreślić przy tym, iż skarżący podjęli szereg działań oraz ponieśli szereg kosztów, aby wyżej wskazany zamiar zrealizować. Po podziale nieruchomości nr "[...]" i zmianie przeznaczenia gruntów z niej wyodrębnionych, z terenów rolniczych na teren zabudowy mieszkaniowej (dotyczy 63 działek), dokonali ich uzbrojenia w gaz, wodę, kanalizację, burzówkę, a następnie zbywali je z zyskiem w sposób właściwie profesjonalny (przez reklamę publiczną). Jak wynika z treści ogłoszeń do sprzedaży oferowano działki uzbrojone oraz działki uzbrojone z*

*rozpoczętą budową domów, a ponadto działkę budowlaną o powierzchni 2,5 ha z zatwierdzonym projektem budynku mieszkalnousługowego i dziennikiem budowy. W ulotkach reklamowych oferowany do sprzedaży kompleks działek nazwano m "[...]".*

*W związku powyższym, w ocenie Sądu, za nietrafny należy uznać zarzut skargi, iż nie można nazwać działalnością gospodarczą czynności związanych z wyżywaniem się własnego majątku, a wykonywanych sporadycznie oraz w przypadku wystąpienia wyższej potrzeby lub nieprzewidzianych okoliczności. Wskazane działania wyraźnie bowiem wskazują na to, iż była prowadzona działalność gospodarcza w zakresie sprzedaży nieruchomości. Przedmiotowe działki budowlane nie zostały więc wyodrębnione na własne potrzeby, ale z zamiarem ich sprzedaży; dlatego też nie można zgodzić się ze stanowiskiem, że dostawa uzyskanych w wyniku podziału działek budowlanych stanowi jedynie wyprzedaż majątku własnego.*

*Majątkiem osobistym jest bowiem mienie wykorzystywane dla zaspokojenia potrzeb własnych. Na przykład w wyroku z 2005.04.21 TS, C-25/03 2005.04.21 Finanzamt Bergisch Gladbach v. HE (orzeczenie wstępne, Prz.Podat. 2005/6/50, wskazał, że VI Dyrektywa VAT powinna być interpretowana następująco: jeżeli osoba nabyła dom lub go wybudowała celem zamieszkania w nim ze swoją rodziną oraz wykorzystuje jeden z pokoi domu jako biuro celem prowadzenia działalności gospodarczej, nawet jeżeli jest to działalność dodatkowa w rozumieniu art. 2 i 4 VI Dyrektywy VAT i zalicza tę część domu do majątku związanego z wykonywaniem działalności gospodarczej, jest ona uprawniona do dokonania odliczeń zgodnie z art. 17 VI Dyrektywy VAT. Art. 4 ust 1 w powiązaniu z ust. 3 VI Dyrektywy Rady Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej może prowadzić do wniosku, że działalność gospodarcza powinna być prowadzona stale. Natomiast zgodnie z treścią art.17 ust. 3 cytowanej Dyrektywy Państwa Członkowskie mogą uznać za podatnika każdą osobę, która przeprowadza sporadycznie transakcje związaną z działalnością gospodarczą. Dotyczy to również sprzedaży gruntów budowlanych.*

*Natomiast zdefiniowanie pojęcia "gruntu budowlanego" w rozumieniu przepisów artykułu 13(B)(h) i artykułu 4(3)(b) VI Dyrektywy interpretowanych łącznie należy do kompetencji Państw Członkowskich. Określenie stopnia ulepszenia, jakim musi się charakteryzować grunt niezabudowany, w celu zaklasyfikowania go jako grunt budowlany w rozumieniu Dyrektywy, nie należy zatem do Trybunału. (wyrok TS 1996.03.28 J C-468/93, Gemeente Emmen v. Belastingdienst Grote Ondernemingen (orzeczenie wstępne)- LEX nr 83917.*

*Jeśli natomiast podatnik w rozumieniu artykułu 2(1) VI Dyrektywy sprzedaje majątek, którego część przeznaczył na cele inne niż związane z prowadzoną działalnością i którą to część zarezerwował na potrzeby osobiste, w odniesieniu do sprzedaży tej części, nie występuje on jako podatnik. Transakcja taka nie podlega zatem opodatkowaniu VAT. Żaden przepis Dyrektywy nie wyklucza sytuacji, w której podatnik zamierzający wyodrębnić część danej nieruchomości jako majątek osobisty wyłącza tę część z systemu podatku VAT. W takim przypadku rozróżnienie między częścią przeznaczoną na potrzeby działalności gospodarczej podatnika i częścią używaną do celów prywatnych musi opierać się na proporcji między wykorzystaniem do celów prywatnych i do celów działalności gospodarczej w roku nabycia, nie zaś na kryterium podziału fizycznego. Podatnik musi jednak w całym okresie posiadania danej nieruchomości wykazywać zamiar wykorzystywania części nieruchomości w ramach majątku osobistego. Jeśli podatnik dokonał takiego wyboru w chwili nabywania nieruchomości, do celów zastosowania artykułu 17(2) Dyrektywy dotyczącego prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego należy uwzględnić jedynie*

*też część nieruchomości, jaka związana jest z działalnością gospodarczą, a korekta odliczeń dokonywana na podstawie artykułu 20(2) może dotyczyć tylko tej części. (wyrok TS1995.10.04 J C-291/92, Finanzamt Uelzen v. Dieter Armbrrecht (orzeczenie wstępne), LEX nr 83885.*

*W świetle tych rozważań, za zgodną z zasadami określonymi w Dyrektywie jest wykładnia treści art. 15 ust. 2 ustawy VAT dokonana na tle rozpoznawanej sprawy. Należy zwrócić uwagę, że przedmiotowa sprawa dotyczy bezpośrednio podatku VAT. Z ustalonego stanu faktycznego należało bowiem przyjąć, że sprzedaż działek budowlanych, która ma charakter powtarzalny, jest działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust.2 ustawy VAT, a zatem podlegała podatkowi VAT.*

*Prawidłowo zatem Dyrektor Izby Skarbowej uznał, że organ podatkowy I instancji zasadnie określił podatek VAT z tytułu sprzedaży przez M. S. i J.S., 26 notarialnych sprzedaży działek budowlanych, w okresie od 1.01.2006r. do 31.12.2007 roku. Z przedstawionych powyżej względów nie jest uzasadniony zarzut naruszenie prawa materialnego poprzez błędną jego wykładnię, tj. art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.). Dokonana przez J.S. i M. S. dostawa gruntów zabudowanych i niezabudowanych, sklasyfikowanych jako działki (tereny) budowlane, podlegała bowiem opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.*

*Podkreślić przy tym należy, iż stan faktyczny opisany w zaskarżonej decyzji, ustalony został w oparciu o obszernie zgromadzony materiał dowodowy.*

*W ocenie Sądu, wbrew zarzutom skargi organy podatkowe nie naruszyły wymienione w skardze art.121§1, art.122, art.123, art.190, 191 dot. przepisów postępowania, albowiem organy podatkowe obu instancji prawidłowo i wyczerpująco zebrały materiał dowodowy, a organ odwoławczy dogłębnie przeanalizował materiał dowodowy oraz stan faktyczny i stwierdził, iż czynności zbycia przez skarżących działek pod zabudowę, dokonywane są w warunkach wskazujących na zamiar wykonywania ich w sposób częstotliwy, zatem jak już wyżej wskazano wypełniają dyspozycję art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług do uznania skarżących za podatników podatku od towarów i usług.*

*Dlatego też zarzut naruszenia art. 9 i 15 ustawy VAT, jest nieuzasadniony, ponieważ w świetle zebranych dowodów, podatnicy w sposób profesjonalny zbywali działki budowlane, stając się podatnikami VAT.*

*Przechodząc do zarzutu naruszenia art.86 ust.1, ust.2 ust.10 pkt 1 dot. obciążenia J.S. połową wartości z faktur wystawionych na rzecz M. S., a także przyjęcia do rozliczenia 1/2 podatku naliczonego z tych faktur, organy podatkowe zasadnie przyjęły, że przy sprzedaży towarów, stanowiących współwłasność łączną byłych małżonków, nakłady należy dzielić według udziałów w połowie, razem z konsekwencjami podatkowymi w zakresie podatku VAT odnośnie podatku należnego i podatku naliczonego.*

*Organ odwoławczy trafnie wskazał na zapis art. 99 ust. 12 ustawy VAT w myśl, którego zobowiązanie podatkowe (...) przyjmuje się w kwocie wynikającej z deklaracji podatkowej, chyba, że naczelnik urzędu skarbowego określi je w innej wysokości. Sąd orzekający podziela pogląd, że skutkiem nie złożenia deklaracji jest określenie zobowiązania podatkowego w należnej wysokości podatku VAT, w decyzji wymiarowej.*

*Przechodząc do zarzutu obciążenia J.S. ½ wartości podatku naliczonego, Sąd stwierdza, że zasadą jest, iż organ podatkowy sam ocenia treść czynności prawnej i jej skutki podatkowe (§ 1 i § 2 art. 199a) i jedynie w sytuacji, gdy z dowodów zgromadzonych w toku postępowania wynikają wątpliwości, co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe organ podatkowy występuje z takim wnioskiem do sądu powszechnego. Stawianie zatem zarzutu, iż Dyrektor Izby Skarbowej sam dokonał kwalifikacji danego stanu faktycznego do czego nie był upoważniony jest bezpodstawny, ponieważ prawidłowo obciążył J.S. ½ wartości podatku należnego i naliczonego.*

*Zdaniem Sądu zebrany w sprawie materiał dowodowy pozwalał na wyciągnięcie takiego wniosku. Treść zawartych umów i porozumień pomiędzy obiema byłymi małżonkami wskazuje, że pomimo rozvodu nie zakończyli wzajemnej współpracy gospodarczej.*

*Przyjęcie zatem przez organ podatkowy, w oparciu o przepisy kodeksu cywilnego, że strony w dalszym ciągu łączyła niepisana umowa dot. obrotu nieruchomością wspólnymi, w świetle posiadanych materiałów dowodowych było jak najbardziej prawidłowe i mieściło się w granicy swobodnej oceny dowodów.*

*Rozpoznając sprawę Sąd nie stwierdził, podnoszonych w skardze naruszeń przepisów prawa. Organ podatkowy właściwie dokonał subsumcji normy prawa materialnego pod prawidłowo ustalony stan faktyczny, jak również nie naruszył przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.*

*Dokonując oceny zgodności z prawem zaskarżonej decyzji, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie stwierdził, że zaskarżona decyzja odpowiada prawu, w związku z powyższym, na podstawie art.151 ppsa orzeczono jak w sentencji*

W myśl definicji, niektóre czynności nie są uznawane za wykonywanie działalności gospodarczej i w związku z tym podatnikami nie są podmioty wykonujące te czynności. Za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą nie uznaje się m.in. czynności:

– z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 12 ust. 1-6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, z późn. zm.<sup>3)</sup>) – np. dochody z pracy itp.

– z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2-9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli z tytułu wykonania tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich – działalność wykonywana osobiście

– usługi twórców i artystów wykonawców w rozumieniu przepisów o prawie autorskim i prawach pokrewnych, wynagradzanych w formie honorariów za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw artystycznego wykonania albo ich wykonanie, w tym również wynagradzanych za pośrednictwem organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi.

Nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Podatnikami są m. in. również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, niebędące podatnikami, jeżeli dokonują wewnątrzwspólnotowej dostawy nowych środków transportu, w przypadku gdy okoliczności nie wskazują na zamiar wykonywania tej czynności w sposób częstotliwy.

Podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne:

- 1) na których ciąży obowiązek uiszczenia cła, również w przypadku, gdy na podstawie przepisów celnych importowany towar jest zwolniony od cła albo cło na towar zostało zawieszona, w części lub w całości, albo zastosowano preferencyjną, obniżoną lub zerową stawkę celną;
- 2) uprawnione do korzystania z procedury celnej obejmującej uszlachetnianie czynne, odprawę czasową, przetwarzanie pod kontrolą celną, w tym również osoby, na które, zgodnie z odrębnymi przepisami, zostały przeniesione prawa i obowiązki związane z tymi procedurami;
- 3) dokonujące wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów;
- 4) będące usługobiorcami usług świadczonych przez podatników nieposiadających siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju;
- 5) nabywające towary, jeżeli dokonującym ich dostawy na terytorium kraju jest podatnik nieposiadający siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju;



## 7) Obowiązek podatkowy w podatku VAT – dostawy krajowe a dostawy w UE

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi. Wynika to z art. 19 ust. 1 ustawy VAT. Oczywiście od tej ogólnej zasady są jednak wyjątki. Parę już było przedstawionych powyżej.

Ogólną zasadą jest powstanie obowiązku podatkowego z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi.

Jeżeli podatnik wysyła towar nabywcy lub wskazanej przez niego osobie trzeciej, to obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru jednej z tych osób. Regulacja ta zawarta jest w art. 19 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

Jeżeli natomiast dostawa towaru lub wykonanie usługi powinny być potwierdzone fakturą, to obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury. Nie może to być jednak później niż w 7 dniu, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi. Wynika to z art. 19 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług. Przepis ten stosuje się odpowiednio do faktur za częściowe wykonanie usługi, co potwierdza art. 19 ust. 5 ustawy.

Jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi otrzymano część należności, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, to obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w tej części.

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą:

- 1) upływu terminu płatności, jeżeli został on określony w umowie właściwej dla rozliczeń z tytułu:
  - a) dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
  - b) świadczenia usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych, z zastrzeżeniem ust. 18,
  - c) świadczenia usług wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy; chodzi o usługi w zakresie rozprowadzania wody oraz usługi w zakresie gospodarki ściekami oraz wywozu i unieszkodliwiania odpadów, usługi sanitarne i pokrewne
- 2) otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30. dnia, licząc od dnia wykonania usług:
  - a) transportu osób i ładunków kolejami, taborem samochodowym, statkami pełnomorskimi, środkami transportu żegluga śródlądowej i przybrzeżnej, promami, samolotami i śmigłowcami,
  - b) spedycyjnych i przeładunkowych,
  - c) w portach morskich i handlowych,
  - d) budowlanych lub budowlano-montażowych;
- 3) wystawienia faktury lub otrzymania całości lub części zapłaty z tytułu dostawy:
  - a) książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) - z wyłączeniem map i ulotek,
  - b) gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1)- nie później jednak niż 60. dnia, licząc od dnia wydania tych towarów; jeżeli umowa przewiduje rozliczenie zwrotów wydawnictw, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury dokumentującej faktyczną dostawę, nie później jednak niż po upływie 120 dni, licząc od pierwszego dnia wydania tych wydawnictw;
- 4) otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż z upływem terminu

płatności określonego w umowie lub fakturze - z tytułu świadczenia na terytorium kraju usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze, a także usług ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia, usług w zakresie pośrednictwa ubezpieczeniowego oraz usług stałej obsługi prawnej i biurowej;

Warto zwrócić uwagę, że w przypadku wydania towarów przez komitenta na rzecz komisanta, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania przez komitenta zapłaty za wydany towar. Nie może to być jednak później niż w ciągu 30 dni od dostawy towarów dokonanej przez komisanta.