

# **Transakcje wewnętrzne oraz z krajami trzecimi**

**Mariusz Cieśla**

**Tychy**  
**październik 2011**

## **Wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru**

Pojęcie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów zdefiniowano odpowiednio w art. 9 ustawy VAT oraz art. 13 ustawy VAT. Zgodnie z art. 9 ustawy VAT, przez wewnątrzwspólnotowe 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 wewnątrzwspólnotowego 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 wewnątrzwspólnotowym 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 wewnątrzwspólnotowym 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 zraportują 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 wewnątrzwspólnotowe 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 wewnątrzwspólnotowego 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 umożliwi 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 takiej rejestracji. U tych ostatnich, poza formalnym zgłoszeniem, za takie zgłoszenie traktuje się również podanie numeru identyfikacji podatkowej dokonującemu dostawy towarów. Dobrowolny wybór opodatkowania, obowiązuje przez 2 kolejne lata, licząc od dnia dokonania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dla którego dokonano takiego wyboru.

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 rejestru 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*

**Transakcje wewnętrzne oraz z krajami trzecimi**  
**Mariusz Cieśla, email: [mariusz@fiskal.pl](mailto:mariusz@fiskal.pl)**

---

*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.*

**Transakcje wewnętrzne oraz z krajami trzecimi**  
**Mariusz Cieśla, email: [mariusz@fiskal.pl](mailto:mariusz@fiskal.pl)**

---

*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.*



**Transakcje wewnętrzne oraz z krajami trzecimi**  
**Mariusz Cieśla, email: [mariusz@fiskal.pl](mailto:mariusz@fiskal.pl)**

---

*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 opisaney 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 wewnątrzwspólnotowym 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 wewnątrzwspólnotowego nabycia nowych środków transportu obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tych towarów, nie później jednak niż z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej.

### **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 wewnątrzwspólnotowego 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 wewnątrzspółnotowego 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**

Wewnątrzspółnotowe 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 wewnątrzspółnotowego nabycia towarów będzie zarazem podatkiem naliczonym. Kwotę 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 wewnątrzspółnotowego nabycia towarów.

Podatnicy inni niż zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni i osoby prawne niebędące podatnikami, u których wartość wewnątrzspółnotowego 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 wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, zarejestrowani jako podatnicy VAT-UE, są obowiązani składać w urzędzie skarbowym informacje podsumowujące o dokonanych wewnątrzspółnotowych 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 wewnątrzspółnotowego nabycia towarów. Informacje te składa się też przy wewnątrzspółnotowej 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 wewnątrzspółnotowego nabycia towarów. W przypadku wewnątrzspółnotowego 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 wewnątrzspółnotowego 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 wewnątrzwspólnotowa 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 wewnątrzwspólnotowego 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 wewnątrzwspólnotowego 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**

Na podstawie 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 zarejestruje 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.

## **Wewnątrzspółnotowa dostawa towarów**

Zgodnie z art. 13 ustawy VAT przez wewnątrzspółnotową 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 wewnątrzspółnotową 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 wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;
- 2) osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych 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 wewnątrzspółnotową 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 wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, albo sprowadzone na terytorium kraju w ramach importu towarów, jeżeli mają służyć działalności gospodarczej podatnika.

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 wewnątrzspółnotowe, 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 wewnątrzspółnotowej 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

## Transakcje wewnętrzne oraz z krajami trzecimi

Mariusz Cieśla, email: [mariusz@fiskal.pl](mailto:mariusz@fiskal.pl)

---

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.



**Transakcje wewnętrzne oraz z krajami trzecimi**  
**Mariusz Cieśla, email: [mariusz@fiskal.pl](mailto:mariusz@fiskal.pl)**

---

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 okresach 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:

**Transakcje wewnątrzunijne oraz z krajami trzecimi**  
**Mariusz Cieśla, email: [mariusz@fiskal.pl](mailto:mariusz@fiskal.pl)**

---

- 1) zidentyfikowanie wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej, której jest stroną, i
- 2) ustalenie, którym jest jej ogniwem (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

## Transakcje wewnątrzunijne oraz z krajami trzecimi

Mariusz Cieśla, email: [mariusz@fiskal.pl](mailto:mariusz@fiskal.pl)

---

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 wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej, rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną:

- dokonuje wewnątrzwspólnotowej 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 wewnątrzwspólnotową dostawę, którą opodatkowuje stawką podatku VAT 0%, przy spełnieniu warunków określonych w ustawie do zastosowania stawki VAT 0% dla wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (w szczególności dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej 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 wewnątrzwspólnotowej 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 wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej, rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną wykazuje wewnątrzwspólnotową dostawę towarów w deklaracji podatkowej, informacji podsumowującej i ewidencji.

Podatnik podatku od towarów i usług, który jest drugim w kolejności podatnikiem w wewnątrzwspólnotowej 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 wewnątrzwspólnotowej 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,

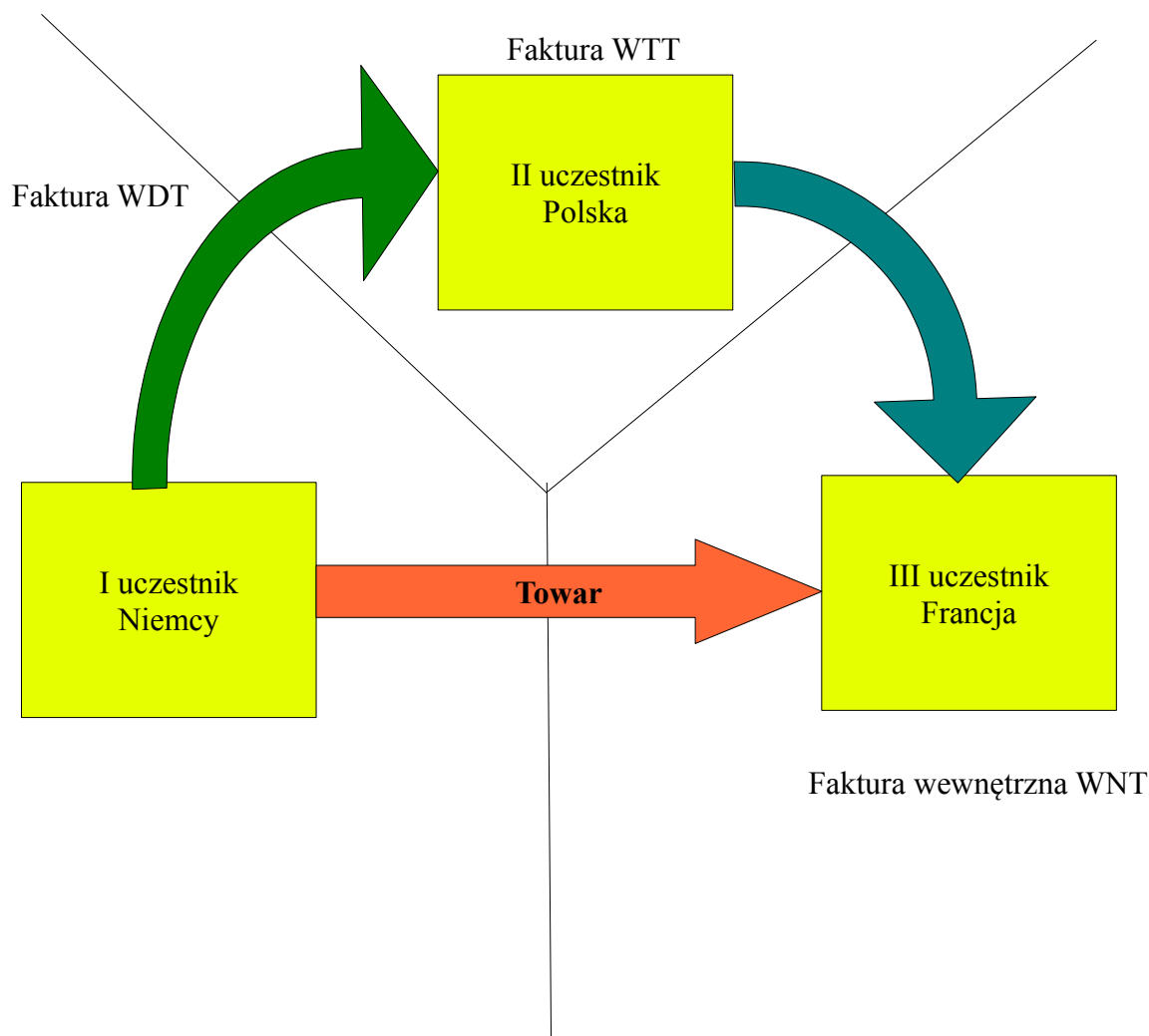
## Transakcje wewnętrzne oraz z krajami trzecimi

Mariusz Cieśla, email: [mariusz@fiskal.pl](mailto:mariusz@fiskal.pl)

2) w składanej deklaracji podatkowej wykazuje odpowiednio dane o wewnątrzwspólnotowym 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.

### Przykład dla potrzeb praktycznego wyjaśnienia WTT



#### I uczestnik

I uczestnik dokonuje wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na rzecz II uczestnika, przy czym towar jest transportowany bezpośrednio do III uczestnika.

I uczestnik jest zarejestrowanym podatnikiem VAT UE i wykazuje wewnątrzwspólnotową dostawę, którą opodatkowuje stawką podatku VAT 0%, jeśli posiada dowody wywozu towaru poza obszar swojego kraju. Wystawia zwykłą fakturę VAT WDT dla II uczestnika.

I uczestnik wykazuje wewnątrzwspólnotową dostawę towarów w ewidencji VAT, deklaracji

**Transakcje wewnątrzunijne oraz z krajami trzecimi**  
**Mariusz Cieśla, email: [mariusz@fiskal.pl](mailto:mariusz@fiskal.pl)**

---

podatkowej (odpowiednikach polskich VAT-7 lub VAT-7K) i informacji podsumowującej VAT-UE za dany okres.

## **II uczestnik**

II uczestnik, żeby móc zastosować procedurę uproszczoną czyli WTT:

- nie może mieć siedziby lub miejsca zamieszkania w państwie UE III uczestnika (bo w przeciwnym wypadku dokonałby opodatkowanej dostawy w tym kraju członkowskim)
- stosuje wobec I uczestnika i III uczestnika numer identyfikacji podatkowej poprzedzony kodem „PL”

II uczestnik wystawia na III uczestnika fakturę VAT bez podatku VAT, zawierającą oprócz zwykłych danych dodatkowo 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) poprzedza numer identyfikacji podatkowej kodem „PL”, stosując go wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika;

4) numer identyfikacyjny stosowany na potrzeby podatku od wartości dodanej wobec II uczestnika i III uczestnika.

Obowiązki sprawozdawczo-ewidencyjne:

1) w ewidencji VAT, oprócz normalnych danych określonych w art. 109 ust. 3 ustawy VAT, wykazuje ustalone wynagrodzenie za dostawy w ramach procedury uproszczonej oraz nazwę i adres III uczestnika

2) w deklaracji VAT-7 wykazuje dane o WNT bez podatku od towarów i usług od II uczestnika i zaznacza kratkę nr 69 z opisem „art. 136 ustawy”. W deklaracji nie wykazuje się dostawy towarów na rzecz III uczestnika, ponieważ stosownie do art. 22 ust. 3 pkt 2 ustawy VAT dostawa ta nie podlega opodatkowaniu w kraju - jest wykonywana w państwie zakończenia wysyłki lub transportu,

3) w VAT-UE wykazuje dane o WNT od II uczestnika i WDT na rzecz III uczestnika zaznaczając tam kratkę „transakcja trójstronna”.

## **III uczestnik**

III uczestnik rozlicza podatek z tytułu WNT na zwykłych zasadach.

1) w ewidencji VAT wykazuje obrót z tytułu dokonanej na jej rzecz WDT oraz kwotę podatku przypadającą na tę dostawę, która u niego stanowi jednocześnie WNT, a także nazwę i adres II



**Transakcje wewnętrzne oraz z krajami trzecimi**  
**Mariusz Cieśla, email: [mariusz@fiskal.pl](mailto:mariusz@fiskal.pl)**

---

uczestnika,

2) w deklaracji podatkowej (odpowiednikach polskich VAT-7 lub VAT-7K) wykazuje dane o WNT wraz z podatkiem naliczonym i należnym w odpowiednich rubrykach

3) w składanej informacji podsumowującej wykazuje odpowiednio dane o WNT.

## **Eksport i import towarów**

W części ogólnej ustawy VAT, w art 2 pkt 7 i 8 znajdują się definicje eksportu i importu towarów. 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 cel 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.

**Transakcje wewnętrzne oraz z krajami trzecimi**  
**Mariusz Cieśla, email: [mariusz@fiskal.pl](mailto:mariusz@fiskal.pl)**

---

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 uszlachetnienia 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 uszlachetnienia 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 celną 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.

*”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 dokonującego 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*

**Transakcje wewnętrzne oraz z krajami trzecimi**  
**Mariusz Cieśla, email: [mariusz@fiskal.pl](mailto:mariusz@fiskal.pl)**

---

*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.”*

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 ostemplowanego 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 rozliczenia podatku na powyższych zasadach przed początkiem okresu rozliczeniowego, od którego będzie stosował takie rozliczenie;
- 2) rezygnacji z rozliczenia 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 zmiana 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.U.E.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 zaświadczenie 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 - ujednoliconą podstawą 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 wyprawienia. Stosownie do art. 793 ust. 2 lit. pkt. a w/w Rozporządzenia Komisji (EWG) w brzmieniu obowiązującym w czasie dokonywania dostawy towarów, urząd celny wyprawienia 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. Sąd nie dopatrył 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 aprobowującym 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 warunku 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.

*„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, przesyłając 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 przez 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 potwierdzeń 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*

**Transakcje wewnętrzne oraz z krajami trzecimi**  
**Mariusz Cieśla, email: [mariusz@fiskal.pl](mailto:mariusz@fiskal.pl)**

---

*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 Skarbowej 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. wniosł 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 wyjścia 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.*

*Przed 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 zobowiązana 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 przechodzi 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 liczącym 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. 28b ust 1 VAT, w przypadku świadczenia usług, krajem opodatkowania jest kraj, gdzie odbierający usługę podatnik 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 podlegać będą prawu kraju w którym zostaną faktycznie wykonane. Natomiast ustawodawca, w art. 83 ust. 1 pkt 21 ustawy 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 %.

### **Miejsce świadczenia usług.**

Ustawą z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z dnia 23 listopada 2009 r. Nr 192, poz. 1504) z mocą obowiązywania od 1 stycznia 2010 r. zmieniono ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z dnia 5 kwietnia 2004 r. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.). Jedną z najistotniejszych zmian mających niewątpliwie wpływ na wiele podmiotów gospodarczych jest wykreślenie art. 27 i 28 ustawy VAT i wprowadzenie nowych art. od 28a do 28o. Jest to bezpośrednia implementacja do przepisów o podatku od towarów i usług zmian wprowadzonych dyrektywą Rady Europy nr 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w zakresie miejsca świadczenia usług. Należy w tym miejscu zauważyć, iż zmiany te nie są czysto kosmetyczne, lecz wprowadzają małą rewolucję w dotychczasowym opodatkowaniu usług. Wiążą się z nimi dodatkowe obowiązki podmiotów nabywających usługi, które za obowiązywania ustawy przed nowelizacją nie były wymagane.

#### **Stan prawny do 31.12.2009 roku.**

Na początek przypomnijmy sobie jaki stan prawny dotyczący miejsca świadczenia usług mieliśmy dotychczas w ustawie o VAT. Przepisy zawarte w art. 27 i 28 zmienionej ustawy regulowały miejsce świadczenia usług, a zatem miejsce, w którym usługi należy opodatkować podatkiem od towarów i usług. W dotychczasowym stanie prawnym zasadą ogólną było, że miejscem świadczenia usługi było miejsce gdzie świadczący usługę posiada siedzibę, a w przypadku posiadania stałego miejsca prowadzenia działalności, z którego świadczy usługi - miejsce, gdzie świadczący usługę posiada stałe miejsce prowadzenia działalności. Od tej ogólnej zasady ustawodawca zastosował jednak szereg wyjątków. Wyjątki te można podzielić na parę zasadniczych grup:

- usługi związane z nieruchomościami
- usługi transportowe
- usługi niematerialne
- pozostałe usługi m.in. związane ze sportem, kulturą, nauką, edukacji, rozrywki oraz usługi podobne
- usługi elektroniczne
- usługi przesyłowe

W przypadku usług zawartych w wyjątkach, ich miejsce świadczenia uzależnione było od miejsca siedziby nabywcy oraz statusu ich odbiorcy jako podatnika w podatku VAT. Ponieważ ustawa w poprzednim brzmieniu obowiązywała długo, to wszyscy podatnicy dość dobrze poznali powyższe zasady.

#### **Stan prawny od 01.01.2010 r.**

Wykreślenie art. 27 i 28 ustawy o VAT oraz wprowadzenie art. 28a do 28o jest zupełnym odwróceniem dotychczasowej zasady generalnej. Teraz zawsze miejscem wykonania usługi jest miejsce siedziby podatnika odbiorcy usługi, choć od tej zasady istnieją oczywiście pewne wyjątki. Zasada taka została wprowadzona celem ujednoczenia systemu opodatkowania usług w całej Wspólnocie Europejskiej.

Ustawodawca na potrzeby ustalania miejsca świadczenia usług zdecydował się na

doprecyzowanie pojęcia podatnik, zamieszczając odpowiednią definicję w art. 28a pkt 1 ww ustawy. W ten sposób podmioty uznawane za podatników przez dyrektywę nr 2008/8/WE objęte zostały również w Polsce określeniem podatnika. Pozwoliło to na precyzyjne określenie miejsca wykonywania usługi w funkcji statusu jej odbiorcy. W myśl ustawy podatnikami są wszelkie podmioty, które prowadzą działalność gospodarczą na podstawie definicji tej działalności zawartej w ustawie VAT. Wyjątkiem są organy władzy publicznej oraz urzędy obsługujące 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. Drugą grupą podatników są osoby prawne, które zostały zarejestrowane dla celów podatku VAT, lecz nie prowadzą działalności gospodarczej. Na tym jednak definicja podatnika się nie kończy. Podatnikiem w celu ustalenia miejsca świadczenia usług jest również podatnik prowadzący działalność lub dokonujący transakcji nieuznawanych za podlegające opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług.

Jak wynika z powyższych definicji, w zasadzie każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą staje się podatnikiem w rozumieniu ustawy o VAT w części dotyczącej ustalenia miejsca wykonywania usług. Jest to bardzo istotne ze względu na następny artykuł, w którym zawarto ogólną zasadę ustalania miejsca świadczenia usług.

Art. 28b ust. 1 ustawy VAT stanowi, iż miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika zdefiniowanego powyżej jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania. Od tej ogólnej zasady przewidziano jednak wyjątki, które możemy zaklasyfikować do różnych grup.

Do pierwszej grupy wyjątków bezpośrednio związanej z siedzibą podatnika, należą tacy podatnicy, którzy odbierają usługi w innym miejscu niż ich siedziba lub nie posiadają siedziby w ogóle - wyjątki te zawarto w art. 28b ust. 2 i 3 ustawy VAT. W przypadku gdy usługi są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba lub stałe miejsce zamieszkania, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności. W przypadku gdy usługobiorca nie posiada siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności, miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym zwykle prowadzi on działalność lub w którym ma on miejsce zwykłego pobytu.

Druga grupa wyjątków określona została w art. 28 b ust. 4 oraz w art. 28c znowelizowanej ustawy o VAT i dotyczy sytuacji, w której usługi świadczone są dla podmiotów nie będących podatnikami w myśl definicji z art. 28a ww ustawy lub zrównanych z nimi. W przypadku świadczenia usług na rzecz nie podatników lub podatników, gdy usługi te przeznaczone są na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych lub członków stowarzyszenia miejscem świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania. Na dobrą sprawę można powiedzieć, że pozostawia się starą zasadę dotyczącą miejsca świadczenia usług dla osób nie będących podatnikami w myśl znowelizowanej ustawy. Ma to swoje uzasadnienie w chęci nie wprowadzania chaosu dla tego typu nabywców. Ciężkie do wyobrażenia było by ustalanie miejsca świadczenia usług dla konsumentów usługi poprzez odpytywanie ich o miejsce zamieszkania.

Trzecia grupa wyjątków dotyczy usług o specyficznym charakterze z uwzględnieniem statusu podmiotu, na rzecz którego usługa jest świadczona. Należą do nich usługi opisane w art. 28d do 28n znowelizowanej ustawy VAT. Zmiany te warto prześledzić przez ich porównanie ze starą wersją ustawy.

Art. 28d znowelizowanej ustawy VAT określa miejsce świadczenia usługi dla pośrednictwa na

## Transakcje wewnętrzne oraz z krajami trzecimi

Mariusz Cieśla, email: [mariusz@fiskal.pl](mailto:mariusz@fiskal.pl)

---

rzecz podmiotów nie będących podatnikami. Miejszem świadczenia usług na rzecz takich podmiotów przez pośredników działających w imieniu i na rzecz osób trzecich jest miejsce, w którym dokonywana jest podstawowa transakcja. Podobnie, choć innymi słowami, było to zdefiniowane w poprzednim brzmieniu ustawy w art. 27 ust. 5 pkt 2 lit. b z uwzględnieniem art. 27 ust. 6. Jak wynika z porównania różnic, odmiennie uregulowano tylko przypadek, gdy nabywca usługi podał swój numer NIP w innym kraju członkowskim. Zmiana ta jednak ma decydujące znaczenie, gdyż teraz niezależnie od podania takiego numeru NIP, usługa jest wykonana w miejscu wykonania podstawowej transakcji.

Zgodnie z art. 28e miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomościami, w tym usług świadczonych przez rzeczoznawców, pośredników w obrocie nieruchomościami, usług zakwaterowania w hotelach lub obiektach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, użytkowania i używania nieruchomości oraz usług przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak usługi architektów i nadzoru budowlanego, jest miejsce położenia nieruchomości. Jak łatwo zauważyć, jest to odpowiednik wykreślonego art. 27 ust. 2 pkt 1 poprzedniego brzmienia ustawy. Został on jednak poszerzony o dodatkowy zakres usług. Dodano do niego wykonywanie usług zakwaterowania w hotelach lub obiektach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi oraz użytkowania i używania nieruchomości. W art. 28e wskazano również, że przepis ten obejmuje usługi wszystkich rzeczoznawców, jeżeli tylko te usługi związane są z nieruchomością.

Art. 28f zmienionej ustawy VAT traktuje o miejscu wykonywania usług w przypadku transportu. W myśl art. 28f ust. 1 ww ustawy miejscem świadczenia usług transportu pasażerów jest miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości. Jest to odpowiednik starego brzmienia art. 27 ust. 2 pkt 2 ustawy VAT, w którym dla wszystkich usług transportowych w takim sam sposób określano miejsce wykonania usługi z wyjątkami zawartymi w art. 28 ustawy VAT przed nowelizacją. Sprowadza się on do opodatkowania usług transportu osób do państw, w których transport jest wykonywany.

W nowelizacji ustawodawca różnicuje miejsce wykonania usług transportu towaru na rzecz podmiotów niebędących podatnikami. Na podstawie art. 28f ust. 2 oraz 3 miejscem świadczenia usług transportu towarów na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości chyba, że rozpoczęcie i zakończenie ma miejsce odpowiednio na terytorium dwóch różnych państw członkowskich, wtedy miejscem tym jest miejsce, gdzie transport towarów się rozpoczyna. Utrzymano tym samym dla przypadku transportu wewnątrzspółnotowego zasadę z art. 28 ust. 1 i 3 poprzedniego brzmienia ustawy.

Następny przepis wprowadzony nowelizacją, tj. art. 28g ust. 1 i ust. 2 dotyczy usług kultury, sztuki, nauki, edukacji, rozrywki oraz im podobnych. Nowelizacja rozgranicza charakter tych usług na wstęp na imprezy związane z tymi usługami oraz na wykonywanie tych usług w sposób bezpośredni. W ten sposób zarysowuje się wyraźna różnica w zakresie usuniętego przepisu art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a poprzedniego brzmienia ustawy VAT. Obejmował on bowiem tylko i wyłącznie bezpośrednio wykonywanie usług tego typu, nie mówiąc nic o wstępach na imprezy i odbiorcach usługi. Teraz miejscem świadczenia usług wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych związanych z usługami wstępu na te imprezy, świadczonych na rzecz podatnika, jest miejsce, w którym te imprezy faktycznie się odbywają. Przepis ten wprowadzono w celu zapewnienia stosowania jednakowego miejsca wykonania tego typu usług bez względu na status podmiotu je odbierającego. Bez tego przepisu, wstęp na imprezy dla podatnika byłby wykonywany

w miejscu właściwym dla jego siedziby, co wprowadzało by ogromny chaos. Natomiast miejscem świadczenia usług w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz podobnych usług, takich jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych do tych usług, w tym świadczenia usług przez organizatorów usług w tych dziedzinach, świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, jest miejsce, w którym ta działalność faktycznie jest wykonywana.

Następny znowelizowany przepis art. 28h ustawy VAT dotyczy wykonywania usług transportowych i wyceny rzeczowego majątku ruchomego oraz usług na rzeczowym majątku ruchomym na rzecz podmiotów nie będących podatnikami. W przypadku świadczenia ww usług miejscem ich świadczenia jest miejsce, w którym usługi są faktycznie wykonywane. Odpowiada on starym przepisom art. 27 ust 2 pkt 3 lit. b i c ustawy VAT.

Według art. 28i ust. 1 znowelizowanej ustawy VAT miejscem świadczenia usług restauracyjnych i cateringowych jest miejsce, w którym usługi są faktycznie wykonywane, z zastrzeżeniem ust. 2, który obejmuje przypadek wykonywania tych usług na pokładach statków, statków powietrznych lub pociągów podczas części transportu pasażerów wykonanej na terytorium Wspólnoty. Wtedy miejscem świadczenia usług jest miejsce rozpoczęcia transportu pasażerów. Przepis ten nie ma odpowiednika w starej wersji ustawy VAT. Dotychczas stosowano ogólną zasadę dotyczącą wykonywania tego typu usług, czyli miejscem jej wykonania była siedziba usługodawcy. Po nowelizacji decyduje o tym miejsce rzeczywistego wykonywania usługi restauracyjnej i cateringowej.

W art. 28j znowelizowanej ustawy VAT zdefiniowano usługi krótkoterminowego wynajmu środków transportu oraz wprowadzono szczególną zasadę w odniesieniu do miejsca ich świadczenia. Miejscem świadczenia usług krótkoterminowego wynajmu środków transportu jest miejsce, w którym te środki transportu są rzeczywiście oddawane do dyspozycji usługobiorcy niezależnie od statusu usługobiorcy. Natomiast pojęcie krótkoterminowy zostało zdefiniowane jako ciągle posiadanie lub korzystanie ze środka transportu przez okres nieprzekraczający trzydziestu dni, a w przypadku jednostek pływających, okres nieprzekraczający dziewięćdziesięciu dni. Na gruncie poprzedniego brzmienia ustawy uznawano, że wynajem środków transportu był zgodnie z zasadą ogólną, świadczony w miejscu, gdzie dostawca ma swoją siedzibę.

W art. 28k zmienionej ustawy VAT ustalono miejsce świadczenia usług elektronicznych świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu na terytorium Wspólnoty, przez podatnika, który posiada siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczy te usługi, poza terytorium Wspólnoty, a w przypadku braku takiej siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności, posiada zwykłe miejsce prowadzenia działalności lub miejsce zwykłego pobytu poza terytorium Wspólnoty, jest miejsce, gdzie podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu. Utrzymano zatem zasadę z art. 27 ust. 5 starego brzmienia ustawy. Przepis ten gwarantuje opodatkowanie usług elektronicznych świadczonych przez podmioty spoza UE na terytorium UE na rzecz konsumentów.

Na podstawie art. 28l znowelizowanej ustawy VAT miejscem świadczenia usług niematerialnych i niektórych innych na rzecz podmiotów nie będących podatnikami spoza UE jest miejsce, gdzie podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu. Przenosi to obowiązek podatkowy poza teren UE.

Katalog usług jest lekko zmodyfikowanym katalogiem usług z art. 27 ust. 4 starego brzmienia ustawy VAT. Są to następujące usługi:

- 1) sprzedaży praw lub udzielania licencji i sublicencji, przeniesienia lub cesji praw autorskich,

patentów, praw do znaków fabrycznych, handlowych, oddania do używania wspólnego znaku towarowego albo wspólnego znaku towarowego gwarancyjnego, albo innych pokrewnych praw,

2) reklamy.

3) doradczych, inżynierskich, prawniczych, księgowych oraz podobnych usług, w tym w szczególności usług:

a) doradztwa w zakresie sprzętu komputerowego (PKWiU 72.1),

b) doradztwa w zakresie programowania (PKWiU 72.2),

c) prawniczych, rachunkowo-księgowych, badania rynków i opinii publicznej, doradztwa w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania (PKWiU 74.1),

d) architektonicznych i inżynierskich (PKWiU 74.2) - z zastrzeżeniem art. 28e,

e) w zakresie badań i analiz technicznych (PKWiU 74.3),

4) przetwarzania danych, dostarczania informacji oraz usług tłumaczeń,

5) bankowych, finansowych, ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych, z wyjątkiem wynajmu sejfów przez banki,

6) dostarczania (oddelegowania) personelu,

7) wynajmu, dzierżawy lub innych o podobnym charakterze, których przedmiotem są rzeczy ruchome, z wyjątkiem środków transportu, za które uznaje się również przyczepy i naczepy oraz wagony kolejowe,

8) telekomunikacyjnych,

9) nadawczych radiowych i telewizyjnych,

10) elektronicznych,

11) polegających na zapewnieniu dostępu do systemów gazowych lub elektroenergetycznych,

12) przesyłowych:

a) gazu w systemie gazowym,

b) energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym,

13) bezpośrednio związanych z usługami, o których mowa w pkt 11 i 12,

14) polegających na zobowiązaniu się do powstrzymania się od dokonania czynności lub

posługiwania się prawem, o których mowa w pkt 1-13

Art. 28m dotyczy świadczenia usług telekomunikacyjnych oraz usług nadawczych radiowych i telewizyjnych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami z terenu UE, przez podatnika spoza UE. W tym przypadku miejscem wykonania usługi jest miejsce siedziby odbiorcy tej usługi. Jest to konstrukcja podobna do tej ze starej wersji ustawy zawartej w art. 27 ust. 6.

Na koniec w art. 28n znowelizowanej ustawy VAT określano miejsce świadczenia dla usług turystyki. Zgodnie z tym przepisem pojedyncza usługa podlega opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym biuro podróży ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczy usługi. Nie zmieniło to zatem sposobu ustalania miejsca świadczenia tych usług w stosunku do stanu sprzed nowelizacji ustawy.

Natomiast ostatni z nowelizowanych przepisów, art. 28o zaktualizowanej ustawy VAT, dotyczy przeniesienia treści upoważnienia dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych z art. 28 ust. 9 starego brzmienia ustawy VAT do wydawania rozporządzeń wykonawczych.

W art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług zawarto dodatkowo prawo podatników do zawiadomienia naczelnika właściwego urzędu skarbowego o zamiarze wykonywania czynności objętych art. 28a do 28n już od 01 grudnia 2009 roku. Zgłoszenie takie zostanie jednak potwierdzone dopiero od 01 stycznia 2010 roku. Umożliwi to jednak firmom, które są odbiorcami i sprzedawcami usług objętych nowelizacją, działanie w tym zakresie od dnia 01 stycznia 2010 r.

## **Usługi targowe**

Usługi organizacji targów oraz usługi z nimi powiązane wydają się być na tyle skomplikowane dla ustawodawców, że przez długi okres nie znalazły tak naprawdę jednoznacznych uregulowań ustawowych. Problem ten widać szczególnie dzisiaj, w zasadzie w przeddzień wejścia w życie zmian ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.). Oczywiście, każdy z nas jest w stanie wskazać przepisy ww ustawy (nowej, starszej i jeszcze starszej wersji), które w swej treści zawierają usługi organizacji targów i wystaw oraz tak zwane usługi pomocnicze do tych usług. Czy jednak przepisy te jednoznacznie definiują nam samo pojęcie tych usług? Czy jednoznacznie określają miejsce opodatkowania usług wykonywanych przez różne podmioty rynku organizacji targów i wystaw? Czy dobrze różnicują opodatkowanie ze względu na odbiorcę usług?

### **Usługi targowe i wystawowe oraz usługi pomocnicze do tych usług – próba definicji.**

W ustawie o VAT nie znajdziemy definicji usług organizacji targów i wystaw oraz usług pomocniczych. Również sama Dyrektywa 112 nie wyjaśnia nam tego pojęcia. Natomiast z konstrukcji przepisów polskich, zwłaszcza wchodzących od 01.01.2011 roku wynika, iż ustawodawca podzielił te usługi na dwa rodzaje: usługi wstępu na targi i wystawy wraz z usługami pomocniczymi oraz usługi organizacji targów i wystaw wraz z usługami pomocniczymi.

Głównym i zasadniczym problemem związanym z opodatkowaniem usług organizacji targów i wystaw oraz usług pomocniczych jest ich złożoność. Można powiedzieć, że złożoność tych usług jest wielopłaszczyznowa. Dla celów niniejszego wykładu rozróżniłem trzy płaszczyzny złożoności usług organizacji targów i wystaw.

#### **I. Podzielone ze względu na charakter podmiotu wykonującego:**

1.organizator targów i wystaw we własnych obiektach – podmiot wykonujący posiada nieruchomości wystawowe, które udostępnia wystawcom. Usługa ta może zawierać w sobie zabudowę stoisk lub inne usługi towarzyszące takie jak np. organizację zakwaterowania.

2.organizator targów i wystaw w obiektach innych podmiotów – podmiot wykonujący wynajmuje stoiska od innych podmiotów, zabudowuje je lub nie. Może również świadczyć inne usługi dodatkowe jak wyżej.

3.wykonawca zabudowy stoisk – podmiot wykonujący usługi świadczy tylko usługę zabudowy powierzchni wystawienniczych.

4.pozostałe podmioty świadczące specyficzne usługi pomocnicze np. Ochrona, zakwaterowanie, catering, sprzątnięcie.

#### **II. Podzielone ze względu na charakter odbiorcy**

##### **1. zwiedzający**

a) podmiot będący płatnikiem podatku od towarów i usług



b) podmiot nie będący płatnikiem podatku od towarów i usług

2. wystawca

a) podmiot będący płatnikiem podatku od towarów i usług

b) podmiot nie będący płatnikiem podatku od towarów i usług

III. Podzielone ze względu na miejsce wykonania usługi

1. usługa wykonana w Polsce

2. usługa wykonana w krajach UE

3. usługa wykonana w krajach nie należących do UE

Opodatkowanie usług targowych i wystawowych oraz usług pomocniczych do tych usług do 2010 roku.

Do 01.01.2010 roku ustawa o VAT regulowała usługi organizacji targów i wystaw oraz usługi pomocnicze w art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a).

„Art. 27. (...)

2. W przypadku świadczenia:

(...)

3) usług:

a) w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz usług podobnych do tych usług, takich jak targi i wystawy, a także usług pomocniczych do tych usług,

(...)

miejszem świadczenia usług jest miejsce, gdzie usługi są faktycznie świadczone, z zastrzeżeniem art. 28.”

Opodatkowaniu w miejscu faktycznego świadczenia usług podlegały wszystkie usługi z dziedziny targów i wystaw lub usługi pomocnicze do tych usług. W tym przypadku bez znaczenia pozostawał fakt, czy odbiorca usługi był podatnikiem VAT, czy był on spoza UE, czy też z kraju UE.

Pozostałe podmioty działające na tym rynku, czyli sklasyfikowane w grupie I pkt 3 i 4 nie świadczyły usług objętych tym przepisem. W związku z tym istotne dla opodatkowania było określenie wykonywanych usług na bazie klasyfikacji statystycznej. Ogólną zasadą przyjętą przez organy skarbowe było to, iż usługa wiodąca określana na podstawie jej numeru PKWiU decydowała o tym, w jaki sposób i gdzie wykonanie usługi miało podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT.

Rodzi to jednak szerokie konsekwencje na gruncie konkurencyjności usług tego typu w stosunku do innych krajów uznających takie usługi za usługi reklamowe. Nabywca usługi w Polsce musiał zapłacić polski podatek VAT, który miał prawo ostatecznie odzyskać, lecz w specjalnej, długiej procedurze. Dlatego też środowisko organizatorów targów wystąpiło o interpretację w kwestii traktowania usług targowych jako usług reklamy.

W praktyce podatkowej jeszcze inaczej traktowana była usługa polegająca na zabudowie stoisk dla podatnika VAT spoza Polski. Rozpoznawano ją najczęściej jako usługę wynajmu, dzierżawy lub inną o podobnym charakterze, której przedmiotem były rzeczy ruchome zgodnie z art. 27 ust. 4 pkt 6 ustawy o VAT w powiązaniu z art. 27 ust. 3 ww ustawy w brzmieniu do końca 2009 roku. Mogła ona być w ten sposób klasyfikowana, ponieważ wykonawca wykonując usługę zabudowy stoiska ze swoich materiałów, nie odsprzedawał ich odbiorcy lecz udostępniał czasowo.

„Art. 27 (...)

3. W przypadku gdy usługi, o których mowa w ust. 4, są świadczone na rzecz:

1) osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, posiadających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium państwa trzeciego lub

2) podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Wspólnoty, ale w kraju innym niż kraj świadczącego usługę

- miejscem świadczenia tych usług jest miejsce, gdzie nabywca usługi posiada siedzibę, stałe miejsce prowadzenia działalności, dla którego dana usługa jest świadczona, a w przypadku braku stałego miejsca prowadzenia działalności, stały adres lub miejsce zamieszkania.

4. Przepis ust. 3 stosuje się do usług:

(...)

6) wynajmu, dzierżawy lub innych o podobnym charakterze, których przedmiotem są rzeczy ruchome, z wyjątkiem środków transportu;”

Podatek VAT był odprowadzany w kraju nabywcy usługi, natomiast w Polsce usługa nie podlegała opodatkowaniu.

Jeżeli usługa zabudowy realizowana była na materiale powierzonym, zastosowanie znajdował art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. d) ww ustawy i usługa musiała zostać opodatkowana w miejscu faktycznego jej świadczenia.

„Art. 27. (...)

2. W przypadku świadczenia:

(...)

d) na ruchomym majątku rzeczowym

miejszem świadczenia usług jest miejsce, gdzie usługi są faktycznie świadczone, z zastrzeżeniem art. 28.”

Opodatkowanie usług targowych i wystawowych oraz usług pomocniczych do tych usług w 2010 roku.

Ten stan rzeczy został zmieniony pod koniec 2009 roku pod wpływem zmian w 112 Dyrektywie. Omawiana zmiana wynika ze znanej już chyba wszystkim ustawy z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2009 r. Nr 195, poz. 1504). Ustawa ta wprowadziła nowe pojęcie podatnika, określiła ogólną zasadę miejsca opodatkowania usług transgranicznych jako miejsca siedziby nabywcy usługi oraz co jest najbardziej istotne dla naszych rozważań, ustala pewne wyjątki od zasady ogólnej dotyczące usług organizacji targów i wystaw.

Spójrzmy zatem na stan ustawy w tym zakresie obowiązujący do 31.12.2010 roku.

Art. 1 pkt 7) ww ustawy zmieniającej wprowadził do ustawy o VAT nowy art. 28g, który w dwóch ustępach porusza kwestie wstępu oraz organizacji targów i wystaw wraz z usługami pomocniczymi.

Przepisem art. 2 ustawy zmieniającej, na okres do 31.12.2010 roku odsunięto w czasie zasady stosowane w art. 28g zastępując je przepisem przejściowym dotyczącym wszystkich usług związanych z organizacją targów i wystaw. W okresie do dnia 31 grudnia 2010 r. w przypadku świadczenia usług w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz podobnych usług, takich jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych do tych usług, w tym świadczenia usług przez organizatorów usług w tych dziedzinach, miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie usługi są faktycznie świadczone. Zatem do końca 2010 roku opodatkowanie interesujących nas usług odbywa się w miejscu ich faktycznego świadczenia.

Opodatkowanie usług targowych i wystawowych oraz usług pomocniczych do tych usług w 2011 roku.

Sytuacja zmieniła się od 01.01.2011 roku, gdyż w życie wszedł przepis art. 28g ustawy o VAT w nowym brzmieniu zgodnie z art. 8 pkt 2 ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług. W art. 28g ust. 1 znowelizowanej ustawy VAT określono, że miejscem świadczenia usług wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych związanych z usługami wstępu na te imprezy, świadczonych na rzecz podatnika, jest miejsce, w którym te imprezy faktycznie się odbywają. Natomiast w art. 28g ust. 2 znowelizowanej ustawy o VAT stwierdzono, iż miejscem świadczenia usług w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz podobnych usług, takich jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych do tych usług, w tym świadczenia usług przez organizatorów usług w tych dziedzinach, świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, jest miejsce, w którym ta działalność faktycznie jest wykonywana.

Wynika z tego, że wyraźnie rozgraniczono wstęp na targi i wystawy od ich organizacji i rozdzielono te usługi pod względem statusu nabywcy.

Inne możliwe konfiguracje usług z podmiotem, na rzecz którego świadczone są usługi nie

wymienione w przepisie szczególnym to:

1. wstęp na targi i wystawy dla nie podatników

2. organizacja targów i wystaw dla podatników

W powyższych przypadkach zastosowanie będą miały zasady ogólne usług transgranicznych czyli w przypadku pierwszym miejscem ich świadczenia jest miejsce siedziby usługodawcy, natomiast w przypadku drugim usługobiorcy.

Takie uregulowanie prawne oznacza pewne komplikacje nieprzewidziane prawdopodobnie przez ustawodawców. W przypadku usługi wstępu na targi i wystawy świadczonej dla podmiotu nie będącego podatnikiem w rozumieniu art. 28a znowelizowanej ustawy o VAT miejscem świadczenia jest miejsce siedziby usługodawcy zgodnie z ogólną zasadą art. 28c ust. 1 ww ustawy. Natomiast gdy odbiorca tej usługi jest podatnikiem - miejscem świadczenia jest miejsce, w którym te imprezy faktycznie się odbywają. W sytuacji polskiego podmiotu organizującego targi w innym kraju UE może się okazać, że dla sprzedaży biletów trzeba będzie stosować dwie zasady na raz w zależności od charakteru nabywcy biletu. Dla podatnika usługodawca musi stosować stawkę podatkową kraju, w którym impreza się odbywa, natomiast dla nie podatnika polską stawkę VAT. Rodzi to komplikacje nie tylko natury podatkowej, ale również informatycznej i organizacyjnej. Powoduje to zróżnicowanie cen brutto biletów wstępu w zależności od statusu nabywcy. System informatyczny obsługujący wystawianie biletów wstępu na imprezy musi być na to przygotowany. Oczywiście jest to tak naprawdę sytuacja hipotetyczna i w praktyce niewystępująca.

Jeśli chodzi o interesujące nas usługi, które nie są wstępem, gdy nabywca nie jest podatnikiem w rozumieniu art. 28a znowelizowanej ustawy o VAT miejscem ich świadczenia jest miejsce, w którym ta działalność faktycznie jest wykonywana. Przepis ten nie reguluje sytuacji świadczenia takich usług dla podmiotów będących podatnikami, zatem w tym przypadku należy sięgnąć do przepisów ogólnych i stwierdzić, że usługi takie opodatkowane będą w miejscu siedziby usługobiorcy na podstawie znanego już przepisu ogólnego art. 28b znowelizowanej ustawy o VAT z jej wyjątkami.

### **Problem, podwójnego opodatkowania.**

Z informacji napływających z niektórych państw UE wynika, iż nie wszystkie z nich odczytują nową treść Dyrektywy 112 jako zmianę sytuacji usługodawców przedmiotowych usług. Oznacza to, iż w przypadku braku harmonizacji przepisów krajowych w tych państwach, mogłoby to spowodować podwójne opodatkowanie pewnych usług. Przykładem takich krajów są Niemcy oraz Francja, dla których usługi targów i wystaw zawsze były związane z nieruchomościami, zatem musiały zostać każdorazowo opodatkowane w tych krajach według ich stawki VAT. Niesie to za sobą daleko idące konsekwencje podatkowe dla podmiotów polskich działających w dziedzinie usług targowych w powyższych krajach. W przypadku nabycia usług targowych otrzymają one od swych kontrahentów faktury z naliczonym podatkiem VAT. Natomiast zgodnie z polskimi przepisami, podmioty nabywające usługi powinny rozpoznać u siebie import usług. Usługi te nabywcy muszą opodatkować na zasadzie reverse charge mechanism również w Polsce. W ten sposób usługa taka byłaby dwa razy opodatkowana podatkiem VAT.

### **Usługi organizacji targów jako reklama.**

Co mogłoby być antidotum na tego typu sytuacje? Najlepszym rozwiązaniem byłoby zdefiniowanie usług organizacji targów i wystaw oraz usług pomocniczych jako usługi reklamowe. Próby takie branża organizatorów targów i wystaw podejmowała już od momentu wejścia Polski do UE. Niestety interpretacje organów skarbowych oraz odpowiedź Ministra Finansów na interpelację poselską pana posła Dariusza Lipińskiego wskazują jednoznacznie, że nie ma takiej woli wśród czynników ustawodawczych.

W związku z tym, po zaskarżeniu kilku interpretacji dotyczących tego problemu WSA zawiesza w tej chwili wszystkie postępowania w podobnych sprawach (np. I SA/Sz 126/10 - Postanowienie WSA w Szczecinie z dnia 2010-04-21). Jest to związane z postanowieniem z dnia 26 października 2009 r. o sygn. akt I SA/Po 720/09, w którym Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu przedstawił Trybunałowi Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich zapytanie prejudycjalne dotyczące tej kwestii. Do czasu rozstrzygnięcia tego problemu prawnego przez ETS nie można usług organizacji targów traktować jako usług reklamy.

W przypadku, gdyby jednak ETS wypowiedział się pozytywnie na ten temat, a są ku temu bardzo duże szanse, opodatkowanie usług organizacji targów i wystaw oraz usług do nich pomocniczych korzystałoby w pełni z mechanizmu samo obliczania podatku VAT przez nabywcę.

Poniżej treść postanowienia.

*„I SA/Po 720/09 - Postanowienie WSA w Poznaniu*

*Data orzeczenia 2009-10-26*

*Data wpływu 2009-08-06*

*Sąd Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu*

*Sędziowie Małgorzata Bejgerowska /przewodniczący/*

*Roman Wiatrowski /sprawozdawca/*

*Stanisław Małek*

*(...)*

*Sentencja*

*Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Małgorzata Bejgerowska Sędziowie NSA Stanisław Małek WSA Roman Wiatrowski (spr.) Protokolant: st. sekr. sąd. Ewa Szydłowska po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 26 października 2009 r. sprawy ze skargi "A" Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Spółka komandytowa w P. na interpretację indywidualną Ministra Finansów - działającego przez organ upoważniony do wydania interpretacji - Dyrektora Izby Skarbowej w P. z dnia [...], nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług postanawia: 1. Na podstawie art. 234 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską skierować do Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich następujące pytanie*

*prejudycjalne dotyczące wykładni przepisów prawa wspólnotowego: a) czy unormowania wynikające z art.52 lit.a) Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (publ. Dz.U.UE.L.06.347.1 ze zm.; dalej Dyrektywa 112) - należy interpretować w ten sposób, że usługi czasowego udostępniania stoisk wystawowych i targowych klientom prezentującym swoją ofertę na targach i wystawach należy zaliczyć do wymienionych w tych przepisach usług pomocniczych do usług targów i wystaw, tj. podobnych do działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej, które opodatkowane są w miejscu ich faktycznego świadczenia, b) czy też należy przyjąć, iż są to usługi reklamy opodatkowane w miejscu, gdzie usługobiorca posiada stałą siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego świadczone są usługi lub, w przypadku ich braku, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu stosownie do art.56 ust.1 lit.b Dyrektywy 112, - przy przyjęciu założenia, że usługi te dotyczą czasowego udostępniania stoisk klientom prezentującym swoją ofertę na targach i wystawach, które zazwyczaj poprzedza sporządzenie projektu i wizualizacji stoiska oraz ewentualny transport elementów stoiska i jego montaż w miejscu organizacji targów lub wystawy, a klienci usługodawcy wystawiający swoje towary lub usługi, uiszczają odrębnie organizatorowi danej imprezy opłaty za samą możliwość udziału w targach czy w wystawie, które obejmują koszty mediów, infrastruktury targowej, obsługi medialnej itp. Za wystrój i budowę własnego stoiska odpowiada każdy wystawca samodzielnie i w tym zakresie korzysta on z przedmiotowych, wymagających wykładni, usług. Za wstęp na targi i wystawy ich organizatorzy pobierają od zwiedzających osobne opłaty, które przypadają organizatorowi imprezy, a nie usługodawcy. 2. zawiesić postępowanie w sprawie. /-/ R. Wiatrowski /-/ M. Bejgerowska /-/ St. Małek*

#### *Uzasadnienie*

##### *I Dotychczasowy stan sprawy*

*1.1. Wnioskiem z dnia [...] I.M.G. S. Z O. O. S.K. (zwana dalej Spółką, w trybie art. 14b§1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (j.t. Dz.U. z 2005r. Nr 8, poz. 60 z późn.zm.) złożyła wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.nr 54, poz. 535 ze zm.; zwana dalej ustawą o VAT) w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie ustalenia miejsca świadczenia usług wynajmu stoisk na targach i wystawach oraz ustalenia miejsca świadczenia usług świadczonych przez podwykonawców.*

*Spółka jest zarejestrowana w Polsce jako podatnik czynny podatku od towarów i usług. Zamierza podjąć działalność gospodarczą w zakresie czasowego udostępniania stoisk wystawowych i targowych klientom prezentującym swoją ofertę na targach i wystawach. Z uwagi na konieczność uwzględniania każdorazowo indywidualnych wymagań klienta, w szczególności co do wyglądu i funkcjonalności stoiska, udostępnianie stoisk poprzedzane będzie z reguły sporządzeniem projektu i wizualizacji stoiska, a także ewentualnie transportem elementów stoiska i jego montażem w miejscu organizacji targów lub wystawy. Usługi wynajmu stoisk targowych świadczone będą głównie na rzecz kontrahentów zagranicznych (podmioty mające siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Wspólnoty lub na terytorium państw trzecich). Wnioskodawca nie wyklucza również świadczenia usług na rzecz podmiotów krajowych. Stoiska targowe udostępniane będą najemcom zarówno na terytorium Polski, jak i na terytorium państw członkowskich Unii Europejskiej, także na terenie państw trzecich. Wraz z rozwiązaniem umowy dotyczącej udostępnienia stoiska klient Spółki zobowiązany będzie niezwłocznie zwrócić mu przedmiot tej umowy, czyli stoisko. Klienci*

*Spółki wystawiający swoje towary lub usługi, uiszczają organizatorowi danej imprezy opłaty za możliwość udziału w targach czy w wystawie. Opłaty te obejmują w szczególności koszty mediów, koszty infrastruktury targowej, koszty obsługi medialnej itp. Natomiast za wystrój i budowę własnego stoiska odpowiada każdy wystawca samodzielnie i w tym zakresie korzysta on z usług Spółki. Ponadto za wstęp na część imprez targowych i wystawowych organizatorzy pobierają od zwiedzających opłaty, przy czym wpływy z tego tytułu przypadają w całości organizatorowi danej imprezy. Spółka korzystać będzie przy wykonywaniu swoich usług z usług świadczonych przez podwykonawców będących podatnikami podatku od towarów i usług zarejestrowanymi jako podatnicy czynni. Podmioty te wykonywać będą na jej rzecz czynności takie jak: wykonanie poszczególnych elementów stoiska, zaprojektowanie części lub całego stoiska, pakowanie, rozpakowywanie elementów stoiska a także ich montaż i demontaż.*

*Spółka zadała następujące pytania:*

*1. Gdzie w świetle przepisów ustawy o VAT znajdować się będzie miejsce świadczenia opisanych usług wykonywanych przez Spółkę i na jakiej podstawie prawnej (na podstawie którego przepisu ustawy o podatku od towarów i usług) należy to miejsce ustalić?*

*2. Gdzie w świetle przepisów ustawy o VAT znajdować się będzie miejsce świadczenia opisanych usług wykonywanych na rzecz Spółki przez jej podwykonawców i na jakiej podstawie prawnej (na podstawie którego przepisu ustawy o podatku od towarów i usług) należy to miejsce ustalić?*

*Zdaniem Spółki, w przypadku świadczenia przez nią usług na rzecz osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, posiadających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium państwa trzeciego, lub podatników podatku VAT mających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Wspólnoty, ale w kraju innym niż Polska miejscem świadczenia tych usług będzie miejsce, gdzie nabywca usługi posiada siedzibę, stałe miejsce prowadzenia działalności, dla którego dana usługa jest świadczona, a w przypadku braku stałego miejsca prowadzenia działalności, stały adres lub miejsce zamieszkania. Podstawą prawną jest w tym wypadku art. 27 ust. 3 w związku z ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT.*

*W przypadku świadczenia takich usług na rzecz innych podmiotów - miejscem świadczenia tych usług będzie Polska. Podstawą prawną jest w tym wypadku art. 27 ust.1 ustawy o VAT. Zdaniem Spółki świadczone przez nią usługi zakwalifikować należy jako usługi reklamy w rozumieniu art. 27 ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT.*

*Spółka wskazała, iż możliwa jest również inna wykładnia przepisów, w myśl której wykonywane przez nią usługi należy zakwalifikować do usług wynajmu, dzierżawy lub innych o podobnym charakterze, których przedmiotem są rzeczy ruchome, z wyjątkiem środków transportu (art. 27 ust. 4 pkt 6 ustawy o VAT). Wskazywać na to mogłyby fizyczne cechy głównego świadczenia Spółki, które polegają właśnie na odpłatnym udostępnianiu stoisk, czyli na ich wynajmowaniu lub wydzierżawianiu. Stoiska te są przy tym rzeczami ruchomymi. Zgodnie z przyjętym w orzecznictwie poglądem, o charakterze usługi złożonej z różnych składników przesądza charakter świadczenia głównego.*

*W odniesieniu natomiast do drugiego pytania, Spółka stwierdziła, że miejscem świadczenia usług wykonywanych na jej rzecz przez jej podwykonawców będzie terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zgodnie z art. 27 ust.1 ustawy o VAT.*

*W ocenie Spółki nie znajdują w tym zakresie zastosowania żadne reguły szczególne określenia miejsca świadczenia.*

*1.2 W wydanej w dniu [...] interpretacji indywidualnej Dyrektor Izby Skarbowej w P. - działając w imieniu Ministra Finansów - uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe.*

*W interpretacji wskazano, iż miejscem świadczenia wykonywanych przez Spółkę usług wynajmu stoisk targowych (stoiska targowe udostępniane będą zarówno na terytorium kraju, jak i poza nim), zgodnie z art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a ustawy o VAT, będzie miejsce gdzie usługi są faktycznie świadczone. Natomiast miejscem świadczenia usług wykonywanych przez podwykonawców Spółki, w myśl art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. d ustawy, będzie terytorium kraju.*

*W uzasadnieniu interpretacji odwołując się do definicji zawartej w Encyklopedii PWN (Wydawnictwo Naukowe PWN SA, strona internetowa <http://encyklopedia.pwn.pl>), uznano, że reklama to rodzaj komunikowania perswazyjnego, obejmujący techniki i działania podejmowane w celu zwrócenia uwagi na produkt, usługę lub ideę. Czynności wykonywane przez Wnioskodawcę nie stanowią rodzaju komunikowania perswazyjnego, są to bowiem działania polegające na przygotowaniu stoiska wystawienniczego, jego aranżacji i zabudowy. W myśl art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a ustawy o VAT, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 grudnia 2008 r., w przypadku świadczenia usług w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz usług podobnych do tych usług, takich jak targi i wystawy, a także usług pomocniczych do tych usług - miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie usługi są faktycznie świadczone. Powołany przepis, w ocenie organu podatkowego, potwierdza jedną z zasad wynikających z przepisów Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L 2006.347.1 ze zm.; dalej powoływana jako Dyrektywa 112), iż miejscem opodatkowania każdego świadczenia usług co do zasady powinno być miejsce rzeczywistej konsumpcji.*

*1.3 W odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, do którego Spółka wezwała organ podatkowy zarzucając mu naruszenie przepisów prawa materialnego, Dyrektor Izby Skarbowej w P. w piśmie z dnia[...] stwierdził brak podstaw do zmiany interpretacji indywidualnej w przedmiotowej sprawie.*

*Na powyższą interpretację z dnia [...] Spółka złożyła skargę do Sadu Administracyjnego .*

*1.4 W skardze strona postawiła zaskarżonej interpretacji naruszenie:*

*1. art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a) i d), ust. 2 pkt 1 i 2 oraz ust. 4 pkt 2 ewentualnie pkt 6 ustawy o VAT,*

*2. art. 52 lit. a) oraz art. 56 ust. 1 lit. b) ewentualnie lit. g) Dyrektywy 112,*

*3. art. 2, art. 7, art. 91 ust. 1, ust. 2 i ust. 3 oraz art. 217 Konstytucji RP*

*zasad wynikających z orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości - orzeczeń:*

*1) z dnia 17 listopada 1993 r. w sprawie C-68/92 Komisja v. Francja,*

*2) z dnia 17 listopada 1993 r. w sprawie C-69/92 Komisja v. Luksemburg,*

*3) z dnia 17 listopada 1993 r. w sprawie C-73/92 Komisja v. Hiszpania,*



4) z dnia 9 marca 2006 r. w sprawie C-114/05 *Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie v. Gillan Beach Ltd*;

5) z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-327/94 *Jürgen Dudda v. Finanzgericht Bergisch Gladbach*.

poprzez błędną wykładnię i uznanie w jej wyniku, iż:

\* usługi, które skarżąca ma zamiar wykonywać na rzecz osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, posiadających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium państwa trzeciego lub na rzecz podatników podatku VAT mających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Wspólnoty, ale w kraju innym niż Polska, należy zaliczyć do kategorii usług w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz usług podobnych do tych usług, takich jak targi i wystawy, a także usług pomocniczych do tych usług i opodatkować w miejscu ich faktycznego świadczenia oraz

\* usługi, które ewentualnie będą świadczyć na rzecz skarżącej jej podwykonawcy należy zaliczyć do kategorii usług na ruchomym majątku rzeczowym i opodatkować w miejscu ich faktycznego świadczenia.

W uzasadnieniu skargi Spółka podniosła, że zakres spornych usług należy odtworzyć poprzez odwołanie do doktryny i orzecznictwa, w szczególności orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Spółka zauważa, że w sprawie kwalifikowania usług, jako usług reklamy można obecnie mówić o wykształceniu się jednolitej linii orzeczniczej. W sprawach C-68/92 (*Komisja ca Francji*), C-73/92 (*Komisja ca Hiszpanii*) oraz C-69/92 (*Komisja ca Luksemburgowi*) Trybunał jednoznacznie wskazał, iż do zakresu tych usług oprócz działań tradycyjnie uważanych za promocję czy reklamę, należy kwalifikować także inne czynności i zdarzenia, nawet jeśli samodzielnie nie zawierają treści reklamowych, jeżeli podjęte są w celu lub w związku z kampanią reklamową lub informacyjną. Decydujący charakter przy kwalifikowaniu usług powinien mieć więc związek ich zamówienia z działaniami reklamowymi.

Spółka uważa, że w ocenie ETS, dla uznania czynności za usługę reklamową wystarczające jest by była ona związana z rozpowszechnianiem wśród odbiorców informacji o istnieniu firmy oraz jakości oferowanych produktów lub usług w celu zwiększenia ich sprzedaży. Zasada ta odnosi się również do każdej czynności, która przyczynia się do rozpowszechniania tych informacji.

Spółka wskazuje, że w wyroku w sprawie C-69/92 Trybunał stwierdził też, iż "pojęcie reklamy obejmuje [...] także wszelkie czynności stanowiące integralną część kampanii reklamowej, które przyczyniają się do reklamy produktu lub usługi, np. [...] świadczenie usług w trakcie różnych imprez, public relations, nawet jeśli [...] te usługi - rozpatrywane odrębnie - nie zawierają treści reklamowych". Tym samym, ETS stanął na stanowisku, iż pojęcie "usług reklamowych" powinno być rozumiane w sposób szeroki.

Powoływane orzeczenia ETS nr C-68/92, C-69/92 oraz C-73/92 w ocenie Spółki potwierdzają też, iż niezależnie od tego, które ze świadczeń wykonywanych w ramach usług reklamowych jest świadczeniem przeważającym, ani czy w ogóle można wyłonić świadczenie dominujące, wszystkie elementy składające się na realizację usług, powinny być traktowane jako jednolita usługa reklamowa.

Zdaniem Spółki, dla kwalifikacji prawnopodatkowej opisanych usług nie jest natomiast adekwatny przepis art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a ustawy o VAT i to zarówno w zakresie usług, jakie ma wykonywać, jak i usług jego podwykonawców. Przepis ten wprowadzony został do polskiej ustawy w celu dostosowania jej przepisów do regulacji Dyrektywy 112 oraz do orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości i w tym też kontekście należy dokonywać jego wykładni. Zgodnie z art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a ustawy o VAT, w przypadku świadczenia usług w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz usług podobnych do tych usług, takich jak targi i wystawy, a także usług pomocniczych do tych usług - miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie usługi są faktycznie świadczone, z zastrzeżeniem art. 28. Stanowiący pierwowzór polskiej regulacji przepis art. 52 Dyrektywy 112 przewiduje z kolei, iż miejscem świadczenia jest miejsce, w którym usługa jest faktycznie świadczona w odniesieniu do następujących usług: działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej lub podobnej, w tym działań podejmowanych przez organizatorów takiej działalności oraz, w stosownym przypadku, usługi pomocnicze do takiej działalności. Analogiczna regulacja znajdowała się w art. 9 VI Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicono podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG; dalej powoływana jako VI Dyrektywa). Na jej podstawie wydano kilka orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. W wyroku z dnia 9 marca 2006 r. w sprawie C-114/05 ETS uznał, iż "dana działalność powinna zostać uznana za działalność podobną w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwszy VI, gdy zawiera ona elementy charakterystyczne, które są również typowe dla kategorii działalności wymienionych w tym przepisie (czyli działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej)". Wspomniane cechy charakterystyczne, zdaniem Trybunału, "wynikają ze złożonego charakteru tej działalności, która obejmuje różnorodne usługi, jak również z okoliczności, że usługi te są zazwyczaj świadczone na rzecz wielu odbiorców, a mianowicie na rzecz ogółu osób uczestniczących, w różnorakim charakterze, w działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, dydaktycznej lub rozrywkowej". Orzeczenie to dotyczyło kompleksowej obsługi wystawców świadczonej przez organizatora targów lub wystawy na rzecz wystawców. Argumentem przesądzającym dla ETS o uznaniu miejsca faktycznego świadczenia usług za miejsce powstania obowiązku podatkowego był też wzgląd na cel ustanowienia wspomnianych przepisów Dyrektywy oraz na to, gdzie usługi są konsumowane, a także gdzie i przez kogo ponoszony jest ich rzeczywisty koszt. W ocenie Trybunału "prawodawca wspólnotowy uznał, że w przypadku gdy dany podmiot świadczy swoje usługi w państwie, w którym są one faktycznie wykonywane oraz gdy uzyskuje on w tym samym państwie podatek VAT uiszczony przez konsumenta końcowego, podatek ten, którego podstawę stanowi całość świadczonych usług, których koszt jest uwzględniony w cenie kompleksowego świadczenia płaconej przez konsumenta, powinien zostać przekazany temu państwu, a nie państwu, w którym świadczący usługi ma swoją siedzibę". Zdaniem Spółki z orzeczenia tego wynika, że przepisy umiejscawiające obowiązek w podatku VAT w państwie faktycznego świadczenia usług nie mają zastosowania do wszelkich usług związanych z targami czy wystawami, lecz jedynie do tych, które polegają na zapewnieniu wstępu na imprezę lub na obsłudze zwiedzających (koszt ich świadczenia przerzucany jest na zwiedzających w cenie biletów wstępu), względnie na udostępnieniu przestrzeni i infrastruktury targowej dla wystawców (koszt tych usług ponoszą wystawcy uiszczając organizatorom opłaty za możliwość wystawiania swych towarów i usług). ETS dokonał więc niezwykle istotnego rozróżnienia. W jego wyniku nie są zaliczane do wspomnianej kategorii usług opodatkowanych w miejscu ich wykonania usługi zamawiane we własnym zakresie przez wystawców celem przygotowania, wystroju czy obsługi własnego stoiska. Koszt tych usług jest uwzględniany w cenie towarów lub usług reklamowanych na targach i

*sprzedawanych później przez wystawcę, nie zaś w cenie wstępu na targi ani w cenie za udział w targach. Spółka wywodzi, że uzasadnione jest twierdzenie, iż usługi zamawiane przez wystawców (w tym usługi świadczone przez Spółkę) winny być w świetle przepisów prawa europejskiego opodatkowane jak usługi reklamy - w państwie, gdzie dokonywane są reklamowane na targach transakcje, a więc w państwie siedziby wystawcy (por. art. 56 Dyrektywy VAT). Usługi Spółki mają charakter pomocniczy, jednak nie w stosunku do usługi targów i wystaw, lecz do usługi reklamy. Ani Spółka, ani też jej klienci - wystawcy - nie uczestniczą w świadczeniu usług o charakterze targów i wystaw, czy im podobnych. Ci ostatni są raczej konsumentami takich usług świadczonych na ich rzecz przez organizatorów wspomnianych imprez. Poza efektem reklamowym nie uzyskują oni żadnych innych korzyści z tytułu udziału w takich imprezach. Zdaniem Spółki z analizy innych orzeczeń ETS płyną analogiczne wnioski. W szczególności, w wyroku w sprawie C-327/94 Trybunał uznał usługi polegające na obsłudze dźwiękowej imprez artystycznych i rozrywkowych, świadczone na zlecenie organizatorów, za usługi opodatkowane VAT w miejscu odbywania się tych imprez. Zarówno organizator, jak i podmiot wykonujący nagłośnienie, jak uznał ETS, świadczyli wspólnie usługę w zakresie działalności rozrywkowej i artystycznej, uzyskując z tego tytułu wynagrodzenie. Status tych podmiotów w sposób zasadniczy różni się od sytuacji Wnioskodawcy oraz jego klientów - wystawców. Poszukując analogii należałoby rolę wystawców na targach porównać raczej do roli sponsora imprezy artystycznej (koncertu), który za odpowiednią opłatą na rzecz organizatora uzyskuje możliwość wywieszenia swojej reklamy. Z kolei rola Spółki podobna jest do wykonawcy tej reklamy, dostarczającego i wieszającego baner reklamowy. W jego ocenie w ten też sposób należałoby rozumieć przepis art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a ustawy o VAT i z tej przyczyny odmówić jego zastosowania w tej sprawie. Wnioskodawca nie świadczy ani usług targów i wystaw ani też usług pomocniczych wobec nich. Pomaga on jedynie wystawcy w zagospodarowaniu jego stoiska. Motywem budowy stoiska przez wystawcę z kolei nie jest zapewnienie rozrywki zwiedzającym ani uzyskanie bezpośrednio z tego tytułu wpływów - czy to od zwiedzających czy to od organizatora - lecz w pierwszym rzędzie zainteresowanie potencjalnych nabywców oferowanymi przez niego towarami lub usługami wystawionymi na stoisku.*

*Spółka wskazuje również, że dla poparcia swego stanowiska organ powołał się na ogólną zasadę systemu VAT zgodnie z którą usługi winny być opodatkowane w kraju ich konsumpcji. W ocenie spółki organ jednak nieprawidłowo definiuje kraj znaczenie i treść tej zasady. Z oczecznictwa ETS (C-114/05) wynika bowiem, że kraj konsumpcji to raczej kraj, w którym realizuje się ekonomiczny efekt danej usługi, a więc ten kraj, w którym podmiot nabywający usługę (wystawca- klient skarżącej) ostatecznie obciąża jej kosztem ostatecznego odbiorcę (konsumenta).*

*Również odwołanie się do zasady opodatkowania w kraju konsumpcji potwierdza w pełni prawidłowość wykładni Spółki, ponieważ właśnie ta zasada legła u podstaw ustalenia przez usługodawcę europejskiego miejsca usług reklamy w kraju usługobiorcy, ona też była przyczyną tak szerokiego ujmowania zakresu tych usług przez ETS (por. wyroki C-68, C-69 i C-73/02).*

*W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej w P. wniósł o jej oddalenie i podtrzymał stanowisko i argumentację wyrażone w zaskarżonej interpretacji.*

## II

### Ramy prawne

2.1 W prawie polskim zastosowanie w postępowaniu podatkowym i sądownoadministracyjnym znajdują w niniejszej sprawie następujące przepisy :

Art.27 ust.2 pkt.3 lit.a ustawy o VAT, który od 1.12.2008 r. ustawy o VAT otrzymał brzmienie :  
"W przypadku świadczenia usług w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz usług podobnych do tych usług, takich jak targi i wystawy, a także usług pomocniczych do tych usług, miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie usługi są faktycznie świadczone, z zastrzeżeniem art. 28."

Przepis art.28 ustawy o VAT dotyczy miejsca świadczenia usług wewnątrzspółnotowego transportu towarów, miejsce świadczenia usług pośredników oraz miejsca opodatkowania usług polegających na wycenie majątku ruchomego oraz dotyczących prac na majątku ruchomym, które wykonywane są pomiędzy podatnikami z różnych państw członkowskich.

Przepis art. art.27 ust.3 pkt2 ustawy o VAT, zgodnie z którym w przypadku gdy usługi, o których mowa w ust. 4, są świadczone na rzecz:

1) osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, posiadających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium państwa trzeciego, lub

2) podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Wspólnoty, ale w kraju innym niż kraj świadczącego usługę

- miejscem świadczenia tych usług jest miejsce, gdzie nabywca usługi posiada siedzibę, stałe miejsce prowadzenia działalności, dla którego dana usługa jest świadczona, a w przypadku braku stałego miejsca prowadzenia działalności, stały adres lub miejsce zamieszkania.

Zgodnie natomiast z art.27 ust.4 pkt2 ustawy o VAT przepis ust.3 stosuje się m.in. do usług reklamy.

2.2 W zakresie uregulowań wspólnotowych zastosowanie znajdują następujące regulacje :

Art.52 lit.a Dyrektywy 112, który stanowi, że :

"Miejscem świadczenia następujących usług jest miejsce, w którym usługa jest faktycznie świadczona: działalność kulturalna, artystyczna, sportowa, naukowa, edukacyjna, rozrywkowa lub podobna, w tym działania podejmowane przez organizatorów takiej działalności oraz, w stosownym przypadku, usługi pomocnicze do takiej działalności;"

Art.56 ust.1 lit.b Dyrektywy 112 który stanowi, że :

"Miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, wykonywanych na rzecz usługobiorców mających siedzibę poza Wspólnotą lub na rzecz podatników mających siedzibę we Wspólnocie, ale w innym państwie niż usługodawca, jest miejsce, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz

którego świadczone są usługi lub, w przypadku ich braku, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu :(...) b) usługi reklamy;"

### III

#### 3.1. Powody zwrócenia się przez sąd krajowy z pytaniem o wykładnię przepisów wspólnotowych.

Przedmiotem sporu w niniejszej sprawie pozostaje zasadność wywiezionej przez organy podatkowe interpretacji przepisów dotyczących miejsca opodatkowania świadczonych przez Spółkę usług na rzecz usługodawcy z innego Państwa Członkowskiego polegających na czasowym udostępnianiu stoisk wystawowych i targowych klientom prezentującym swoją ofertę na targach i wystawach oraz przygotowaniu projektu i wizualizacji tych stoisk i ewentualnie transportowaniu tych stoisk i ich montażu. Na wstępie wymaga podkreślenia, że wątpliwości Sądu budzi czy opisane we wniosku o interpretację usługi świadczone na rzecz usługobiorcy z innego państwa członkowskiego uznac należy za usługi pomocnicze do usług targów i wystaw, tj. podobnych do działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej, które opodatkowane są w miejscu ich faktycznego świadczenia, czy też są to usługi reklamy opodatkowane w miejscu, gdzie usługobiorca posiada stałą siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego świadczone są usługi lub, w przypadku ich braku, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Zapytanie Sądu nie dotyczy natomiast, związanych z drugim pytaniem Spółki, kwestii miejsca świadczenia usług wykonywanych na rzecz Spółki przez jej podwykonawców.

3.2. Kwestia kwalifikowania usług do usług działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej lub podobnej, w tym działań podejmowanych przez organizatorów takiej działalności oraz usług podobnych do tej działalności była już przedmiotem orzeczeń ETS na tle analogicznej do zawartej w art. 52 lit. a 112 Dyrektywy regulacji zawartej w art. 9 ust. 2 lit. c VI Dyrektywy.

W wyroku z dnia 9 marca 2006 r. w sprawie C-114/05 Gillan Beach ETS Trybunał stwierdził, że "w odniesieniu do kryteriów pozwalających na uznanie danej usługi za podlegającą art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy należy stwierdzić, że nie jest wymagany szczególny poziom, na przykład artystyczny lub sportowy, takiej usługi oraz że dyspozycji tego przepisu podlegają nie tylko usługi, których przedmiotem jest w szczególności działalność artystyczna, sportowa lub rozrywkowa, lecz także takie usługi, których przedmiotem jest po prostu działalność o podobnym charakterze..." (punkt 19 wyroku.). Dalej Trybunał zauważył, że "...dana działalność powinna zostać uznana za działalność podobną w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy, gdy zawiera ona elementy charakterystyczne, które są również typowe dla kategorii działalności wymienionych w tym przepisie oraz które w świetle wyżej wymienionego celu uzasadniają poddanie tej działalności dyspozycji tego przepisu" (punkt 22 wyroku). Wspomniane cechy charakterystyczne, zdaniem Trybunału, "...wynikają ze złożonego charakteru tej działalności, która obejmuje różnorodne usługi, jak również z okoliczności, że usługi te są zazwyczaj świadczone na rzecz wielu odbiorców, a mianowicie na rzecz ogółu osób uczestniczących, w różnorodnym charakterze, w działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, dydaktycznej lub rozrywkowej" (wers 23 wyroku).

Orzeczenie to zostało wydane ma tle sporu dotyczącego charakteru usług kompleksowej

organizacji targów. Podatnik zorganizował wystawy żeglarskie na terytorium Francji. W ramach swoich usług podatnik zapewniał wystawcom kompleksową obsługę obejmującą m.in., przygotowanie stanowisk wystawienniczych, zapewnienie środków łączności personelu obsługi i ochronę.

W wyroku tym Trybunał zgodził się ze stanowiskiem władz francuskich i potwierdził, że usługi kompleksowej organizacji targów opodatkowane są w miejscu ich fizycznego wykonania. Zatem w powyższym wyroku Trybunał uznał usługę kompleksowej organizacji targów za usługę podobną do usług kulturalnych, artystycznych, sportowych, naukowych, edukacyjnych czy rozrywkowych.

Już we wcześniejszym wyroku ETS C-327/94 Jürgen Dudda przeciwko Finanzgericht Köln Trybunał wskazał, że w celu zakwalifikowania danej usługi do usług wymienionych w art. 9(2) (c) usługa sama w sobie nie musi zawierać elementu artystycznego. Jednocześnie w wyroku tym ETS zdefiniował pojęcie usług pomocniczych do usług kulturalnych, artystycznych, sportowych, naukowych, edukacyjnych czy rozrywkowych, stwierdzając, że "...każdą usługę, która nie stanowiąc sama w sobie działalności artystycznej bądź rozrywkowej, stanowi warunek niezbędny do wykonywania takiej działalności, należy traktować jako świadczenie usług pomocniczych do tejże działalności. Przedmiotowe usługi są zatem usługami pomocniczymi do działalności podstawowej z obiektywnego punktu widzenia, niezależnie od świadczącej je osoby. Interpretacje taką uzasadnia art. 9 (2) (c), który odnosi się do świadczenia usług pomocniczych do m.in. działalności artystycznej, czy rozrywkowej bez jakiegokolwiek wzmianki na temat osób świadczących te usługi."( pkt 27 -29 wyroku).

Z ostatniego wyroku wynika, że za działalność pomocniczą można uznać wszystkie czynności wykonywane przez podatnika, jeżeli tylko usługi te są niezbędnym warunkiem wykonywania zasadniczej usługi artystycznej lub rozrywkowej.

3.3. Natomiast w kwestii kwalifikowania usług, jako usług reklamy zapadły już orzeczenia ETS w sprawach C-68/92 (Komisja przeciwko Francji), C-73/92 (Komisja przeciwko Hiszpanii) oraz C-69/92 (Komisja przeciwko Luksemburgowi).

W szczególności w orzeczeniu z dnia 17.11.1993r., C-69/92 Komisja przeciwko Luksemburgowi ETS zwrócił uwagę, że jednym z czynników, jakie należy brać pod uwagę przy definiowaniu usług reklamy, w kontekście ustalenia opodatkowania, jest wyrażona w preambule do Dyrektywy zasada opodatkowania usługi w kraju w którym reklamodawca prowadzi działalność gospodarczą i nalicza podatek ostatecznemu konsumentowi (por. pkt.16 wyroku). W dalszej części orzeczenia ETS stwierdził, że "koncepcja reklamy ściśle pociąga za sobą rozpowszechnianie treści mających na celu informowanie konsumentów o istnieniu i cechach produktu lub usługi, z zamiarem zwiększenia sprzedaży. Chociaż treści te z reguły są rozpowszechniane za pomocą słowa mówionego lub pisanego i/lub obrazów, za pomocą prasy, radia i/lub telewizji, może to także być realizowane za pomocą częściowego lub wyłącznego wykorzystania innych środków. W celu ustalenia, w przypadku gdy stosowane są wyłącznie inne środki, czy przedmiotowa transakcja stanowi usługę reklamową w rozumieniu art. 9(2)(e) VI Dyrektywy, konieczne jest w każdym przypadku uwzględnienie wszystkich okoliczności z otoczenia danej usługi. Jedną z takich okoliczności, umożliwiającą scharakteryzowanie usługi jako "reklamowej", występuje w przypadku, gdy zastosowane środki zostały pozyskane za pomocą agencji reklamowej. Jednakże, aby scharakteryzować usługę w ten sposób, nie jest warunkiem koniecznym, by jej dostawcą była agencja reklamowa. Zawsze możliwe jest, by usługa reklamowa była świadczona przez przedsiębiorstwo, którego wyłącznym ani nawet

*głównym przedmiotem działalności nie jest reklama, chociaż jest to mało prawdopodobna ewentualność. Wystarczy zatem, aby transakcja, taka jak sprzedaż nabywcy przez dostawcę, w ramach kampanii reklamowej, rzeczy ruchomych dystrybuowanych nieodpłatnie klientom lub sprzedawanych im po obniżonej cenie, bądź organizacja koktajlu, konferencji prasowej, seminarium, imprezy rekreacyjnej, lub innych postaci public relations, obejmowała przekaz treści mających na celu informowanie ogółu ludności o istnieniu i cechach produktu lub usługi będącego przedmiotem działalności, w celu zwiększenia sprzedaży tego produktu lub usługi, aby działalność taka została scharakteryzowana jako usługa reklamowa w rozumieniu art. 9(2)(e) VI Dyrektywy. Powyższe dotyczy również wszelkiej działalności stanowiącej nieodłączną część kampanii reklamowej, a która w ten sposób przyczynia się do przekazywania treści reklamowych. Dotyczy to również sprzedaży, w ramach kampanii reklamowej, przez dostawcę odbiorcy rzeczy ruchomych lub usług świadczonych w toku różnych imprez public relations, nawet jeżeli towary te i usługi, rozważane odrębnie, nie wiążąłyby się z przekazywaniem treści reklamowych." (pkt.17-20 wyroku).*

*Na konieczność szerokiego rozumienia pojęcia usług reklamy zwrócił również uwagę ETS w wyroku z dnia 17.11.1993r. w sprawie C-68/92 Komisja Europejska przeciwko Francji gdzie wskazał m.in., że "wystarczy zatem, by działalność promocyjna, taka jak sprzedaż towarów po cenach obniżonych, wydawanie konsumentom towarów sprzedanych osobie je rozprawdzającej przez agencję reklamową, świadczenie usług po cenach obniżonych lub nieodpłatnie bądź organizacja koktajlu lub bankietu obejmowały rozpowszechnianie treści mających na celu informowanie ogółu o istnieniu i cechach produktu lub usługi będących przedmiotem tej działalności w celu zwiększenia sprzedaży tego produktu lub usługi, aby działalność taka została scharakteryzowana jako usługa reklamowa w rozumieniu art. 9(2)(e) VI Dyrektywy. Powyższe dotyczy również dowolnej działalności stanowiącej niemożliwą do wyodrębnienia część kampanii reklamowej, które w ten sposób przyczynia się do przekazywania treści reklamowych. Ma to miejsce w przypadku produkcji artykułów pomocniczych wykorzystywanych w konkretnej reklamie." (por. pkt18 -19 wyroku).*

*Analogiczne stanowisko przedstawił Trybunał w orzeczeniu z 17.11.1993 r. w sprawie C-73/92 Komisja Europejska przeciwko Hiszpanii.*

*Z powyższych wyroków wynika, że ETS interpretuje usługi reklamowe bardzo szeroko jako czynności powodujące rozprzestrzenianie się informacji o produkcie, jego jakości w celu zwiększenia wysokości sprzedaży. ETS podkreśla, że za usługi reklamowe uznawane są również czynności, które same w sobie trudno uznać za reklamowe, lecz stanowią nierozdzielalną część przedsięwzięcia promocyjnego. Przykładowo sprzedaż towarów po obniżonej cenie przez agencję reklamową w ramach akcji promocyjnej uznana byłaby za część usługi reklamowej, mimo że sprzedaż towarów jako taka nie jest przecież usługą reklamową. Usługą reklamy w rozumieniu Dyrektywy VAT są również m.in. usługi wsparcia sprzedaży wykonywane przez przedstawicieli handlowych.*

*3.4. Mając na względzie orzeczenie ETS C-327/94 Jürgen Dudda przeciwko Finanzgericht Köln zauważyć należy, że aby uznać usługi świadczone przez Spółkę, które nie stanowią same w sobie działalności artystycznej i rozrywkowej, za usługi pomocnicze do usług targów i wystaw, należy w pierwszej kolejności wykazać, że są one warunkiem niezbędnym do wykonywania usług targów i wystaw.*

*W tym kontekście udostępnianie stoisk wystawowych i przygotowanie ich projektu i wizualizacji,*

*a także ewentualnie transport elementów stoiska i jego montażu, które to usługi świadczy skarżąca Spółka, uznać należy, za niezbędne dla prawidłowego zorganizowania targów i wystaw.*

*3.5. Powstaje jednak pytanie, czy usługi te muszą być usługami niezbędnymi dla samej organizacji targów, czy też mają to być usługi niezbędne dla świadczącego usługę targów tj. ich organizatora. Rozróżnienie to jest istotne w odniesieniu do skarżącej Spółki, która świadczy swoje usługi na zamówienie wystawcy celem przygotowania, wystroju czy obsługi własnego stoiska. W tym przypadku koszt tych usług jest uwzględniany w cenie towarów lub usług reklamowanych na targach i sprzedawanych później przez wystawcę, nie zaś w cenie wstępu na targi ani w cenie za udział w targach.*

*W kwalifikowaniu takich usług ze względu na miejsce ich świadczenia nie może mieć przesądzającego znaczenia wykładnia dokonana w orzeczeniu C-114/05 Gillan Beach, w którym ETS dokonywał definiowania pojęcia działalności podobnej do działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej. Wskazanie na elementy charakterystyczne działalności, które są jednocześnie charakterystyczne dla działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej, takie jak te "że usługi te są zazwyczaj świadczone na rzecz wielu odbiorców, a mianowicie na rzecz ogółu osób uczestniczących, w różnorodnym charakterze, w działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, dydaktycznej lub rozrywkowej" nie odnosiły się do działalności pomocniczej.*

*W potocznym znaczeniu za usługi pomocnicze uważa się czynności wykonywane przy okazji wykonywania świadczenia głównego przez samego usługodawcę, mające charakter uzupełniający usługę główną. W tym kontekście pojęcie działalności pomocniczej było przedmiotem orzeczenia ETS w sprawie C-327/94 pomiędzy Jürgen Dudda a Finanzgericht Bergisch Gladbach (Niemcy). W wyroku tym Trybunał wskazał, że art. 9(2)(c) tiret pierwsze VI Dyrektywy odnosi się do określonego rodzaju usługi a nie do osób wykonujących te usługi.*

*Zatem Trybunał uznał, że pojęcie "usługi pomocnicze: dotyczy usług wykonywanych jako pomocnicze do usługi głównej, a nie do usług dodatkowo wykonywanych przez wykonawcę usługi głównej.*

*Art. 52 lit.a Dyrektywy 112 podobnie jak poprzednio art. 9 ust.2 lit.c VI Dyrektywy nie zawiera żadnej wzmianki na temat podmiotów, które świadczą usługi działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej lub podobnej oraz usługi pomocnicze do takiej działalności, ani też podmiotów na których rzecz takie usługi są świadczone.*

*3.6. Uzasadniony wydaje się jednak pogląd, że usługa targowa i usługi do niej pomocnicze pozostają usługą kompleksową, składającą się z wielu elementów ale stanowiących jedno świadczenie ze względu na cel usługi i jej charakter. Kiedy jednak usługobiorcą nie pozostaje organizator targów, ale wystawcy dochodzi do świadczenia odrębnej usługi nie stanowiącej jednej całości z usługą targów i usługami do nich pomocniczymi. W takim przypadku ani świadczący usługę udostępnienia stoisk wystawowych, ani jego klienci nie pozostają stronami czynności, której przedmiotem jest usługa targowa lub usługi do niej podobne. W tym kontekście nie bez znaczenia pozostaje stanowisko skarżącej Spółki, że motywem budowy stoiska przez wystawcę nie jest zapewnienie rozrywki zwiedzającym ani uzyskanie bezpośrednio z tego tytułu wpływów - czy to od zwiedzających czy to od organizatora - lecz w pierwszym rzędzie zainteresowanie potencjalnych nabywców oferowanymi przez niego towarami lub usługami wystawionymi na stoisku.*



*Celem przygotowania stoiska wystawowego na rzecz jego wystawcy jest zatem rozprzestrzenianie informacji o produkcie, jego jakości w celu zwiększenia informacji o sprzedaży. To natomiast w świetle orzeczeń ETS w sprawach C-68/92 (Komisja przeciwko Francji), C-73/92 (Komisja przeciwko Hiszpanii) oraz C-69/92 (Komisja przeciwko Luksemburgowi).*

*3.7. Wprowadzie usługi udostępniania stoisk wystawowych same w sobie nie należą do usług reklamowych, mając jednak na względzie to, że wystawianie towarów i usług na targach i wystawach ma na celu zapewnienie i zwiększenie ich sprzedaży, usługi te można uznać za element przedsięwzięcia promocyjnego. Jak natomiast wyżej wskazano w sprawach C-68/92 (Komisja przeciwko Francji), C-73/92 (Komisja przeciwko Hiszpanii) oraz C-69/92 (Komisja przeciwko Luksemburgowi) ETS zajął stanowisko że usługi, które nawet same w sobie nie mają cech reklamy, zaliczyć można do usług reklamy jeżeli stanowią nierozdzielalną część przedsięwzięcia promocyjnego.*

*3.8. Argumentację, że usługi udostępniania stoisk wystawowych na rzecz wystawców należy zaliczyć do usług reklamy, wzmacnia również to, że ETS w wyroku C-62/92 Komisja przeciwko Luksemburgowi, uznał, że jednym z czynników jakie należy brać pod uwagę przy definiowaniu usług reklamy w kontekście ustalania miejsca opodatkowania, jest wyrażona w preambule do Dyrektywy zasada opodatkowania usługi w kraju, w którym reklamodawca prowadzi działalność gospodarczą i nalicza podatek ostatecznemu konsumentowi .*

*Siedemnasty punkt preambuły do 112 Dyrektywy VAT stanowi bowiem m.in., że "o ile miejscem świadczenia usług powinno, co do zasady, być miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej, to miejsce to należy jednak zdefiniować jako znajdujące się w państwie członkowskim usługobiorcy, w szczególności w przypadku niektórych usług świadczonych pomiędzy podatnikami, gdzie koszt usługi jest wliczany w cenę towaru."*

*Końcowo przypomnieć się godzi, Trybunał w sprawie C-438/01 pomiędzy Design Concept S.A. a Flanders Expo SA pośrednio zaakceptował stanowisko, że usługi mające za przedmiot wykonanie zabudowy stoiska targowego, są usługami mieszczącymi się w definicji usług reklamy.*

*3.9. Żaden ze znanych Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu wyroków Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości nie dotyczy wprost kwestii zgłoszonych przez Sąd w pytaniu prejudycjalnym. Dotychczasowe orzecznictwo ETS dotyczące wykładni art.9 VI Dyrektywy nie usuwa wątpliwości interpretacyjnych wyrażonych w pytaniu. Od odpowiedzi Trybunału zależy, czy skarżąca Spółka będzie opodatkować swoje usługi czasowego udostępniania stoisk wystawowych i targowych klientom prezentującym swoją ofertę na targach i wystawach w miejscu ich faktycznego świadczenia, czy też w miejscu, gdzie usługobiorca posiada stałą siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego świadczone są usługi lub, w przypadku ich braku, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu.*

*3.10. Z tego względu, uznając że wydanie orzeczenia prejudycjalnego jest niezbędne dla rozstrzygnięcia sprawy przed nim zawisłej, Wojewódzki Sąd Administracyjny w P. na podstawie art.234 TWE postanowił wystąpić z pytaniem prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich.*

IV

**Transakcje wewnętrzne oraz z krajami trzecimi**  
**Mariusz Cieśla, email: [mariusz@fiskal.pl](mailto:mariusz@fiskal.pl)**

---

*W związku z wystąpieniem z pytaniem prejudycjalnymi Wojewódzki Sąd Administracyjny w P. zawiesił postępowanie na podstawie art.124 § 1 pkt.5 ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi ( Dz. U. nr 153, poz. 1270 ze zm.) stosowanego odpowiednio.*

*/-/ R. Wiatrowski /-/ S. Małek /-/ M. Bejgerowska ,,*

*Poniżej treść wniosku.*

*„Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Rzeczpospolita Polska) w dniu 18 grudnia 2009 r. - Inter-Mark Group Sp. z o.o., Sp. komandytowa / Minister Finansów*

*(Sprawa C-530/09)*

*Język postępowania: polski*

*Sąd krajowy Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu*

*Strony w postępowaniu przed sądem krajowym*

*Strona skarżąca: Inter-Mark Group Sp. z o.o., Sp. komandytowa*

*Strona pozwana: Minister Finansów*

*Pytanie prejudycjalne*

*a) Czy unormowania wynikające z art.52 lit. a) Dyrektywy 2006/112/WE1 należy interpretować w ten sposób, że usługi czasowego udostępniania stoisk wystawowych i targowych klientom prezentującym swoją ofertę na targach i wystawach należy zaliczyć do wymienionych w tych przepisach usług pomocniczych do usług targów i wystaw, tj. podobnych do działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej, które opodatkowane są w miejscu ich faktycznego świadczenia,*

*b) czy też należy przyjąć, iż są to usługi reklamy opodatkowane w miejscu, gdzie usługobiorca posiada stałą siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego świadczone są usługi lub, w przypadku ich braku, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu stosownie do art.56 ust.1 lit. b, Dyrektywy 2006/112/WE,*

*- przy przyjęciu założenia, że usługi te dotyczą czasowego udostępniania stoisk klientom prezentującym swoją ofertę na targach i wystawach, które zazwyczaj poprzedza sporządzenie projektu i wizualizacji stoiska oraz ewentualny transport elementów stoiska i jego montaż w miejscu organizacji targów lub wystawy, a klienci usługodawcy wystawiający swoje towary lub usługi, uiszczają odrębnie organizatorowi danej imprezy opłaty za samą możliwość udziału w targach czy w wystawie, które obejmują koszty mediów, infrastruktury targowej, obsługi medialnej itp.*

*Za wystrój i budowę własnego stoiska odpowiada każdy wystawca samodzielnie i w tym zakresie korzysta on z przedmiotowych, wymagających wykładni, usług.*

*Za wstęp na targi i wystawy ich organizatorzy pobierają od zwiedzających osobne opłaty, które przypadają organizatorowi imprezy, a nie usługodawcy.*

*1 - Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej ( DZ. U. L 347, str. 1)''*

Poniżej opinia rzecznika generalnego w sprawie powyższego wniosku.

*„OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO YVES'A BOTA*

*przedstawiona w dniu 13 stycznia 2011 r.(1)*

*Sprawa C-530/09*

*Inter-Mark Group spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa w Poznaniu  
przeciwko Ministrowi Finansów*

*[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Polska)]*

*Dyrektywa 2006/112/WE – VAT – Świadczenie usług – Określenie miejsca opodatkowania –  
Czasowe udostępnianie stoisk targowych*

1. *Niniejsze odesłanie prejudycjalne dotyczy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(2), a w szczególności ustalenia miejsca świadczenia usług, których przedmiotem jest czasowe udostępnianie stoisk targowych.*

2. *Sąd krajowy zwraca się do Trybunału zasadniczo o rozstrzygnięcie, czy świadczenie usług polegające na czasowym udostępnieniu stoisk podczas targów i wystaw jest usługą reklamy w rozumieniu art. 56 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, która podlega opodatkowaniu w miejscu siedziby usługobiorcy, czy też jest usługą objętą art. 52 lit. a) tej dyrektywy, mającym zastosowanie do działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej lub podobnej, w tym działań podejmowanych przez organizatorów takiej działalności oraz, w stosownym przypadku, usług pomocniczych do takiej działalności, która podlega opodatkowaniu w miejscu, w którym usługa jest faktycznie świadczona.*

3. *W niniejszej opinii wskażę powody, dla których stwierdzam, że wykładni art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy dokonywać w ten sposób, iż świadczenie usług polegających na czasowym udostępnianiu stoisk targowych i wystawowych jest usługą pomocniczą w stosunku do działalności polegającej na organizowaniu targów i wystaw i wobec tego objęte jest tym przepisem.*

*I – Ramy prawne*

*A – Prawo Unii*

4. *Ponieważ dyrektywa 77/388/EWG(3) została kilkakrotnie istotnie zmieniona, dyrektywą 2006/112 dokonano jej gruntownego przekształcenia.*

5. *Artykuł 1 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 wskazuje, że zasada wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług.*

6. *Podstawową zasadą rządzącą wspólnym systemem podatku VAT jest zatem opodatkowanie w miejscu faktycznej konsumpcji(4), pozwalające na zapewnienie, że dochody pochodzące z tego podatku trafią do państwa członkowskiego, w którym ma miejsce końcowa konsumpcja towaru lub usługi.*

7. *Zatem ustalenie miejsca konsumpcji ma decydujące znaczenie, ponieważ od niego zależy przydzielenie podatku VAT państwu członkowskiemu konsumpcji.*

8. *By umożliwić zastosowanie tej zasady i uniknąć sporów kompetencyjnych pomiędzy państwami członkowskimi(5), a także podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania, prawodawca Unii wprowadził w odniesieniu do świadczenia usług regulę ogólną i reguły szczególne znajdujące zastosowanie w zależności od charakteru świadczonej usługi.*

9. *W świetle art. 43 dyrektywy 2006/112 miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczy usługę lub, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.*

10. *Co się tyczy działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej lub podobnej, w tym działań podejmowanych przez organizatorów takiej działalności oraz, w stosownym przypadku, usług pomocniczych do takiej działalności, art. 52 lit. a) tej dyrektywy wskazuje, że miejscem świadczenia takich usług jest miejsce, w którym usługa jest faktycznie świadczona.*

11. *Wreszcie art. 56 ust. 1 lit. b) rzeczony dyrektywy stanowi, że miejscem świadczenia usług reklamy, wykonywanych na rzecz usługobiorców mających siedzibę poza Wspólnotą lub na rzecz podatników mających siedzibę we Wspólnocie, ale w innym państwie niż usługodawca, jest miejsce, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego świadczone są usługi lub, w przypadku ich braku, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.*

*B – Prawo krajowe*

12. *Artykuł 27 ust. 2 pkt 3 lit. a) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług(6) stanowi, że miejscem świadczenia usług w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz usług podobnych do tych usług, takich jak targi i wystawy, a także usług pomocniczych do tych usług, jest miejsce, gdzie usługi są faktycznie świadczone.*

13. *Artykuł 27 ust. 3 tej ustawy stanowi, że w przypadku gdy usługi, o których mowa w ust. 4,*

*są świadczone na rzecz osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, posiadających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium państwa trzeciego, lub podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Wspólnoty, ale w kraju innym niż kraj świadczącego usługę, miejscem świadczenia tych usług jest miejsce, gdzie nabywca usługi posiada siedzibę, stałe miejsce prowadzenia działalności, dla którego dana usługa jest świadczona, a w przypadku braku stałego miejsca prowadzenia działalności – stały adres lub miejsce zamieszkania.*

14. Zgodnie z art. 27 ust. 4 pkt 2 omawianej ustawy przepis ust. 3 stosuje się między innymi do usług reklamy.

#### *II – Okoliczności faktyczne i spór przed sądem krajowym*

15. *Inter-Mark Group spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa z siedzibą w Poznaniu (zwana dalej „Inter-Mark”) jest zarejestrowana w Polsce jako podatnik VAT. Działalność, którą zamierza podjąć, polega na czasowym udostępnianiu stoisk wystawowych i targowych wystawcom, głównie zagranicznym, prezentującym swoje produkty i usługi na tych imprezach. Rzezone wystawy i targi będą odbywać się zarówno na terytorium polskim, jak i terytoriach innych państw członkowskich oraz państw trzecich.*

16. *Sąd krajowy wskazuje w swym wniosku, że udostępnianie stoisk będzie co do zasady poprzedzane sporządzeniem projektu i wizualizacją projektu. Wskazuje on również, że w razie potrzeby świadczenie usługi przez Inter-Mark obejmuje transport elementów stoiska i jego montaż w miejscu organizacji targów lub wystawy.*

17. *Pragnąc poznać wysokość podatku VAT, którym obciążona będzie jej działalność, spółka Inter-Mark wystąpiła w piśmie z dnia 11 lutego 2009 r. do Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z wnioskiem o udzielenie interpretacji przepisów ustawy o podatku od wartości dodanej.*

18. *Pismem z dnia 4 maja 2009 r. ten ostatni wskazał, że w ramach działalności takiej jak wykonywana przez spółkę Inter-Mark miejscem świadczenia usług jest, zgodnie z art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a) tej ustawy, miejsce, gdzie usługi są faktycznie świadczone. Uznał on bowiem, że wbrew twierdzeniom spółki Inter-Mark, działalność ta nie stanowi postaci komunikowania perswazyjnego, a zatem nie może zostać uznana za świadczenie usług reklamy.*

19. *Spółka Inter-Mark wystąpiła do Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu o ponowne rozpatrzenie sprawy. Ten ostatni pismem z dnia 12 czerwca 2009 r. podtrzymał swą decyzję.*

20. *Oceniając, że proponowane przez nią usługi należy uznać za usługi reklamy, spółka Inter-Mark wniosła do sądu krajowego skargę na decyzję z dnia 4 maja 2009 r.*

#### *III – Pytania prejudycjalne*

21. *Powziąwszy wątpliwości w zakresie wykładni pewnych przepisów prawa Unii, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Polska) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:*

„1) *Czy unormowania wynikające z art. 52 lit. a) dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że usługi czasowego udostępniania stoisk wystawowych i targowych klientom*

*prezentującym swoją ofertę na targach i wystawach należy zaliczyć do wymienionych w tych przepisach usług pomocniczych do usług targów i wystaw, tj. podobnych do działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej, które opodatkowane są w miejscu ich faktycznego świadczenia,*

*2) czy też należy przyjąć, iż są to usługi reklamy opodatkowane w miejscu, gdzie usługobiorca posiada stałą siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego świadczone są usługi lub, w przypadku ich braku, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu stosownie do art. 56 ust. 1 lit. b) dyrektywy [2006/112]*

*– przy przyjęciu założenia, że usługi te dotyczą czasowego udostępniania stoisk klientom prezentującym swoją ofertę na targach i wystawach, które zazwyczaj poprzedza sporządzenie projektu i wizualizacji stoiska oraz ewentualny transport elementów stoiska i jego montaż w miejscu organizacji targów lub wystawy, a klienci usługodawcy wystawiający swoje towary lub usługi, uiszczają odrębnie organizatorowi danej imprezy opłaty za samą możliwość udziału w targach czy w wystawie, które obejmują koszty mediów, infrastruktury targowej, obsługi medialnej itp.*

*Za wystrój i budowę własnego stoiska odpowiada każdy wystawca samodzielnie i w tym zakresie korzysta on z przedmiotowych, wymagających wykładni, usług.*

*Za wstęp na targi i wystawy ich organizatorzy pobierają od zwiedzających osobne opłaty, które przypadają organizatorowi imprezy, a nie usługodawcy”.*

#### *IV – Analiza*

*22. Przed rozpoczęciem analizy wydaje się właściwe poczynienie następującej uwagi.*

*23. Postępowanie przed sądem krajowym dotyczy sporu pomiędzy spółką Inter-Mark a Dyrektorem Izby Skarbowej w Poznaniu w zakresie opinii wydanej przez tego ostatniego w przedmiocie opodatkowania w przyszłości działalności spółki Inter-Mark. W chwili gdy sąd krajowy kieruje swe pytania prejudycjalne do Trybunału, nie dokonano jeszcze żadnej czynności podlegającej opodatkowaniu. Można by zatem zarzucić Trybunałowi, że rozstrzyga w przedmiocie kwestii hipotetycznej.*

*24. Jednakże moim zdaniem nie jest to okoliczność tego rodzaju, by miała podważyć dopuszczalność zadanych pytań, a ponadto nie została ona zakwestionowana przez strony.*

*25. Przed sądem krajowym trwa bowiem rzeczywisty spór, jako że spółka Inter-Mark zaskarżyła wstępną interpretację wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu w celu poddania jej zgodności z prawem kontroli sądowej, wobec czego Trybunał posiada wystarczające informacje w zakresie okoliczności będących przedmiotem sporu, by dokonać wykładni reguł prawa Unii(7).*

*26. W niniejszej sprawie sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy czasowe udostępnienie wystawcom stoisk targowych lub wystawienniczych stanowi usługę reklamy opodatkowaną w miejscu siedziby usługobiorcy, czy też ten rodzaj świadczeń należy do usług kulturalnych, artystycznych, sportowych, naukowych, edukacyjnych, rozrywkowych lub podobnych i podlega opodatkowaniu w miejscu, w którym odbyły się targi lub wystawa.*

27. Ze względów przedstawionych w dalszej części opinii uważam, że udostępnienie wystawcom stoisk targowych lub wystawowych stanowi usługę pomocniczą do targów i wystaw, opodatkowaną w miejscu jej faktycznego świadczenia.

28. Bezsprzecznie w wyroku z dnia 5 czerwca 2003 r. w sprawie *Design Concept*(8) Trybunał miał już okazję rozstrzygać w zakresie problematyki, której dotyczy niniejszy spór. W wyroku tym Trybunał wyszedł z założenia, że usługi polegające na montażu stoisk, ich sprzątaniu i udostępnieniu personelu w celu przewozu materiałów stanowią usługę reklamy.

29. Jednakże z dwóch przedstawionych poniżej powodów wspomniany wyrok nie wydaje się być decydujący dla przedstawionej sprawy.

30. Po pierwsze, Trybunał zaakceptował kwalifikację zastosowaną przez sąd krajowy, który uznał, że dane usługi stanowiły *a priori* usługę reklamy. Wyjaśnił on bowiem, że w świetle utrwalonego orzecznictwa w ramach współpracy pomiędzy Trybunałem a sądami krajowymi do sądu krajowego, przed którym postępowanie się toczy i który jest zobowiązany orzec w sprawie przed nim zawisłej, należy dokonanie oceny, z uwzględnieniem szczególnych okoliczności zawisłej przed nim sprawy, zarówno potrzeby wydania decyzji prejudycjalnej dla rozstrzygnięcia przezeń sprawy, jak i zasadności pytań, z którymi zwraca się do Trybunału(9). Ponieważ sąd krajowy uznał w tamtej sprawie, że rozpatrywane przezeń usługi były *a priori* usługami reklamy, Trybunał odmówił jakiegokolwiek zmiany kwalifikacji tych usług(10).

31. Po drugie jednakże Trybunał wskazał, że pojęcie usług reklamy jest autonomicznym pojęciem prawa wspólnotowego i do sądu krajowego należy weryfikacja, w razie potrzeby, kwalifikacji rozpatrywanych usług w świetle orzecznictwa Trybunału(11).

32. Zatem z ww. wyroku w sprawie *Design Concept* nie można wywieść, że czasowe dostarczenie stoisk w związku z targami lub wystawą stanowi usługę reklamy w rozumieniu art. 56 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112.

33. Co więcej, Trybunał w wyroku z dnia 9 marca 2006 r. w sprawie *Gillan Beach*(12), dokonał odmiennej kwalifikacji tego rodzaju usług.

34. Sprawa ta dotyczyła spółki *Gillan Beach Ltd*, która zorganizowała we Francji dwie wystawy żeglarskie i zapewniła kompleksową obsługę wystawców, obejmującą w szczególności przygotowanie i udostępnienie stanowisk oraz środków przekazu. Pytanie przedstawione przez sąd krajowy dotyczyło tego, czy taka działalność była objęta zakresem art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy [art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112] jako działalność podobna do wskazanej w tym przepisie.

35. Trybunał na wstępie wskazał, że prawodawca Unii uznał, iż w przypadku gdy dany podmiot świadczy swoje usługi w państwie, w którym są one faktycznie wykonywane oraz gdy organizator imprezy pobiera w tym samym państwie podatek VAT uiszczony przez konsumenta końcowego, podatek ten, którego podstawę stanowi całość świadczonych usług, których koszt jest uwzględniony w cenie kompleksowego świadczenia płaconej przez konsumenta, powinien zostać przekazany temu państwu, a nie państwu, w którym świadczący usługi ma siedzibę swej działalności gospodarczej(13).

36. Następnie Trybunał wskazał, że wystawa lub targi mają na celu dostarczenie wielu odbiorcom, co do zasady w jednym miejscu i w ramach jednorazowej prezentacji, różnorodnych usług o złożonym charakterze, służących w szczególności przedstawieniu informacji, dóbr lub wydarzeń w celu ich promocji wśród zwiedzających(14).

37. Trybunał orzekł zatem, że kompleksowe świadczenie usług na rzecz wystawców przez organizatora targów lub wystawy, w tym przypadku w zakresie przygotowania i udostępnienia stoisk i środków przekazu, przyjęcia przez hostessy oraz wynajmu i dozoru miejsc cumowania wystawianych łodzi, należy uznać za działalność określoną w art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy(15).

38. Różnica pomiędzy sprawą, w której wydano wspomniany wyrok, a rozpatrywaną obecnie sprawą polega na tym, że spółka Inter-Mark nie jest organizatorem targów lub wystaw i nie świadczy swych usług organizatorowi tych targów lub wystaw. Usługi świadczone przez spółkę Inter-Mark polegają na czasowym dostarczaniu stoisk wyłącznie na rzecz wystawców podczas targów lub wystaw.

39. Z tego względu Komisja Europejska uważa, że art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112 nie ma zastosowania w tej sprawie. Uważa ona, że ponieważ koszty usługi dostawy stoisk na rzecz wystawców nie wchodzi w skład ceny za kompleksowe usługi wystawowe świadczone przez organizatora wystawy, usługi świadczone przez spółkę Inter-Mark nie mogą zostać opodatkowane w miejscu ich faktycznego wykonania(16). Zdaniem Komisji zgodnie z motywem 17 owej dyrektywy, który wskazuje, że miejsce świadczenia usług należy zdefiniować jako znajdujące się w państwie członkowskim usługobiorcy, w szczególności w przypadku niektórych usług świadczonych pomiędzy podatnikami, gdzie koszt usługi jest wliczany w cenę towaru, właśnie to kryterium należy uwzględnić przy ustalaniu miejsca opodatkowania dla świadczenia usług, o których mowa w art. 44–59 tej dyrektywy(17), a w niniejszej sprawie kryterium to nie jest spełnione.

40. Status usługodawcy miałby zatem decydujące znaczenie przy stosowaniu art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112 do świadczenia usług.

41. Z następujących powodów nie podzielam stanowiska Komisji.

42. Przede wszystkim w wyroku z dnia 7 października 2010 r. w sprawie Kronospan Mielec(18) Trybunał wskazał, że z zastosowania w motywie siódmym szóstej dyrektywy (motyw 17 dyrektywy 2006/112) zwrotu „w szczególności”, wynika, iż zakres stosowania art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy (art. 52 dyrektywy 2006/112) nie ogranicza się do usług pomiędzy podatnikami, których koszt jest zawarty w cenie towarów(19). Trybunał dodał, że szósta dyrektywa nie zawiera żadnej wskazówki pozwalającej na wnioskowanie, że fakt włączenia przez usługobiorcę kosztu nabytych usług w cenę oferowanych przez siebie towarów lub usług nie w sposób bezpośredni, lecz pośrednio, ma znaczenie dla celów ustalenia, czy dana usługa objęta jest zakresem art. 9 ust. 1, czy art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy(20).

43. Dlatego okoliczność, że koszt dostarczenia świadczenia jest lub nie jest zawarty w cenie towarów, nie ma moim zdaniem decydującego znaczenia dla zastosowania art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112.

44. Następnie brzmienie tego przepisu wskazuje moim zdaniem, że obejmuje on zarówno



organizatorów takiej działalności, jak i usługodawców, którzy nie organizują tej działalności.

45. Przepis ten dotyczy bowiem świadczenia usług, których przedmiotem jest wymieniona w nim działalność: „w tym działania podejmowane przez organizatorów takiej działalności”(21). Uważam, że użycie zwrotu „w tym” wskazuje, że prawodawca unijny chciał sprecyzować, iż usługi te obejmują również usługi świadczone przez organizatorów, a nie tylko świadczone przez innych usługodawców, z chwilą gdy przedmiotem tych usług jest działalność wskazana w art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112.

46. W tym zakresie wydaje się, że jeśli prawodawca Unii podjął trud poddania świadczenia usług, których przedmiotem jest działalność artystyczna, kulturalna lub inna, odmiennej regule niż reguła ogólna w zakresie określenia miejsca opodatkowania, to zaproponował ją nie ze względu na status usługodawcy, lecz ze względu na rodzaj usług. Z brzmienia art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112 wynika bowiem, że to przedmiot świadczenia usług przesądza o zastosowaniu lub odstąpieniu od zastosowania tego przepisu do danego świadczenia usług. Zatem dla zastosowania tego przepisu niezbędne jest, by działalność wykonywana przez usługodawcę należała do działalności wymienionych w tym przepisie.

47. Wniosek ten jest moim zdaniem potwierdzony przez wykładnię art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy, której Trybunał dokonał w ww. wyroku w sprawie Gillan Beach. W celu ustalenia, czy świadczenia rozpatrywane w owej sprawie były objęte tym przepisem, Trybunał rozważał przedmiot działania, a nie status usługodawcy. Trybunał wskazał następnie, że dana działalność powinna zostać uznana za działalność podobną w rozumieniu tego przepisu, gdy zawiera ona elementy charakterystyczne, które są również typowe dla kategorii działalności wymienionych w tym przepisie oraz które w świetle wyżej wymienionego celu uzasadniają poddanie tej działalności dyspozycji tego przepisu(22).

48. Trybunał wskazał dalej, że świadczenie usług, których przedmiotem jest działalność tego rodzaju, ma złożony charakter, gdyż obejmuje różnorodne usługi, świadczone zazwyczaj na rzecz wielu odbiorców, a mianowicie na rzecz ogółu osób uczestniczących, w różnorodnym charakterze, w działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, dydaktycznej lub rozrywkowej(23). Trybunał dodaje, że te różnorodne kategorie działalności charakteryzuje także to, iż z reguły realizowane są w ramach jednej prezentacji, a miejsce, gdzie te złożone usługi są faktycznie wykonywane, jest zasadniczo łatwe do ustalenia, gdyż działalność ta odbywa się w ściśle określonej lokalizacji(24).

49. Oczywiście jest, że stosowanie art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112 do świadczenia usług nie zależy od statusu usługodawcy, lecz od samego przedmiotu tego świadczenia.

50. Ponadto odnajduję to podejście w wyroku z dnia 26 września 1996 r. w sprawie Dudda(25). W wyroku tym Trybunał wskazał, w odniesieniu do świadczeń usług pomocniczych do działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej lub podobnych, że chodzi o świadczenia pomocnicze do działalności głównej rozpatrywanej obiektywnie, bez względu na osobę, która je wykonuje(26). Trybunał dodał, że wykładnia ta jest potwierdzona brzmieniem art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy, który odnosi się do usług pomocniczych do działalności – w tym artystycznej i rozrywkowej – bez wskazania osób, które ją wykonują(27).

51. *Analiza ta jest uzasadniona okolicznością, że logika leżąca u podstaw art. 52 dyrektywy 2006/112 wymaga, by opodatkowanie następowało w miarę możliwości w miejscu, w którym płatne usługi są konsumowane(28). Dla wszystkich tych kategorii usług miejsce, gdzie świadczenia są faktycznie wykonywane, jest zasadniczo łatwe do zidentyfikowania(29). Zatem decydującym czynnikiem, który pozwala na opodatkowanie w miejscu najbliższym rzeczywistej konsumpcji, nie jest tożsamość usługodawcy, lecz sam przedmiot świadczenia usług, który umożliwia łatwą identyfikację miejsca wykonania świadczenia.*

52. *Jeśli chodzi o sam przedmiot rozpatrywanych w sprawie głównej usług, sąd krajowy zastanawia się, czy świadczenia te nie mogą zostać zaklasyfikowane jako usługi reklamy w rozumieniu art. 56 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, podlegające opodatkowaniu w miejscu, gdzie usługobiorca ma siedzibę działalności gospodarczej.*

53. *Wątpliwości sądu krajowego odnoszą się do okoliczności, że usługi świadczone przez spółkę Inter-Mark uwzględniają indywidualne wymagania jej klientów, w szczególności w zakresie wyglądu zewnętrznego i funkcjonalności stoiska. Zatem wystrój stoiska miałby na celu zainteresowanie potencjalnych nabywców i stałby się częścią kampanii promocyjnej produktów lub usług oferowanych przez wystawcę. W ten sposób świadczenia te zbliżyłyby się do usług reklamy.*

54. *W tym zakresie Komisja uważa, że wygląd i wystrój stoiska mogą znacznie zwiększyć efekt promocji produktów oferowanych przez wystawców(30). Uważa ona zatem, że dostarczanie dostosowanych do indywidualnych wymogów stoisk – to znaczy stoisk zaprojektowanych specjalnie dla danego wystawcy i nierozzerwalnie związanych z wizerunkiem wystawiającej spółki – może być uznane za usługę reklamy(31).*

55. *Pojęcie usługi reklamy zostało zdefiniowane w wyroku z dnia 17 listopada 1993 r. w sprawie Komisja przeciwko Francji(32). W wyroku tym Trybunał wskazał, że pojęcie reklamy musi zawierać rozpowszechnianie komunikatu mającego na celu poinformowanie konsumentów o istnieniu i jakości produktu lub usługi w celu zwiększenia sprzedaży(33). Trybunał wskazał też, że rozpowszechnianie tego komunikatu można nastąpić przy wykorzystaniu innych środków niż słowa, pismo, obraz, prasa czy media(34).*

56. *Trybunał dodał, że status usługodawcy nie jest niezbędnym warunkiem zakwalifikowania świadczenia jako reklamy i że wystarczy, by kampania promocyjna, taka jak sprzedaż towarów po obniżonych cenach, dystrybucja wśród konsumentów rzeczy ruchomych sprzedawanych usługobiorcy przez agencję reklamową, świadczenie usług po obniżonych cenach lub bez wynagrodzenia lub organizacja koktajli czy bankietów wiązała się z przekazywaniem komunikatu mającego na celu poinformowanie publiczności o istnieniu i jakości produktu lub usługi, będących przedmiotem tej kampanii, w celu zwiększenia ich sprzedaży, by można było uznać ją za usługę reklamy(35).*

57. *Podobnie jest w przypadku wszystkich czynności będących nieodłączną częścią kampanii reklamowej, które w związku z tym przyczyniają się do przekazania komunikatu reklamowego(36).*

58. *Choć jest prawdą, że wystrój stoiska zapewniony przez usługodawcę przyczynia się do wyeksponowania produktu wystawcy, a zatem powinien być atrakcyjny, nie uważam, że świadczenie to powinno być kwalifikowane jako usługa reklamy w rozumieniu art. 56 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112.*

59. *Zwykła dostawa stoisk przy okazji targów bezspornie nie stanowi sama w sobie działalności targowej. Jednakże stoisko jest materialnym elementem niezbędnym dla wykonywania tej działalności. Dostarczanie stoisk nie ma zatem moim zdaniem innego celu niż oferowanie materialnej możliwości udziału w targach, pozwalając wystawcom na prezentację ich produktów.*

60. *W konsekwencji dostarczanie stoisk przez usługodawcę innego niż organizator targów lub wystawy jest świadczeniem pomocniczym względem działalności w zakresie organizacji tych targów lub tej wystawy, gdyż stanowi niezbędny warunek wykonywania tej działalności(37).*

61. *Okoliczność, że spółka Inter-Mark proponuje indywidualizację przygotowania stoiska nie podważa moim zdaniem tej kwalifikacji. Wbrew temu, co wydaje się twierdzić Komisja, nie uważam, że dla zaliczenia ich do kategorii wskazanych w art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112, stoiska dostarczane przez usługodawcę muszą stanowić ujednolicone modele, które nie są przygotowywane zgodnie z wymaganiami każdego z wystawców(38).*

62. *Bez trudności stwierdzam, że w zależności od charakteru produktów lub usług oferowanych przez wystawców i zgodnie z wymaganiami klientów spółka Inter-Mark będzie musiała dostosować stoisko i odpowiednio je przygotować. Na przykład wystawca, który oferuje zwiedzającym książki, potrzebuje stoiska wyposażonego w regały dostosowane do książek, podczas gdy wystawca proponujący wina musi być wyposażony w stoły i krzesła do celów degustacji.*

63. *Promocja wśród zwiedzających prezentowanych przez wystawców produktów jest też celem działalności targowej(39), a przygotowanie stoisk niewątpliwie przyczynia się do realizacji tego celu. Jednakże w świetle przywołanego powyżej orzecznictwa Trybunału usługa reklamy powinna mieć na celu przekazanie komunikatu informującego zwiedzających o jakości produktów i usług oferowanych przez wystawców.*

64. *W świetle okoliczności określonych w aktach nie wydaje się to mieć miejsca w sprawie rozpatrywanej przez sąd krajowy, ponieważ sąd ten stwierdził jedynie, że spółka Inter-Mark uwzględnia indywidualne wymagania klientów, w szczególności dotyczące wyglądu zewnętrznego i funkcjonalności stoiska, i może zapewnić transport oraz montaż elementów stoiska na miejscu, w którym odbywa się impreza(40).*

65. *Dlatego też, biorąc pod uwagę ogół powyższych rozważań, uważam, że wykładni art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy dokonywać ten sposób, że świadczenie usług polegające na czasowym udostępnieniu wystawcom stoisk targowych stanowi usługę pomocniczą do działalności w zakresie targów i wystaw i jest wobec tego objęte tym przepisem.*

V – Wnioski

66. *W świetle ogółu powyższych rozważań proponuję, by Trybunał w następujący sposób odpowiedział na pytanie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu:*

*„Wykładni art. 52 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy dokonywać ten sposób, że świadczenie usług polegające na czasowym udostępnieniu wystawcom stoisk targowych stanowi usługę pomocniczą do działalności w zakresie targów i wystaw i jest wobec tego objęte tym przepisem”.*

I – Język oryginału: francuski.

2 – Dz.U. L 347, s. 1.

3 – Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

4 – Zobacz trzeci motyw dyrektywy Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz.U. L 44, s. 11). Zobacz także pkt 3.1.1. komunikatu Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego oraz Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego – Bilans i uaktualnienie priorytetów strategii VAT z dnia 20 października 2003 r. [COM(2003) 614 wersja ostateczna].

5 – Zobacz motyw 17 dyrektywy 2006/112.

6 – Dz.U. nr 54, poz. 535.

7 – Zobacz wyrok z dnia 18 listopada 1999 r. w sprawie C-200/98 X i Y, Rec. s. I-8261, pkt 21, 22.

8 – Sprawa C-438/01, Rec. s. I-5617.

9 – Punkt 14.

10 – Punkt 15.

11 – Idem.

12 – Sprawa C-114/05, Zb.Orz. s. I-2427.

13 – Punkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo.

14 – Punkt 25.

15 – Punkt 27. Pragnę wskazać, że w następstwie ww. wyroku w sprawie Gillan Beach prawodawca Unii dodał, ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2010 r., targi i wystawy do listy działalności wskazanych w art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112 (zob. art. 2 pkt 1 dyrektywy 2008/8).

16 – Zobacz pkt 34–37 uwag na piśmie Komisji.

17 – Zobacz pkt 37 tych uwag.

18 – Sprawa C-222/09, wyrok dotychczas nieopublikowany w Zbiorze.

19 – Punkt 28.

20 – Punkt 29.

21 – Podkreślenie własne.

22 – Punkt 22.

23 – Punkt 23.

24 – Punkt 24.

25 – Sprawa C-327/94, Rec. s. I-4595.

26 – Punkty 27, 28.

27 – Punkt 29.

28 – Zobacz podobnie wyrok z dnia 3 września 2009 r. w sprawie C-37/08 RCI Europe, Zb.Orz. s. I-7533, pkt 39).

29 – Zobacz ww. wyrok w sprawie Gillan Beach, pkt 24.

30 – Zobacz pkt 20 uwag na piśmie Komisji.

31 – Idem.

32 – Sprawa C-68/92, Rec. s. I-5881.

33 – Punkt 16.

34 – Idem.

35 – Punkty 17, 18.

36 – Punkt 19.

37 – Zobacz ww. wyrok w sprawie Dudda, pkt 27.

38 – Zobacz pkt 20, 21 uwag na piśmie Komisji.

39 – Zobacz ww. wyrok w sprawie Gillan Beach, pkt 25.

40 – Zobacz s. 3 francuskiej wersji postanowienia odsyłającego.”

## **Transport międzynarodowy**

Pojęcie transportu międzynarodowego jest dobrze zdefiniowane w ustawie o podatku VAT. W myśl art. 83 ust. 3 pkt 1 lit a ustawy o VAT przez usługi transportu międzynarodowego, rozumie się:

1) przewóz lub inny sposób przemieszczania towarów:

a) z miejsca wyjazdu (nadania) na terytorium kraju do miejsca przyjazdu (przeznaczenia) poza terytorium Unii Europejskiej,

b) z miejsca wyjazdu (nadania) poza terytorium Unii Europejskiej do miejsca przyjazdu (przeznaczenia) na terytorium kraju,

c) z miejsca wyjazdu (nadania) poza terytorium Unii Europejskiej do miejsca przyjazdu (przeznaczenia) poza terytorium Unii Europejskiej, jeżeli trasa przebiega na pewnym odcinku przez terytorium kraju (tranzyt),

d) z miejsca wyjazdu (nadania) na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju do miejsca przyjazdu (przeznaczenia) poza terytorium Unii Europejskiej lub z miejsca wyjazdu (nadania) poza terytorium Unii Europejskiej do miejsca przyjazdu (przeznaczenia) na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, jeżeli trasa przebiega na pewnym odcinku przez terytorium kraju;

2) przewóz lub inny sposób przemieszczania osób środkami transportu morskiego, lotniczego i kolejowego:

a) z miejsca wyjazdu na terytorium kraju do miejsca przyjazdu poza terytorium kraju,

b) z miejsca wyjazdu poza terytorium kraju do miejsca przyjazdu na terytorium kraju,

c) z miejsca wyjazdu poza terytorium kraju do miejsca przyjazdu poza terytorium kraju, jeżeli trasa przebiega na pewnym odcinku przez terytorium kraju (tranzyt);

3) usługi pośrednictwa i spedycji międzynarodowej, związane z usługami, o których mowa w pkt 1 i 2.

Nie jest usługą transportu międzynarodowego, przewóz osób lub towarów w przypadku, gdy miejsce wyjazdu (nadania) i miejsce przyjazdu (przeznaczenia) tych osób lub towarów znajduje się na terytorium kraju, a przewóz poza terytorium kraju ma wyłącznie charakter tranzytu.

Jak widać z powyższego, dla przemieszczenia towarów, istotnym elementem odróżniającym transport międzynarodowy od transportu krajowego lub wewnątrzspółnotowego jest miejsce jego zakończenia. Transport międzynarodowy towarów musi kończyć się poza terytorium UE. Natomiast w przypadku osób środkami transportu morskiego, lotniczego i kolejowego, początek lub koniec transportu musi znajdować się poza terytorium kraju.

Dlaczego potrzebujemy oddzielnej definicji transportu międzynarodowego? Ze względu na stawkę podatku VAT jaką zastosujemy. Zgodnie z art. 83 ust. 1 pkt 23 ustawy VAT do usług transportu międzynarodowego stosuje się stawkę 0%.

Trzeba jednak wiedzieć, iż w ustawie uzależniono prawo do zastosowania stawki 0% od posiadania dokumentów, wymienionych w art. 83 ust 5 ustawy VAT. Zgodnie z tym przepisem, wymaganymi dokumentami są w przypadku transportu:

1) towarów przez przewoźnika lub spedytora - list przewozowy lub dokument spedytorski (kolejowy, lotniczy, samochodowy, konosament morski, konosament żegluga śródlądowej), stosowany wyłącznie w komunikacji międzynarodowej, lub inny dokument, z którego jednoznacznie wynika, że w wyniku przewozu z miejsca nadania do miejsca przeznaczenia nastąpiło przekroczenie granicy z państwem trzecim, oraz faktura wystawiona przez przewoźnika (spedytora);

2) towarów importowanych - oprócz dokumentów, o których mowa w pkt 1, dokument potwierdzony przez urząd celny, z którego jednoznacznie wynika fakt wliczenia wartości usługi do

podstawy opodatkowania z tytułu importu towarów;

- 3) towarów przez eksportera - dowód wywozu towarów, które muszą zawierać co najmniej:
  - imię i nazwisko lub nazwę oraz adres siedziby lub miejsca zamieszkania eksportera towarów;
  - określenie towarów i ich ilości;
  - potwierdzenie wywozu przez urząd celny.

4) osób - międzynarodowy bilet lotniczy, promowy, okrętowy lub kolejowy, wystawiony przez przewoźnika na określoną trasę przewozu dla konkretnego pasażera.

Jak wiemy, z dokumentami przewozowymi różnie bywa. Kierowcy bardzo często wracają do macierzystych baz transportowych dopiero po miesiącu, objeżdżając w międzyczasie różne kraje. Niejednokrotnie zdarza się, że w momencie rozliczania okresu podatkowego podatnik nie dysponuje dokumentami potwierdzającymi wywóz poza UE. Nie powoduje to jednak konieczności naliczania innej stawki VAT, można w deklaracji wykazać stawkę 0%. Dzieje się tak, gdyż w art. 83 ust 5 ustawy VAT nie określono terminu, w którym podatnik powinien dysponować tymi dokumentami. Dla przykładu można wskazać przepis ustawy VAT, który określa termin posiadania dokumentów potwierdzających wywóz towaru. Jest to przepis art. 42 ust. 1 pkt 2 oraz art. 42 ust. 12 ustawy VAT dotyczący WDT, a omówiony wyżej w niniejszym opracowaniu.

### **Transport międzynarodowy wykonany poza Polską**

Ponieważ w przypadku towarów transport międzynarodowy musi zaczynać się, kończyć się lub przechodzić przez terytorium kraju mogłyby powstać sytuacje, w których stawka 0% nie miała by prawa wystąpić. Rozpatrzmy następującą sytuację: transport towaru rozpoczyna się na Słowacji i kończy w Rosji. Zlecającym transport jest polski podatnik VAT a wykonawcą transportu jest polska firma transportowa, też podatnik VAT. Transport ten nie przebiega przez terytorium Polski.

Zgodnie z wyżej przytoczoną definicją, taka usługa nie jest transportem międzynarodowym. Zatem nie można dla niej stosować stawki 0% wynikającej z przepisu art. 83 ust. 3 ustawy VAT.

Musimy sięgnąć po zasady ogólne miejsca opodatkowania usług. Zgodnie z art. 28b ustawy VAT miejscem wykonania usługi, gdy usługobiorcą jest podatnik, jest miejsce, w którym usługobiorca posiada siedzibę bądź stałe miejsce zamieszkania. Stąd miejscem opodatkowania usługi wyżej opisanego transportu jest terytorium Polski. Dla tak określonego miejsca wykonania usługi powinno naliczyć się stawkę podatku VAT w wysokości 23%. Jednak ustawodawca przewidział taką sytuację i dla tego typu transportu, który nie mieści się w definicji transportu międzynarodowego, można stosować stawkę preferencyjną 0%. Pozwala nam na to §9 ust. 1 pkt 3 lit. a) Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 73, poz. 392 ze zm.) po zmianie Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 20 września 2011 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 nr 198 poz. 1174). Zgodnie z powyższym przepisem obniżoną do wysokości 0% stawkę podatku stosuje się również do usług transportu towarów usług transportu towarów świadczonych na rzecz podatnika będącego usługobiorcą tych usług, posiadającego na terytorium kraju siedzibę działalności gospodarczej, stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, dla którego są świadczone te usługi, a w przypadku braku takiej siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej posiadającego na terytorium kraju stałe miejsce zamieszkania albo zwykłe miejsce pobytu, jeżeli transport ten wykonywany jest w całości poza terytorium kraju:

a) z miejsca wyjazdu (nadania) na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju do miejsca przyjazdu (przeznaczenia) poza terytorium Unii Europejskiej lub

## Transakcje wewnętrzne oraz z krajami trzecimi

Mariusz Cieśla, email: [mariusz@fiskal.pl](mailto:mariusz@fiskal.pl)

---

b) z miejsca wyjazdu (nadania) poza terytorium Unii Europejskiej do miejsca przyjazdu (przeznaczenia) na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju.

Ponadto obniżoną do 0% stawkę podatku stosuje się również do:

1) usług transportu towarów, jeżeli transport ten wykonywany jest w całości na terytorium kraju i stanowi część usługi transportu międzynarodowego;

2) wewnątrzspółnotowych usług transportu towarów, jeżeli transport ten stanowi część usługi transportu międzynarodowego;

3) usług transportu towarów przewożonych przez osoby podróżujące, takich jak bagaż lub pojazdy samochodowe, jeżeli transport tych osób jest opodatkowany podatkiem w wysokości 0 %;

4) usług świadczonych osobom w środkach transportu morskiego, lotniczego i kolejowego, jeżeli transport tych osób jest opodatkowany podatkiem w wysokości 0 %;

6) usług świadczonych na obszarze polskich portów morskich, polegających na obsłudze pasażerów w tych portach;

7) usług świadczonych przez pośredników działających w imieniu i na rzecz osób trzecich, jeśli pośredniczą oni w transakcjach dokonywanych poza terytorium Unii Europejskiej.