



# Transakcje wewnątrzspółnotowe w VAT

## Analiza praktyczna

Paweł Selera



LEX

a Wolters Kluwer business



# Transakcje wewnątrzspółnotowe w VAT

Analiza praktyczna

Paweł Selera



Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo.pl**  
księgarnia internetowa



LEX

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2013

## Spis treści

<b>Wykaz skrótów .....</b>	<b>13</b>
<b>Wstęp .....</b>	<b>17</b>
<b>Rozdział I</b>	
<b>Geneza i istota transakcji wewnątrzwspólnotowych .....</b>	<b>21</b>
I. Transakcje wewnątrzwspólnotowe – uwagi terminologiczne .....	21
II. Obrót towarowy pomiędzy państwami UE – zasada pochodzenia a zasada przeznaczenia .....	22
III. Zasada kraju pochodzenia jako system docelowy (definitywny) ....	23
IV. System przejściowy (obecny) i jego założenia .....	25
<b>Rozdział II</b>	
<b>Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów .....</b>	<b>28</b>
I. Przesłanki obiektywne (merytoryczne) dostawy wewnątrzwspólnotowej .....	28
A. Kryteria dostawy wewnątrzwspólnotowej na tle dyrektywy 2006/112 (założenia) .....	28
B. Kryteria dostawy wewnątrzwspólnotowej na tle ustawy o VAT (ogólna charakterystyka) .....	30
C. Dostawa wewnątrzwspólnotowa jako dostawa odpłatna .....	31
D. Dostawa wewnątrzwspólnotowa jako dostawa nieodpłatna ....	32
E. Moment dostawy wewnątrzwspólnotowej – związek transportu z dostawą .....	37
F. Kryteria terytorialne na tle ustawy o VAT i polskiej praktyki podatkowej .....	38
G. Kradzież towaru podczas dostawy wewnątrzwspólnotowej ....	39
H. Naprawy gwarancyjne .....	41
I. Status dostawcy i nabywcy – system VIES .....	42
I.1. Specyfika statusu dostawcy i nabywcy .....	42
I.2. Mechanizm weryfikacji kontrahenta – system VIES .....	46
I.3. Weryfikacja kontrahenta – dwa sposoby weryfikacji .....	47
I.4. „Nieaktywny” status kontrahenta – zakres ochrony podatnika (weryfikacja samodzielna) .....	50
J. Dostawa wewnątrzwspólnotowa czy świadczenie usług? – zarys problemu .....	53

II.	Przesłanki formalne dostawy wewnątrzspółnotowej .....	54
A.	Prawo unijne oraz orzecznictwo TSUE .....	54
B.	Dowody potwierdzające dostawę wewnątrzspółnotową na tle polskich regulacji .....	57
C.	Polska praktyka podatkowa a orzecznictwo TSUE .....	59
D.	Uchwała NSA i najnowsze orzecznictwo .....	62
E.	Brak dowodów potwierdzających fakt dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej – tymczasowy (przejściowy) brak dowodów .....	65
F.	Definitywny brak dowodów potwierdzających fakt dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej .....	68
III.	Zakres ochrony praw podatnika dokonującego WDT – zastosowanie zwolnienia (stawki 0% VAT) .....	69
A.	Prawo do zastosowania zwolnienia (stawki 0% VAT) .....	69
B.	Sprawa <i>Teleos</i> .....	70
C.	Sprawa <i>Netto Supermarkt</i> – ocena niemieckiej klauzuli chroniącej podatnika działającej w dobrej wierze .....	71
D.	Najnowsze orzecznictwo TSUE .....	74
E.	Polska praktyka podatkowa .....	74
IV.	Uszlachetnianie towarów i wywóz do innego kraju UE – przypadek szczególnie WDT .....	75
A.	Podstawa prawna .....	75
B.	Kryteria formalne .....	76
V.	Wewnątrzspółnotowe przemieszczenie własnych towarów .....	77
A.	Istota tzw. przemieszczenia nietransakcyjnego .....	77
B.	Przemieszczenie wewnątrzspółnotowe na tle polskich regulacji .....	78
VI.	Wewnątrzspółnotowe przemieszczenie własnych towarów w przypadku, gdy procedura eksportu nie rozpoczyna się w polskim urzędzie celnym? .....	80
A.	Geneza problemu – spór o definicję eksportu .....	80
B.	Eksport towarów na tle prawa unijnego a prawo polskie .....	81
C.	Niespójne stanowisko sądownictwa administracyjnego .....	83
D.	Uchwała NSA z dnia 25 czerwca 2012 r. ....	84
VII.	Czynności nieuznawane za wewnątrzspółnotowe przemieszczenie towarów .....	85
A.	Geneza wyłączeń .....	85
B.	Dostawa wraz z instalacją i montażem .....	86
C.	Sprzedaż wysyłkowa .....	88
D.	Przemieszczenie na pokładach statków, samolotów lub pociągów .....	88
E.	Przemieszczenie w celu dokonania eksportu .....	89
F.	Przemieszczenie w celu dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej .....	91
G.	Wykonanie usługi na przemieszczonych towarach .....	92
H.	Świadczenie usług za pomocą przemieszczonych towarów .....	93

I.	Szczególne obowiązki ewidencyjne przy czasowych przemieszczeniach .....	94
VIII.	Obowiązek podatkowy w dostawie wewnątrzwspólnotowej .....	95
A.	Obowiązek podatkowy z tytułu WDT – reguła ogólna .....	95
B.	Moment wystawienia faktury – pierwsza reguła szczególna ....	96
C.	Zaliczki .....	98
D.	Obowiązek podatkowy – ustanie okoliczności uzasadniających zastosowanie wyłączeń .....	100
IX.	Podstawa opodatkowania .....	101
A.	Brak regulacji szczególnych – zastosowanie reguł ogólnych ....	101
B.	Elementy (składniki) podstawy opodatkowania .....	102
C.	Zaliczki .....	104
D.	Zabezpieczenie umowy: kaucje gwarancyjne .....	105
E.	Cena nabycia/ koszt wytworzenia jako podstawa opodatkowania .....	106
E.1.	Dostawa nieodpłatna .....	106
E.2.	Przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe .....	107
F.	Magazyn konsygnacyjny – reguły ogólne .....	108
G.	Korekta podstawy opodatkowania z tytułu WDT .....	108
G.1.	Wprowadzenie .....	108
G.2.	Korekta <i>in plus</i> .....	108
G.3.	Korekta <i>in minus</i> .....	111
H.	Kursy walut .....	113
H.1.	Sposób przeliczania .....	113
H.2.	Korekty podstawy opodatkowania a kurs waluty .....	114
X.	Dokumentacja i ewidencja WDT .....	115
A.	Faktura VAT a dostawa wewnątrzwspólnotowa .....	115
B.	WDT jako dostawa nieodpłatna – dokumentacja i ewidencja ...	117
C.	Ewidencja podatnika .....	118
D.	Deklaracje .....	120
E.	Informacje podsumowujące .....	121
F.	Samofakturowanie ( <i>selfbilling</i> ) w ramach transakcji wewnątrzwspólnotowych – WDT .....	122

### Rozdział III

<b>Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów .....</b>	<b>128</b>	
I.	Wprowadzenie – istota WNT .....	128
II.	Pojęcie i zakres nabycia wewnątrzwspólnotowego .....	129
A.	Pojęcie WNT na gruncie dyrektywy 2006/112 i ustawy o VAT	129
B.	Zakup potwierdzony paragonem fiskalnym a WNT .....	130
C.	Odpłatność jako cecha WNT .....	132
D.	Kryteria podmiotowe .....	133
III.	Miejsce świadczenia przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów .....	133
IV.	Wyłączenia podmiotowe – brak wystąpienia WNT z uwagi na status nabywcy/ dostawcy .....	135
A.	Istota wyłączeń określonych w art. 10 ustawy o VAT .....	135



B.	Wyłączenie dla nabyć określonych towarów, których import jest zwolniony lub dostawa opodatkowana jest wg stawki 0% .	136
C.	Wyłączenie z uwagi na status nabywcy – granica 50.000 zł .....	138
C.1.	Uwagi wprowadzające .....	138
C.2.	Kalkulacja limitu 50.000 zł .....	139
C.3.	Rolnicy ryczałtowi .....	140
C.4.	Podatnicy wykonujący jedynie czynności inne niż opodatkowane (brak prawa do odliczenia) .....	141
C.5.	Podatnicy zwolnieni podmiotowo .....	142
C.6.	Osoby prawne niebędące podatnikami .....	142
C.7.	Ewidencja .....	143
D.	Wyłączenia z uwagi na status dostawcy .....	143
E.	Prawo wyboru opodatkowania (prawo opcji) .....	145
V.	Wewnątrzwspólnotowe przemieszczenie towarów jako WNT (przemieszczenie nietransakcyjne) .....	148
A.	Przemieszczenie nietransakcyjne jako WNT – pojęcie i kryteria .....	148
B.	Przemieszczenie towarów – fikcja WNT .....	149
VI.	Import towarów i ich następcze przemieszczenie na terytorium Polski .....	152
A.	Korzyści wynikające z zastosowania procedury celnej 42 i jej specyfika .....	152
B.	Podstawy prawne i mechanizm działania .....	153
C.	Rozliczenie nabycia przez polskiego podatnika – wątpliwości ewidencyjne .....	155
VII.	Wyłączenia przedmiotowe .....	158
A.	Charakter i cel wyłączeń określonych w art. 12 ustawy o VAT	158
B.	Montaż i instalacja .....	159
C.	Przemieszczenie w ramach sprzedaży wysyłkowej .....	160
D.	Przemieszczenie na pokładach statków, samolotów lub pociągów .....	161
E.	Przemieszczenie w celu dokonania eksportu towarów .....	161
F.	Przemieszczenie w celu dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej .....	163
G.	Przemieszczenie w celu wykonania usługi .....	165
H.	Przemieszczenie w celu świadczenia usług .....	169
I.	Pozostałe przypadki .....	171
J.	Opodatkowanie w przypadku braku spełniania kryteriów z art. 12 ust. 1 ustawy o VAT .....	171
VIII.	Zwolnione z opodatkowania nabycie wewnątrzwspólnotowe .....	172
A.	Istota zwolnienia i regulacje dyrektywy 2006/112 .....	172
B.	Zwolnienie na tle przepisów krajowych .....	172
C.	Zwolnienia z rozporządzenia .....	173
IX.	Obowiązek podatkowy .....	175
A.	Zasada ogólna i jej znaczenie .....	175
B.	Faktura VAT wystawiona przez kontrahenta unijnego .....	176
C.	Zaliczki na poczet WNT .....	177

D.	Wewnątrzwspólnotowe przemieszczenie własnych towarów – brak spełnienia kryteriów wyłączających z opodatkowania (art. 12 ust. 1 ustawy o VAT) .....	179
E.	Nabycie nowych środków transportu .....	179
F.	Magazyn konsygnacyjny .....	179
G.	Transakcje wewnątrzwspólnotowe a zmiana stawki VAT – regulacje przejściowe .....	179
X.	Podstawa opodatkowania w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów .....	180
A.	Wprowadzenie – istota podstawy opodatkowania .....	180
B.	WNT – podstawa opodatkowania na tle ustawy o VAT .....	181
C.	Kwoty zwiększające podstawę opodatkowania .....	182
D.	Pomniejszenie podstawy opodatkowania .....	186
D.1.	Odpowiednie stosowanie art. 29 ust. 4 ustawy o VAT .....	186
D.2.	Noty kredytowe ( <i>credit note/Gutschrift</i> ) – premia pieniężna jako rabat? .....	188
D.3.	Akcyza .....	190
E.	Podstawa opodatkowania w ramach procedury 42xx .....	191
F.	Wewnątrzwspólnotowe przemieszczenie towarów na terytorium Polski .....	192
G.	Magazyn konsygnacyjny .....	194
H.	Korekta podstawy opodatkowania – moment ujęcia korekty/ ewidencja .....	194
H.1.	Uwagi wprowadzające .....	194
H.2.	Korekta <i>in plus</i> .....	195
H.3.	Korekta <i>in minus</i> .....	197
I.	Kurs walutowy w przypadku WNT .....	198
I.1.	Kurs walutowy a WNT – zasady ogólne .....	198
I.2.	Kurs walutowy w ramach nabycia w oparciu o procedurę 42xx .....	200
I.3.	Kurs walutowy a zaliczki .....	200
I.4.	Kurs walutowy a korekty podstawy opodatkowania .....	201
XI.	Dokumentacja i ewidencja WNT .....	203
A.	Faktura wewnętrzna .....	203
B.	Deklaracje i informacje podsumowujące .....	204
C.	Samofakturowanie w ramach WNT .....	205

## Rozdział IV

<b>Transakcje łańcuchowe i transakcje trójstronne .....</b>	<b>208</b>	
I.	Transakcje łańcuchowe w obrocie krajowym .....	208
A.	Transakcje łańcuchowe a dyrektywa 2006/112 .....	208
B.	Definicja transakcji łańcuchowej – art. 7 ust. 8 ustawy o VAT ...	209
B.1.	Geneza i istota regulacji .....	209
B.2.	Dostawa towarów w ramach transakcji łańcuchowej .....	210
B.3.	Warunek bezpośredniego wydania towaru ostatniemu w kolejności nabywcy .....	211

II.	Transakcje łańcuchowe w obrocie wewnątrzspółnotowym .....	216
A.	Miejsce dostawy w ramach transakcji łańcuchowej – uwagi ogólne .....	216
B.	Dostawa transportowa (ruchoma) – art. 22 ust. 2 ustawy o VAT .....	217
C.	Dostawy nietransportowe (nieruchome) – art. 22 ust. 3 ustawy o VAT .....	218
D.	Transakcje łańcuchowe – orzecznictwo TSUE a polskie regulacje .....	221
D.1.	Sprawa <i>EMAG Handel Eder OHG</i> – pierwsze wnioski .....	221
D.2.	Sprawa <i>Euro Tyre Holding</i> .....	222
E.	Dostawa i nabycie wewnątrzspółnotowe w ramach transakcji łańcuchowych – wnioski i przykłady .....	223
III.	Transakcje łańcuchowe z udziałem krajów trzecich .....	228
A.	Specyfika transakcji z udziałem krajów trzecich/ podatników z krajów trzecich .....	228
B.	Eksport towarów w ramach transakcji łańcuchowej .....	229
B.1.	Eksport bezpośredni i eksport pośredni a transakcje łańcuchowe .....	229
B.2.	Identyfikacja eksportu w ramach transakcji łańcuchowej .....	230
B.3.	Eksport towarów w ramach transakcji łańcuchowej – orzecznictwo TSUE a zagwarantowanie zwolnienia dla eksportu towarów .....	232
B.4.	Wnioski .....	234
C.	Import towarów w ramach transakcji łańcuchowej .....	234
C.1.	Wprowadzenie .....	234
C.2.	Artykuł 22 ust. 4 ustawy o VAT – <i>lex specialis</i> .....	235
C.3.	Zastosowanie reguł ogólnych <i>versus</i> art. 17 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT .....	236
D.	Udział kraju trzeciego w transakcji łańcuchowej – brak eksportu i importu .....	238
IV.	Transakcje łańcuchowe z udziałem nie-podatników .....	240
V.	Transakcje trójstronne .....	241
A.	Definicja i regulacja dyrektywy 2006/112 .....	241
B.	Transakcje trójstronne w polskich regulacjach .....	242
C.	Obowiązki polskiego podatnika w transakcji trójstronnej .....	246
D.	Artykuł 137 – uchylony z dniem 1 grudnia 2008 r. ....	248
E.	Transakcje trójstronne – przypadek szczególny czterech podatników w łańcuchu .....	250

## Rozdział V

<b>Magazyn konsygnacyjny</b> .....	252
I. Magazyn konsygnacyjny a <i>call-off stock</i> – pojęcie i praktyka państw UE .....	252
A. Definicja i uwagi terminologiczne .....	252
B. Magazyny konsygnacyjne na tle prawa unijnego i praktyki państw UE .....	253



II.	Skutki przemieszczenia towarów w ramach magazynu konsygnacyjnego – brak zastosowania uproszczenia (reguły ogólne) .....	255
A.	Przemieszczenie towarów do magazynu na terytorium RP .....	255
B.	Dostawa do zagranicznego magazynu – problemy ewidencyjne .....	255
C.	Dostawy w oparciu o magazyn konsygnacyjny do dnia 1 grudnia 2008 r. ....	256
III.	Magazyn konsygnacyjny – funkcjonowanie uproszczenia na tle ustawy o VAT .....	258
A.	Definicja legalna magazynu konsygnacyjnego .....	258
B.	Rozpoznanie WNT przez prowadzącego magazyn .....	259
C.	Magazyn konsygnacyjny – obowiązek podatkowy z tytułu WNT .....	260
D.	Warunki formalne .....	260
E.	Powrotne przemieszczenie i jego skutki .....	264
F.	Dostawy do zagranicznego magazynu konsygnacyjnego .....	264
G.	Podsumowanie i wnioski .....	265

## Rozdział VI

### Prawo do odliczenia podatku naliczonego w ramach transakcji

<b>wewnątrzspółnotowych</b> .....	266	
I.	Uwagi wprowadzające – prawo do odliczenia podatku naliczonego i jego zakres .....	266
A.	Prawo do odliczenia jako przejaw neutralności VAT .....	266
B.	Związek podatku naliczonego ze sprzedażą opodatkowaną – orzecznictwo TSUE .....	267
C.	Związek zakupów ze sprzedażą opodatkowaną .....	268
II.	Transakcje wewnątrzspółnotowe a prawo do odliczenia i jego zakres .....	270
A.	Dostawa wewnątrzspółnotowa jako dostawa opodatkowana VAT .....	270
B.	WNT – prawo do odliczenia (VAT należny = VAT naliczony jako zasada) .....	272
III.	Wyłączenia i ograniczenia w prawie do odliczenia .....	273
A.	Istota wyłączeń/ ograniczeń w prawie do odliczenia – klauzula stałości .....	273
B.	Aktualny zakres wyłączeń w prawie do odliczenia na tle ustawy o VAT .....	275
IV.	Ograniczenie w prawie do odliczenia w przypadku nabycia samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych .....	276
A.	Samochody osobowe – regulacje dyrektywy 2006/112 a praktyka państw UE .....	276
B.	Regulacje polskie po wejściu do UE w 2004 r. (sprawa <i>Magoora</i> ) .....	278
C.	Regulacje przejściowe – decyzja Rady UE .....	280

D. Wyłączenie opodatkowania prywatnego użytkowania jako konsekwencja ograniczonego prawa do odliczenia .....	285
E. Prywatne użytkowanie – problem podstawy opodatkowania ..	287
F. Sprawa <i>T.G. van Laarhoven</i> – pytania o zgodność ograniczeń w prawie do odliczenia z prawem unijnym .....	289

#### **Aneks**

<b>Projekt Ministra Finansów z dnia 10 sierpnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw, wraz z uzasadnieniem – zaakceptowany przez Stały Komitet Rady Ministrów w dniu 20 września 2012 r. (w zakresie, w jakim dotyczy transakcji wewnątrzwspólnotowych) .....</b>	<b>290</b>
---	------------

<b>Wykaz przywołanych orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej .....</b>	<b>301</b>
--	------------

<b>Bibliografia .....</b>	<b>303</b>
---------------------------	------------

## Wykaz skrótów

### I. Akty normatywne

#### Źródła prawa unijnego

- I dyrektywa** – pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz. Urz. UE L 71 z 14.04.1967, s. 1301)
- II dyrektywa** – druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich w zakresie podatków obrotowych – struktura i procesy stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 71 z 14.04.1967, s. 1303, niemieckojęzyczna wersja językowa)
- VI dyrektywa** – szоста dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz. Urz. UE L 145 z 13.06.1977, s. 1 z późn. zm.)
- dyrektywa 2006/112** – dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1)
- dyrektywa 2010/45** – dyrektywa Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do przepisów dotyczących fakturowania (Dz. Urz. UE L 189 z 22.07.2010, s. 1)
- rozporządzenie – 2454/93** – rozporządzenie Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. UE L 253 z 11.10.1993, s. 1)
- rozporządzenie – 1798/2003** – rozporządzenie Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz. Urz. UE L 264 z 15.10.2003, s. 1)
- rozporządzenie – 282/2011** – rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011, s. 1)

- TFUE** – Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 83 z 30.03.2010, s. 47; wersja skonsolidowana)
- WKC** – rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. UE L 302 z dnia 19.10.1992, s. 1)

### Źródła prawa krajowego

- k.c.** – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.)
- Konstytucja RP** – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- o.p.** – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.)
- rozp. ws. FV** – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 68, poz. 360)
- rozp. wyk. VAT** – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 73, poz. 392 z późn. zm.)
- ustawa o VAT** – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)
- ustawa o VAT z 1993** – ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.)
- ustawa o VAT zm. 2010** – ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz. U. Nr 247, poz. 1652)

### Źródła prawa zagranicznego

- UStG** – niemiecka ustawa o podatku obrotowym (Umsatzsteuergesetz), Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386)

### II. Inne

- IS** – Izba Skarbowa
- MF** – Minister Finansów
- M. Pod.** – Monitor Podatkowy
- NSA** – Naczelny Sąd Administracyjny
- PiP** – Państwo i Prawo
- Prz. Pod.** – Przegląd Podatkowy

<b>TSUE/ Trybunał</b>	- Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
<b>UE</b>	- Unia Europejska
<b>WDT</b>	- wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów
<b>WNT</b>	- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów
<b>WSA</b>	- Wojewódzki Sąd Administracyjny
<b>VAT</b>	- Value Added Tax - termin ten będzie używany także w znaczeniu: podatek od towarów i usług





## Wstęp

Praca *Transakcje wewnątrzspółnotowe w VAT. Analiza praktyczna* jest w swych założeniach kompleksowym komentarzem do przepisów dotyczących opodatkowania VAT transakcji wewnątrzspółnotowych. Książka jest także swego rodzaju kompendium, w którym przedstawiono w sposób wyczerpujący skutki, jakie wywołuje na gruncie VAT obrót towarowy pomiędzy państwami UE. Autor koncentruje się zwłaszcza na zagadnieniach budzących najwięcej wątpliwości w praktyce opodatkowania, w szczególności w obszarach, gdzie istnieją rozbieżności pomiędzy interpretacjami Ministra Finansów a orzecznictwem sądów administracyjnych oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

W opracowaniu, oprócz analizy polskiej ustawy o VAT, dokonano wnikliwej analizy przepisów prawa unijnego (przede wszystkim dyrektywy 2006/112). Praca często odwołuje się do orzecznictwa TSUE i polskich sądów administracyjnych. Przedstawiono zwłaszcza szczegółowe opracowanie wyroków bezpośrednio dotyczących opodatkowania VAT transakcji wewnątrzspółnotowych. Rozważania wzbogacono wieloma odwołaniami do interpretacji Ministra Finansów, szczególnie tych najnowszych.

W celu zapewnienia przejrzystości rozważań i łatwiejszego zrozumienia podejmowanych zagadnień książka ilustrowana jest licznymi przykładami praktycznymi. Rozdział poświęcony transakcjom łańcuchowym oraz trójstronnym opatrzone także dużą liczbą schematów, pozwalających na lepsze zrozumienie istoty komentowanych regulacji.

Publikacja, pomimo iż ma przede wszystkim walor praktyczny, została uzupełniona również o rozważania teoretyczno-prawne, co jednak nie czyni z niej opracowania akademickiego. Jej adresatami są przede wszystkim praktycy, doradcy podatkowi oraz pracownicy działów księgowo-finansowych, którzy w różnym zakresie stykają się z problematyką obrotu towarowego pomiędzy państwami UE. Niewątpliwie książka może być przydatna również dla osób, które pragną poszerzyć swoją wiedzę z zakresu VAT, zwłaszcza studentów studiów prawniczych i ekonomicznych.

Charakter pracy i założenia, którymi kierowano się podczas jej tworzenia, rzucają bezpośrednio na jej układ. Składa się ona z pięciu rozdziałów.

Rozdział I pt. *Geneza i istota transakcji wewnątrzspółnotowych* jest wprowadzeniem do konkretniejszych rozważań. Przedstawiono w nim genezę transakcji wewnątrzspółnotowych i ich najważniejsze cechy. W ramach rozdziału I zaprezentowano również założenia systemu docelowego (definitywnego), który ma (miał) być wdrożony w zakresie obrotu towarowego pomiędzy państwami UE.

Rozdział II otwiera pierwszą szczegółową część pracy i jest w całości poświęcony problematyce związanej z wewnątrzspółnotową dostawą towarów (WDT).

Wyjaśniono w nim sam charakter i przesłanki warunkujące zaistnienie WDT. W szczególności obszernie omówiono istotę i charakter dowodów, którymi musi dysponować podatnik VAT, aby mógł zakwalifikować dane zdarzenie jako WDT. Zwrócono uwagę na najnowsze orzecznictwo oraz stanowisko MF w tym zakresie. W ramach rozdziału II szczególnie nacisk położono też na funkcjonowanie systemu VIES, problemy związane z brakiem aktualności danych zawartych w tej bazie oraz tzw. dostawę nietransakcyjną (wewnątrzspółnotowe przemieszczenie towarów). Odrębnie przedstawiono kwestie podstawy opodatkowania oraz obowiązku podatkowego z tytułu WDT, dużo miejsca poświęcając problematyce zastosowania właściwego kursu walut, szczególnie w przypadku korekty podstawy opodatkowania.

Rozdział III jest w całości poświęcony wewnątrzspółnotowemu nabyciu towarów (WNT). Na początku przedstawiono w nim charakterystykę WNT i przesłanki, które muszą zaistnieć, aby doszło do WNT na terytorium Polski. Obszernie omówiono przypadki, gdy WNT na terytorium Polski nie wystąpi, ze szczególnym uwzględnieniem tzw. czasowych przemieszczeń. W ramach omawianego rozdziału naszkicowano również sposób funkcjonowania procedury 42xx i obowiązki polskiego podatnika w tym zakresie. Ponadto szczegółowo nakreślono problematykę podstawy opodatkowania i momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu WNT, szczególną uwagę poświęcając przy tym zagadnieniom związanym z korygowaniem podstawy opodatkowania i zastosowaniem właściwego kursu walutowego dla celów przeliczenia podstawy opodatkowania (korygowanej podstawy opodatkowania) wyrażonej w walucie obcej na zł.

Rozdział IV pt. *Transakcje łańcuchowe i transakcje trójstronne* jest w całości poświęcony szczególnym rodzajom dostaw, w ramach których występuje WDT i WNT. W celu zapewnienia przejrzystości rozważań oraz biorąc pod uwagę doniosłość praktyczną transakcji łańcuchowych, dedykowano im osobny rozdział. Jest on wzbogacony o liczne przykłady i schematy obrazujące przebieg transakcji. W rozdziale tym poruszono także kontrowersyjne w praktyce kwestie związane z występowaniem eksportu/importu towarów w ramach transakcji łańcuchowych, czy szerzej, udziału podatników z krajów trzecich w tego typu transakcjach. W szczególności skonfrontowano polskie regulacje z tezami płynącymi z orzecznictwa TSUE. Rozdział kończą rozważania związane z transakcjami trójstronnymi.

Przedostatni rozdział jest komentarzem do dostaw realizowanych w oparciu o magazyn konsygnacyjny. Przedstawiono w nim szczegółowo polskie regulacje oraz konsekwencje dostaw realizowanych przez polskiego podatnika do magazynu konsygnacyjnego położonego w innym kraju UE (w sytuacji, gdy w innym państwie UE funkcjonują analogiczne uproszczenia, a także w sytuacji, gdy tego typu uproszczeń brakuje).

Ostatni rozdział jest dedykowany zagadnieniom związanym z prawem do odliczenia podatku naliczonego w związku z dokonywaniem obrotu towarowego pomiędzy państwami członkowskimi. Najobszerniej przedstawiono problematykę dotyczącą wyłączeń i ograniczeń w prawie do odliczenia podatku naliczonego, odnosząc się w szczególności do ograniczonego prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia (w ramach WNT) samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych, konfrontując polskie regulacje z wyrokiem TSUE z dnia 16 lutego 2012 r. w sprawie *T.G. van Laarhoven*. Do pracy dołączono również Aneks, zawierający wyciąg z ministerialnego projektu ustawy z dnia 10 sierpnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw – zaakceptowanego w dniu 20 września 2012 r. przez Stały Komitet Rady Ministrów,

---

wraz z uzasadnieniem – w zakresie, w jakim planowana nowelizacja dotyczy transakcji wewnątrzspółnotowych.

Grafiki zamieszczone w pracy są opracowaniem autorskim.



# Geneza i istota transakcji wewnątrzspółnotowych

## I. Transakcje wewnątrzspółnotowe – uwagi terminologiczne

Pojęcie transakcji wewnątrzspółnotowych nie jest wbrew pozorom jedynie wytworem języka prawniczego, lecz przede wszystkim pojęciem języka prawnego. Do sformułowania „transakcje wewnątrzspółnotowe” wielokrotnie odwołuje się prawo unijne. Już w preambule (motyw nr 10) do dyrektywy 2006/112 wskazano, iż „w powyższym okresie przejściowym wewnątrzspółnotowe transakcje dokonywane przez podatników innych niż podatnicy zwolnieni, należy opodatkowywać w państwach członkowskich przeznaczenia według stawek i na warunkach określonych przez te państwa członkowskie”. Sam rozdział IV tytułu IX pt. „Zwolnienia” dyrektywy 2006/112 zatytułowany jest „Zwolnienia związane z transakcjami wewnątrzspółnotowymi”<sup>1</sup>.

Do pojęcia transakcji wewnątrzspółnotowych odnosi się również wielokrotnie polski ustawodawca. Posługują się nim często zarówno Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, jak i polskie sądy administracyjne, czy Ministerstwo Finansów<sup>2</sup>. Należy jednak zauważyć, iż po wejściu w życie Traktatu z Lizbony<sup>3</sup> i zastąpieniu Wspólnoty Europejskiej (Wspólnot Europejskich) przez Unię Europejską poprawniej byłoby mówić o transakcjach wewnątrzunijnych. Z uwagi jednak na brzmienie dyrektywy 2006/112 oraz praktykę, nadal i jednolicie posługującą się dotychczas używanym pojęciem, w niniejszej pracy proponuje się dalsze stosowanie określenia transakcje wewnątrzspółnotowe.

Przez transakcje wewnątrzspółnotowe rozumie się wewnątrzspółnotową dostawę towarów (WDT), a także wewnątrzspółnotowe nabycie towa-

---

<sup>1</sup> Ang. *Exemptions for intra-community transactions*, niem. *Steuerbefreiungen bei innergemeinschaftlichen Umsätzen*, franc. *Exonérations liées aux opérations intracommunautaires*.

<sup>2</sup> Przykładowo broszura: *Transakcje wewnątrzspółnotowe a podatek VAT – zagadnienia ogólne*, Warszawa 2005, [http://www.mf.gov.pl/\\_files\\_/podatki/broszury\\_informacyjne/trans\\_wewn\\_a\\_pod\\_vat\\_int.pdf](http://www.mf.gov.pl/_files_/podatki/broszury_informacyjne/trans_wewn_a_pod_vat_int.pdf), ale także np. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 kwietnia 2004 r. w sprawie potwierdzania zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 58, poz. 559 z późn. zm.).

<sup>3</sup> Traktat z Lizbony zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską podpisany w Lizbonie dnia 13 grudnia 2007 r. (Dz. Urz. UE C 301 z 17.12.2007, s. 1).

rów (WNT), czy też, ujmując ten problem bardziej generalnie, transakcje w zakresie obrotu towarowego dokonywane między państwami członkowskim UE.

W świetle polskich regulacji przez WDT rozumie się zasadniczo „wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju” (art. 13 ust. 1 ustawy o VAT). Stąd wywóz towarów z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium innego państwa UE nie stanowi WDT, lecz ściślej, czynność odpowiadającą WDT (np. dostawa towarów z Niemiec do Francji). Dla zapewnienia przejrzystości rozważań w niniejszej pracy stosuje się jednak jednolitą nomenklaturę, określając również tego typu transakcje jako WDT.

Analogiczne uwagi dotyczą WNT (przez WNT rozumie się – w świetle art. 9 ust. 1 ustawy o VAT – „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”).

Celem niniejszej pracy nie jest przedstawienie problematyki wewnątrzpaństwowego świadczenia usług. Praca koncentruje się na praktycznych aspektach związanych przede wszystkim z opodatkowaniem dostaw i nabyć wewnątrzpaństwowych realizowanych przez podatników VAT.

Procedury szczególne (np. nabycie nowych środków przez nie-podatników czy też sprzedaż wysyłkowa), pomimo iż dotyczą obrotu towarowego pomiędzy państwami UE, będą omówione jedynie w zarysie.

Do transakcji wewnątrzpaństwowych „należą” także transakcje łańcuchowe oraz trójstronne czy też dostawy realizowane w oparciu o procedurę magazynu konsygnacyjnego. Zagadnieniom tym zostaną poświęcone odrębne rozdziały.

## **II. Obrót towarowy pomiędzy państwami UE – zasada pochodzenia a zasada przeznaczenia**

System transakcji wewnątrzpaństwowych związany jest ściśle z ustanowieniem rynku wewnętrznego z dniem 1 stycznia 1993 r. Transakcje wewnątrzpaństwowe są „fenomenem” zharmonizowanego systemu VAT obowiązującego wszystkie 27 państw członkowskich UE. Bez wprowadzenia tego systemu urzeczywistnienie idei wspólnego rynku byłoby niemożliwe. Koncepcja rynku wewnętrznego, zakładająca między innymi zniesienie barier celnych pomiędzy państwami członkowskimi, wymusiła zniesienie schematu opodatkowania dostaw i nabyć realizowanych pomiędzy państwami członkowskimi w oparciu o procedurę eksportu i importu towarów. Eksport i import towarów pomiędzy państwami członkowskimi zostały zastąpione przez system dostaw i nabyć wewnątrzpaństwowych.

Wymiana towarowa (obróć towarowy) realizowana pomiędzy państwami (członkami UE) różni się od obrotu krajowego przede wszystkim tym, że doty-



czy ona władztwa podatkowego dwóch różnych państw, które musi być rozgraniczone. Rozgraniczenie to w zakresie podatku od towarów i usług możliwe jest w oparciu o zastosowanie bądź zasady kraju pochodzenia (opodatkowanie w kraju pochodzenia), bądź zasady kraju przeznaczenia. Należy mieć na uwadze, iż konsekwencją międzynarodowego obrotu towarowego jest potencjalne nakładanie się jurysdykcji podatkowych różnych suwerennych państw, co może prowadzić do podwójnego opodatkowania tego samego obrotu (wielokrotnego opodatkowania tego samego obrotu), względnie braku opodatkowania obrotu zarówno w kraju pochodzenia, jak i w kraju przeznaczenia.

Zgodnie z koncepcją pochodzenia opodatkowanie następuje w kraju, w którym dostarczany towar się znajduje (z którego jest fizycznie dostarczany). Wywóz towaru z kraju pochodzenia nie prowadzi do zwolnienia go z opodatkowania, natomiast przywóz towarów do tego kraju podlega zwolnieniu z opodatkowania<sup>4</sup>. Natomiast w myśl zasady kraju przeznaczenia opodatkowanie następuje w kraju, do którego towar przetransportowano/wysłano w wyniku dostawy (kraj konsumpcji). Zatem w kraju, z którego towar dostarczono (kraj pochodzenia towaru), zastosowanie znajdzie zwolnienie z opodatkowania VAT. W konsekwencji zasada opodatkowania w kraju przeznaczenia prowadzi do efektywnego zwolnienia z opodatkowania w kraju wywozu i opodatkowania w kraju przywozu<sup>5</sup>. Zasada opodatkowania w kraju przeznaczenia odpowiada w handlu międzynarodowym klasycznej zasadzie eksportu i importu towarów<sup>6</sup>. Służy ona również ochronie dochodów podatkowych państwa przeznaczenia towaru.

Na poziomie Wspólnoty należało zatem podjąć decyzję, czy powinno się zastosować system opodatkowania towarów w oparciu o zasadę kraju pochodzenia czy też w oparciu o zasadę kraju przeznaczenia. Już w latach 60. XX wieku podjęto decyzję, że dalsze utrzymywanie systemu opodatkowania wymiany towarowej pomiędzy państwami UE w oparciu o procedurę eksportu i importu jest nieefektywne. Z art. 4 I dyrektywy z 1967 r. wynikało, iż celem Wspólnoty jest odejście od systemu opodatkowania w oparciu o mechanizm „eksport – import”. Potwierdziła to VI dyrektywa uchwalona w 1977 r. System opodatkowania wymiany towarowej pomiędzy państwami członkowskimi w oparciu o zasady właściwe dla eksportu i importu został ostatecznie zniesiony w dniu 1 stycznia 1993 r.

### III. Zasada kraju pochodzenia jako system docelowy (definitywny)

Prawodawca unijny, podejmując decyzję kierunkową o ustanowieniu rynku wewnętrznego, opowiedział się już pod koniec lat 60. XX wieku za wprowadzeniem dla celów VAT – zamiast opodatkowania w oparciu o mechanizm eksportu i importu – opodatkowania obrotu towarowego bazującego na koncepcji

<sup>4</sup> M. Tumpel, *Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr*, Wiedeń 1997, s. 170.

<sup>5</sup> B.J.M. Terra, J. Kajus, *A Guide to the Value Added Tax of the European Community*, Amsterdam 1999, Komentarz do art. 8, s. 17.

<sup>6</sup> *Ibidem*.

# Transakcje wewnątrzspółnotowe w VAT

## Analiza praktyczna

**Paweł Selera** – doktor nauk prawnych, LL.M.; doradca podatkowy; współpracownik kancelarii MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy spółka doradztwa podatkowego sp. z o.o. Doświadczenie zawodowe zdobywał w międzynarodowych firmach doradztwa podatkowego w Niemczech oraz Polsce. Odbił staż w Dyrekcji Generalnej ds. Podatków i Unii Celnej Komisji Europejskiej w Brukseli. Jest stypendystą Instituto Politécnico de Bragança; laureat konkursu dla młodych autorów publikacji profesjonalnych Złote Skrzydła „Dziennika Gazety Prawnej”; autor wielu publikacji, głównie z zakresu europejskiego prawa podatkowego, w tym monografii *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw* (Warszawa 2010).

- Prezentowana książka jest obecnie jedyną publikacją na rynku wydawniczym, w której przedstawiono pogłębioną i aktualną analizę opodatkowania VAT transakcji wewnątrzspółnotowych. W pracy omówiono w szczególności te zagadnienia, które budzą najczęściej kontrowersji w praktyce opodatkowania, m.in.: zastosowanie stawki 0% dla dostawy wewnątrzspółnotowej, rozliczanie transakcji łańcuchowych, zwłaszcza z udziałem krajów trzecich, funkcjonowanie systemu VIES i jego znaczenie dla podatników.
- Opracowanie zawiera najnowsze orzecznictwo sądowe i interpretacje Ministra Finansów w zakresie opodatkowania VAT transakcji wewnątrzspółnotowych, przykłady i diagramy obrazujące przebieg transakcji łańcuchowych i trójstronnych oraz metodologię rozliczeń, a także odniesienia do poszczególnych konstrukcji prawnych funkcjonujących w wybranych państwach Unii Europejskiej.
- Do książki dołączono również aneks ukazujący planowane zmiany w zakresie opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych.
- Adresatami publikacji są przede wszystkim osoby zatrudnione w księgowości i finansach, właściciele biur rachunkowych, doradcy podatkowi, a także studenci prawa i ekonomii zainteresowani poszerzeniem wiedzy z zakresu podatku od towarów i usług.

ISBN 978-83-264-4034-2



9 788326 440342

Cena 139 zł  
(w tym 5% VAT)

**Zamówienia:**

infolinia 801 04 45 45, fax 22 535 80 01  
zamowienia.ksiazki@wolterskluwer.pl  
www.wolterskluwer.pl  
księgarnia internetowa www.profinfo.pl