

W transakcjach dokonywanych w ramach Wspólnoty Europejskiej między podatnikami VAT z różnych państw członkowskich mamy do czynienia z wewnątrzwspólnotową dostawą towarów i wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów. VAT od towarów w obrocie handlowym między podatnikami w państwach członkowskich Unii Europejskiej nie jest pobierany na granicy. Zamiast tego opodatkowanie ma miejsce w kraju nabywcy towaru (w kraju przeznaczenia towaru). Natomiast w kraju dostawcy stosuje się stawkę 0% VAT lub zwolnienie z prawem do odliczenia podatku naliczonego. Gdy towar jest wysyłany poza UE, rozliczamy eksport towarów opodatkowany stawką 0%, jeśli spełnimy ustawowe warunki, a zakup towaru sprowadzanego spoza UE to import towarów. W przypadku transakcji ruchomych tylko jedna transakcja może być uznana za ruchomą (WDT lub eksport).

W przypadku usług to, z jakiego kraju pochodzi kontrahent, nie ma już takiego znaczenia, ale może decydować o dodatkowych obowiązkach.

1. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (WDT)

Specjalne zasady rozliczeń VAT dotyczą transakcji sprzedaży towarów kontrahentom z innych krajów UE. Taka transakcja jest kwalifikowana jako wewnątrzwspólnotowa dostawa. Jak zawsze, obowiązek rozliczenia jest uzależniony od spełnienia warunków ustawowych (art. 13 ustawy o VAT).

Wewnątrzwspólnotowa dostawa może mieć miejsce zarówno wtedy, gdy wywóz jest dokonywany w ramach dostawy, jak i wtedy, gdy polski podatnik przemieszcza własne towary. Aby doszło do wewnątrzwspólnotowej dostawy, muszą być spełnione łącznie następujące warunki:

1. Wywóz towarów następuje z terytorium Polski na terytorium innego kraju UE oraz Irlandii Płn.
2. Wywóz towarów następuje w wykonaniu dostawy towarów (w wyniku zarówno sprzedaży, jak i nieodpłatnej dostawy, która na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy o VAT podlega opodatkowaniu).

Wewnątrzwspólnotowa dostawa występuje również wtedy, gdy polski podatnik przemieszcza własne towary do innego kraju UE, nie w ramach dostawy towarów. Warunki, których spełnienie powoduje obowiązek rozliczenia VAT, są określone w art. 13 ust. 3 ustawy.

Nie uznaje się za WDT przemieszczenia towarów zaliczanych do próbek czy prezentów o małej wartości na cele związane z prowadzonym przedsiębiorstwem (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14 października 2015 r., IPPP3/4512-602/15-2/SM).

3. Nabywca jest podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium Polski lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju. Wyjątek dotyczy sytuacji, gdy przedmiotem dostawy jest nowy środek transportu czy dostawa wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia akcyzy lub z zapłaconą akcyzą.
4. Dokonującym dostawy jest podatnik, który nie korzysta ze zwolnienia na podstawie art. 113 ustawy (zwolnienie ze względu na wysokość obrotu). Wewnątrzwspólnotowa dostawa występuje zawsze, niezależnie od tego, czy dostawca jest zarejestrowany jako podatnik VAT, gdy przedmiotem dostawy jest nowy środek transportu. Polski podatnik musi pamiętać, że nie może rozliczyć jako wewnątrzwspólnotowej dostawy transakcji, która polega na dostawie:

- 1) jednostek pływających używanych do żeglugi na pełnym morzu i przewożących odpłatnie pasażerów albo używanych do celów handlowych, przemysłowych lub do połowów, w tym w szczególności:
 - pełnomorskich liniowców pasażerskich, pełnomorskich łodzi wycieczkowych oraz podobnych jednostek pływających, zaprojektowanych głównie do przewozu osób; pełnomorskich promów wszelkiego rodzaju (CN 8901 10 10),
 - pełnomorskich tankowców (CN 8901 20 10),
 - pełnomorskich chłodniowców, innych niż objęte podpozycją 8901 20 (CN 8901 30 10),

- pozostałych jednostek pływających pełnomorskich do przewozu towarów oraz pozostałych jednostek pływających pełnomorskich do przewozu zarówno osób, jak i towarów, z wyłączeniem barek morskich bez napędu (CN ex 8901 90 10),
- pełnomorskich statków rybackich, pełnomorskich statków przetwórci oraz pełnomorskich pozostałych jednostek pływających do przetwarzania lub konserwowania produktów rybołówstwa (CN 8902 00 10),
- pchaczy pełnomorskich (CN 8904 00 91) i holowników pełnomorskich (CN ex 8904 00 10),
- pełnomorskich lodołamaczy (CN ex 8906 90 10);
- 2) używanych na morzu statków ratowniczych morskich (CN ex 8905 90 10) i łodzi ratunkowych (CN ex 8906 90 10);
- 3) jednostek pływających używanych do rybołówstwa przybrzeżnego (CN ex 8902 00 90);
- 4) części do jednostek pływających, o których mowa w pkt 1–3, i wyposażenia tych jednostek, jeżeli są w nie wbudowywane lub służą ich eksploatacji;
- 5) środków transportu lotniczego oraz części zamiennych do nich i wyposażenia pokładowego dla przewoźników lotniczych wykonujących głównie przewozy w transporcie międzynarodowym;
- 6) towarów służących bezpośrednio zaopatrzeniu statków:
 - używanych do żeglugi na pełnym morzu oraz przewożących pasażerów za opłatą albo używanych do celów gospodarczych, przemysłowych lub do połowów,
 - używanych do ratownictwa lub do udzielania pomocy na morzu albo do połowów przybrzeżnych, z wyłączeniem dostaw prowiantu na pokład statków do połowów przybrzeżnych,
 - marynarki wojennej, wypływających z kraju do zagranicznych portów i przystani;
- 7) towarów służących zaopatrzeniu środków transportu lotniczego używanych przez przewoźników lotniczych wykonujących głównie przewozy w transporcie międzynarodowym;
- 8) opodatkowanej od marży (art. 120 ust. 4 i 5 ustawy).

Dostawa towarów wymienionych w pkt 1–7 podlega opodatkowaniu stawką 0% jako dostawa krajowa.

1.1. Warunki stosowania stawki 0% do WDT

WDT podlega opodatkowaniu stawką 0%, ale jej zastosowanie jest obwarowane wieloma warunkami.

1.1.1. Rejestracja VAT UE sprzedawcy i nabywcy

Przedsiębiorca, który chce dokonywać transakcji wewnątrzwspólnotowych, handlować z kontrahentami z innych państw Unii Europejskiej, musi najpierw zarejestrować się jako podatnik VAT UE.

Rejestracja sprzedawcy

Aby wystąpiła WDT, sprzedawca musi być podatnikiem VAT czynnym (wyjątkiem dostawa nowych środków transportu). Warunkiem wystąpienia WDT nie jest natomiast rejestracja VAT UE sprzedawcy (art. 13 ust. 6 ustawy o VAT). Nie oznacza to, że podatnik dokonujący WDT nie musi się zarejestrować. Obowiązek ten wynika z art. 97 ustawy o VAT. W tym celu polski podatnik składa formularz VAT-R lub jego aktualizację. Zaznaczenie kwadratu 65 w formularzu VAT-R(17) przez podatnika VAT czynnego oznacza, że otrzymuje on status podatnika VAT UE do wszystkich czynności wewnątrzwspólnotowych (WDT, WNT, import usług, świadczenie usług). Posiadanie statusu podatnika VAT UE jest natomiast konieczne, aby zastosować stawkę 0%. Sprzedawca nie musi posiadać statusu podatnika VAT UE w chwili dokonania dostawy. Nie jest to warunek konieczny. Aby zastosować stawkę 0%, status ten jest konieczny w chwili składania deklaracji (art. 42 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT).

Należy pamiętać, że obecnie podatnik może zostać szybciej wykreślony z rejestru VAT UE. Podatnik, który złoży za trzy kolejne miesiące lub za kwartał deklaracje VAT, w których nie wykaże sprzedaży lub zakupów z kwotą do odliczenia, zostaje wykreślony z urzędu z rejestru podatników VAT UE. O tym fakcie podatnik musi zostać powiadomiony (art. 97 ust. 15 ustawy o VAT). Z rejestru zostanie wykreślony również wtedy, gdy przez trzy kolejne miesiące nie złoży informacji podsumowujących mimo takiego obowiązku (art. 97 ust. 15a ustawy o VAT). Jednocześnie

wykreślenie podatnika z rejestru podatników VAT oznacza, że zostanie on pozbawiony statusu podatnika VAT UE (art. 97 ust. 16 ustawy o VAT). Wykaz przypadków, gdy podatnik może zostać wykreślony z rejestru podatników VAT, został określony w art. 96 ust. 9 i 9a ustawy o VAT.

Obowiązku rejestracji nie mają podatnicy, którzy ustanowili przedstawiciela podatkowego, o którym mowa w art. 18d ust. 1 ustawy, czyli w przypadku gdy:

- 1) dokonują na terytorium kraju wyłącznie importu towarów, których miejscem przeznaczenia jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, i wywóz z terytorium kraju jest dokonywany przez importera tych towarów w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, oraz
- 2) nie są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni.

W takiej sytuacji WDT rozlicza za nich ustanowiony przedstawiciel.

Rejestracja nabywcy

Dla rozliczenia WDT ze stawką 0% znaczenie ma nie tylko status sprzedawcy, ale również status nabywcy. Jak wynika z art. 42 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, jednym z warunków zastosowania stawki 0% jest, aby podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej. Dodatkowym warunkiem zastosowania stawki 0% jest podanie tego numeru przez nabywcę dostawcy. Jednak jak czytamy w notach wyjaśniających Komisji Europejskiej do wprowadzonych zmian:

KE (...) przepisy nie określają dokładnie sposobu przekazywania numeru identyfikacyjnego VAT między umawiającymi się stronami. Należy zatem pozostawić decyzję na ten temat umawiającym się stronom i nie ograniczać jej żadnymi wymogami formalnymi (np. wymogiem korzystania z określonego dokumentu). Podobnie jak określono powyżej w kontekście art. 36a ust. 2 DV, jeżeli dostawca uwzględnił numer identyfikacyjny VAT swojego klienta na fakturze, można uznać, że klient podał swój numer identyfikacyjny VAT dostawcy.

Aby sprawdzić, czy kupujący jest zarejestrowanym podatnikiem VAT UE, należy wejść na portal http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=pl.

Powstaje pytanie, czy w przypadku gdy nabywca nie posiada tego numeru w chwili wystawienia faktury (np. czeka na nadanie numeru VAT), oznacza to, że dostawca nie może zastosować stawki 0%. Z wydanych objaśnień KE wynika, że prawo do zastosowania stawki 0% nie przysługuje:

KE Jeżeli w momencie wystawiania przez dostawcę faktury nabywca nie jest w stanie podać dostawcy numeru identyfikacyjnego VAT, ponieważ organy podatkowe nadal rozpatrują wniosek nabywcy o nadanie takiego numeru (...).

Na szczęście nie oznacza to, że podatnik traci prawo do zastosowania stawki 0%. Gdy nabywca uzyska numer identyfikacyjny VAT, sprzedawca może wystawić fakturę korygującą. Zdaniem organów podatkowych będzie tak pod warunkiem, że rejestracja obejmie również okres, w którym miała miejsce dostawa towarów (zob. pismo Dyrektora KIS z 29 września 2022 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4012.136.2022.1.MAZ).

1.1.2. Złożenie informacji podsumowującej

Dostawa musi być prawidłowo wykazana w informacji podsumowującej VAT-UE. Stawka 0% nie ma zastosowania, jeżeli:

- 1) podatnik nie dopełnił obowiązku wykazania WDT w informacji podsumowującej VAT-UE lub terminowego złożenia informacji podsumowującej VAT-UE z wykazaną WDT lub
- 2) złożona informacja podsumowująca nie zawiera prawidłowych danych dotyczących WDT.

Zasady te nie mają zastosowania, jeżeli podatnik należycie na piśmie wyjaśnił uchybienie naczelnikowi urzędu skarbowego.