

3. Eksport i import towarów i usług

Eksport i import towarów to dwie procedury nieodłącznie związane z branżami realizującymi usługi transportowe czy prowadzącymi działania handlowe na skalę międzynarodową. Zarówno wywóz, jak i wwóz towarów do kraju wymagają przeprowadzenia stosownych rozliczeń podatkowych.

3.1. Eksport towarów

Jeśli towar jest wysyłany poza terytorium UE, dostawę rozliczamy jako eksport towarów, gdy spełnione są warunki dotyczące dokumentacji. Rozliczenie eksportu towarów jest mniej sformalizowane niż rozliczenie transakcji wewnątrzwspólnotowych.

Gdy towar wywozi poza UE kontrahent z siedzibą w UE lub poza UE, dochodzi do eksportu pośredniego. Tylko gdy siedziba nabywcy znajduje się na terytorium Polski, nie dochodzi do eksportu pośredniego towaru (art. 2 pkt 8 lit. b ustawy o VAT). Jest to dostawa krajowa. W pozostałym zakresie miejsce siedziby nabywcy dla ustalenia, czy dochodzi do eksportu towarów, nie ma znaczenia. A zatem eksport towarów mogą stanowić nie tylko dostawy towarów dokonywane dla nabywców spoza Unii Europejskiej, ale również dostawy towarów dokonywane dla nabywców z innych państw członkowskich Unii Europejskiej oraz – w przypadku eksportu bezpośredniego – dla nabywców krajowych.

Przez **eksport towarów** rozumie się dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej przez:

- dostawcę lub na jego rzecz, lub
 - nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych
- jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych.

Obecnie nie ma znaczenia, czy procedura wywozu rozpoczęła się na terytorium Polski czy w innym kraju UE. Mimo to tylko wywóz towarów, które w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu poza terytorium Wspólnoty znajdują się na terytorium kraju, stanowi eksport towarów podlegający w Polsce jako miejscu świadczenia stawce 0%. Ponieważ są to towary transportowane, miejsce rozpoczęcia ich transportu oznacza miejsce dostawy i opodatkowania transakcji.

Zdaniem organów podatkowych za eksport towarów można uznać jednak tylko taką dostawę, w której jeśli wystąpi przerwa w transporcie, to może być ona podyktowana wyłącznie względami logistycznymi, a nie handlowymi, produkcyjnymi,

magazynowymi czy też innymi okolicznościami zmieniającymi charakter, cechy lub przeznaczenie towarów, jakie było im nadane w momencie sprzedaży (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 16 maja 2014 r., IBPP4/443-75/14/PK).

Gdy na transportowanych towarach są wykonywane usługi w innym kraju UE, polski podatnik nie rozlicza eksportu w Polsce, tylko w kraju, z którego jest transportowany poza UE ulepszony towar (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 23 maja 2014 r., IBPP4/443-84/14/LG).

Potwierdzają to również sądy. W wyroku z 10 lutego 2017 r. (I FSK 628/15) NSA uznał, że:

NSA *W sytuacji, gdy tak, jak w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku transport zostanie przerwany, a towar zostanie rozładowany i poddany ulepszeniu na terenie innego kraju członkowskiego, to jak trafnie przyjęto w tej sprawie brak jest podstaw do stwierdzenia, że eksport tych towarów nastąpił z Polski. Nie ma przy tym większego znaczenia wbrew temu co zarzuca się w skardze kasacyjnej to, że towar ten uległ tylko nieznacznej modyfikacji na terenie innego kraju członkowskiego. Samo bowiem rozładowanie towaru w tym celu już może skutkować uznaniem, że transport ten nie miał przymiotu nieprzerwanego.*

3.1.1. Rozliczenie eksportu w deklaracji

Za eksport może być uznana tylko czynność, która będzie stanowić dostawę podlegającą VAT. Jeśli czynność nie będzie stanowić dostawy towarów, nie będzie mogła być uznana za eksport towarów.

W zależności od tego, kto wywozi towar, wyróżniamy:

- eksport bezpośredni – towar jest wywożony przez dostawcę lub na jego rzecz, albo
- eksport pośredni – towar jest wywożony przez nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę dla celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych albo innych środków transportu służących do celów prywatnych.

Tabela 9. Rozliczenie eksportu

Rodzaj czynności	Eksport bezpośredni	Eksport pośredni
1	2	3
Obowiązek podatkowy	1. Z chwilą wydania towarów 2. Z chwilą otrzymania zaliczki, jeśli zapłata nastąpiła przed dokonaniem dostawy	
Termin wystawienia faktury	Nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy lub otrzymano zaliczkę. Może być wystawiona nie wcześniej niż 60 dni przed dokonaniem dostawy lub otrzymaniem zaliczki	

1	2	3
Kurs waluty	Według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego, chyba że faktura została wystawiona przed wydaniem towaru – wówczas stosujemy kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień jej wystawienia. Podatnik może wybrać sposób przeliczania według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez EBC. Podatnik może również wybrać stosowanie wspólnego kursu dla VAT i podatku dochodowego. Wtedy przyjmuje średni kurs NBP ogłoszony w ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania przychodu.	
Dokumenty uprawniające do zastosowania stawki 0%	Z ustawy o VAT wprost wynika, jakie to mogą być dokumenty (art. 41 ust. 6 i 11 ustawy o VAT). Nie jest to katalog zamknięty. Są to w szczególności: 1) dokument w formie elektronicznej otrzymany z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych albo potwierdzony przez urząd celny wydruk tego dokumentu 2) dokument w formie elektronicznej pochodzący z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych, otrzymany poza tym systemem, jeżeli zapewniona jest jego autentyczność 3) zgłoszenie wywozowe w formie papierowej złożone poza systemem teleinformatycznym służącym do obsługi zgłoszeń wywozowych albo jego kopia potwierdzona przez urząd celny. W praktyce są to komunikat IE-599 lub dokument SAD, gdy będzie to eksport bezpośredni. W przypadku eksportu pośredniego będzie to potwierdzona kopia SAD lub komunikat IE-599 otrzymany poza systemem	
Termin rozliczenia w deklaracji	1. W deklaracji za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy, pod warunkiem że przed upływem terminu złożenia tej deklaracji eksporter otrzymał wymagane dokumenty. 2. Jeśli nie otrzyma wymaganych w tym terminie dokumentów, nie rozlicza w ogóle eksportu w deklaracji, w której powstał obowiązek podatkowy. W przypadku eksportu bezpośredniego podatnik może przenieść rozliczenie na następny okres rozliczeniowy, jeśli posiada dokument celny potwierdzający procedurę wywozu. 3. Jeżeli przed upływem terminu złożenia deklaracji za następny okres rozliczeniowy eksporter otrzyma wymagane dokumenty, rozlicza dostawę jako eksport towarów ze stawką 0%. Jeśli ich nie otrzyma – rozlicza dostawę ze stawką krajową. Przykład 13 20 maja spółka sprzedała towar na Ukrainę i w tym też dniu wystawiła fakturę. Towar wywozi firma spedycyjna na zlecenie spółki. Jeśli spółka:	

1	2	3
	– przed upływem 25 czerwca otrzyma dokumenty – rozlicza eksport ze stawką 0% w deklaracji za maj, – przed upływem 25 czerwca nie otrzyma dokumentów – nie rozlicza w ogóle tej transakcji w deklaracji za maj, – przed upływem 25 lipca otrzyma dokumenty – rozlicza eksport ze stawką 0% w deklaracji za czerwiec, – przed upływem 25 lipca nie otrzyma dokumentów – rozlicza dostawę ze stawką krajową w deklaracji za czerwiec.	
Kiedy można dokonać korekty, gdy podatnik otrzyma później wymagane dokumenty	Podatnik dokonuje korekty w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym otrzymał dokument. W takim przypadku wykazuje dostawę ze stawką 0% i koryguje wykazany we wcześniejszych deklaracjach obrót ze stawką krajową. Korekt dokonuje w bieżącej deklaracji. Przykład 14 20 maja spółka sprzedała towar na Ukrainę i w tym też dniu wystawiła fakturę. Towar wywozi firma spedycyjna na zlecenie spółki. Ponieważ przed 25 lipca spółka nie otrzymała wymaganych dokumentów, w deklaracji za czerwiec wykazała obrót ze stawką 23% (wartość brutto – 12 000 zł, wartość netto – 9756,10 zł, VAT – 2243,90 zł). Dokumenty dotarły 2 sierpnia, dlatego w deklaracji za sierpień spółka wykaże kwotę 12 000 zł jako eksport opodatkowany stawką 0% i obniży sprzedaż opodatkowaną stawką 23% odpowiednio o kwoty 9756 zł i 2244 zł. Jeśli spółka nie wykazuje w deklaracji za ten okres sprzedaży ze stawką 23%, wykazuje te kwoty poprzedzone znakiem (-).	

3.1.2. Dokumenty przy eksporcie pośrednim uprawniające do stosowania stawki 0%

W przypadku eksportu pośredniego sprzedawca zazwyczaj dysponuje dokumentami IE-599 otrzymanymi poza systemem ECS. Obecnie nie powinno być to problemem. Jako jeden z dokumentów ustawodawca wymienia dokument w formie elektronicznej pochodzący z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych, otrzymany poza tym systemem, jeżeli zapewniona jest jego autentyczność.