



Warszawa, dnia 06 listopada 2020 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW,
FUNDUSZY I POLITYKI REGIONALNEJ**

PT6.056.2.2020

**Pan
Roman Jacek Arseniuk**

Szanowny Panie,

W odpowiedzi na petycję z dnia 24 sierpnia 2020 r. dotyczącą podjęcia działania, które doprowadzi do usunięcia wad rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) 2018/1912 z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniającego rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do niektórych zwolnień związanych z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi (dalej: „Rozporządzenie 2018/1912”), uprzejmie informuję.

Od dnia 1 stycznia 2020 r. kwestie dokumentowania wywozu towarów w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (WDT) uregulowane zostały w przepisach prawa unijnego, tj. przepisach rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹ (dalej: „Rozporządzenie 282/2011”), zmienionego Rozporządzeniem 2018/1912. Zgodnie z art. 288 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej², rozporządzenie ma zasięg ogólny, wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich.

Zgodnie z art. 45a ust. 1 Rozporządzenia 282/2011³ do celów stosowania zwolnień ustanowionych w art. 138 dyrektywy 2006/112/WE domniemywa się, że towary zostały wysłane lub przetransportowane z państwa członkowskiego do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza jego terytorium, ale na terytorium Wspólnoty, w którymkolwiek z następujących przypadków:

- a) sprzedawca wskazuje, że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez niego lub przez osobę trzecią działającą na jego rzecz, oraz sprzedawca jest w posiadaniu co najmniej dwóch niebędących ze sobą w sprzeczności dowodów, o których mowa w ust. 3 lit. a), które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od

¹ Dz. Urz. UE L z 2011 r. nr 77/1 z póź. zm.

² Wersja skonsolidowana, Dziennik Urzędowy C 326 , 26/10/2012 P. 0001 - 0390.

³ W brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2020 r.

sprzedawcy i od nabywcy, albo sprzedawca jest w posiadaniu jakichkolwiek pojedynczych dowodów, o których mowa w ust. 3 lit. a), wraz z jakimkolwiek pojedynczymi niebędącymi ze sobą w sprzeczności dowodami, o których mowa w ust. 3 lit. b), potwierdzających wysyłkę lub transport, które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy;

b) sprzedawca jest w posiadaniu następujących dokumentów:

- (i) pisemnego oświadczenia nabywcy potwierdzającego, że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez nabywcę lub przez osobę trzecią działającą na rzecz nabywcy, oraz wskazującego państwo członkowskie przeznaczenia towarów; takie pisemne oświadczenie określa: datę wystawienia; nazwę lub imię i nazwisko oraz adres nabywcy; ilość i rodzaj towarów; datę i miejsce przybycia towarów; w przypadku dostawy środków transportu, numer identyfikacyjny środków transportu; oraz identyfikację osoby przyjmującej towary na rzecz nabywcy; oraz
- (ii) co najmniej dwóch niebędących ze sobą w sprzeczności dowodów, o których mowa w ust. 3 lit. a), które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i nabywcy, lub jakichkolwiek pojedynczych dowodów, o których mowa w ust. 3 lit. a), wraz z jakimkolwiek pojedynczymi niebędącymi ze sobą w sprzeczności dowodami, o których mowa w ust. 3 lit. b), potwierdzających transport lub wysyłkę, które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy.

Nabywca dostarcza sprzedawcy pisemne oświadczenie, o którym mowa w lit. b) pkt (i), do dziesiątego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła dostawa.

Zgodnie z art. 45a ust. 3 ww. rozporządzenia, do celów ust. 1 następujące dokumenty są akceptowane jako dowód wysyłki lub transportu:

- a) dokumenty odnoszące się do wysyłki lub transportu towarów, takie jak podpisany list przewozowy CMR, konosament, faktura za towarowy przewóz lotniczy lub faktura od przewoźnika towarów;
- b) następujące dokumenty:
 - (i) polisa ubezpieczeniowa w odniesieniu do wysyłki lub transportu towarów lub dokumenty bankowe potwierdzające zapłatę za wysyłkę lub transport towarów;
 - (ii) dokumenty urzędowe wydane przez organ władzy publicznej, na przykład notariusza, potwierdzające przybycie towarów do państwa członkowskiego przeznaczenia;
 - (iii) poświadczenie odbioru wystawione przez prowadzącego magazyn w państwie członkowskim przeznaczenia, potwierdzające składowanie towarów w tym państwie członkowskim.

Ww. rozporządzenie wprowadza zatem dwa domniemania wzruszalne, odnoszące się do dowodów wymaganych do zastosowania zwolnienia (stawki 0%) z tytułu WDT. Domniemania te

co do zasady pozwalają uznać, że towary będące przedmiotem WDT zostały wywiezione z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego.

Pierwsze domniemanie dotyczy przypadku gdy towary zostały wysłane lub przetransportowane przez sprzedawcę lub przez osobę trzecią działającą na jego rzecz. W takiej sytuacji sprzedawca ma prawo uznać, że transakcja WDT została prawidłowo udokumentowana, jeżeli dysponuje następującymi dokumentami:

- (1) co najmniej dwoma niebędącymi ze sobą w sprzeczności dokumentami odnoszącymi się do wysyłki lub transportu towarów (podpisany list przewozowy CMR, konosament, faktura za towarowy przewóz lotniczy lub faktura od przewoźnika towarów), wydanymi przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy, lub
- (2) jakimkolwiek pojedynczym dowodem odnoszącym się do wysyłki lub transportu towarów (podpisany list przewozowy CMR, konosament, faktura za towarowy przewóz lotniczy lub faktura od przewoźnika towarów) oraz jakimkolwiek pojedynczymi niebędącymi ze sobą w sprzeczności dowodami, potwierdzających wysyłkę lub transport, które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy, takimi jak: polisa ubezpieczeniowa w odniesieniu do wysyłki lub transportu towarów lub dokumenty bankowe potwierdzające zapłatę za wysyłkę lub transport towarów, dokumenty urzędowe wydane przez organ władzy publicznej, na przykład notariusza, potwierdzające przybycie towarów do państwa członkowskiego przeznaczenia, poświadczenie odbioru wystawione przez prowadzącego magazyn w państwie członkowskim przeznaczenia, potwierdzające składowanie towarów w tym państwie członkowskim.

Drugie domniemanie odnosi się do sytuacji, gdy towary zostały wysłane lub przetransportowane przez nabywcę lub przez osobę trzecią działającą na jego rzecz. W tej sytuacji, sprzedawca ma prawo uznać, że transakcja WDT została prawidłowo udokumentowana, jeżeli jest w posiadaniu dokumentów wymienionych powyżej w pkt (1) lub (2) oraz dodatkowo pisemnego oświadczenia nabywcy potwierdzającego, że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez nabywcę lub przez osobę trzecią działającą na rzecz nabywcy (z uwzględnieniem wymogów przewidzianych dla takiego oświadczenia, zawartych w przepisach Rozporządzenia 282/2011).

Ponadto, zgodnie z wyjaśnieniami zawartymi w notach objaśniających do ww. przepisów wydanych przez Komisję Europejską⁴, określone w art. 45a Rozporządzenia 282/2011 domniemanie nie będzie miało zastosowania, w przypadku dokonania transportu towarów własnym środkiem transportu (przepisy rozporządzenia nie regulują takiego przypadku). Rozporządzenie przewiduje bowiem, że dokumenty potwierdzające WDT powinny zostać wydane przez dwie różne strony, które są od siebie niezależne, sprzedającego i nabywcy.

⁴ Explanatory Notes on the EU VAT changes in respect of call-off stock arrangements, chain transactions and the exemption for intra-Community supplies of goods ("2020 Quick Fixes")
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/explanatory_notes_2020_quick_fixes_en.pdf

W przypadku transportu własnego kryteria te nie mogą zostać spełnione⁵. Co prawda noty wyjaśniające nie są prawnie wiążące, niemniej jednak zawierają praktyczne źródło informacji w procesie stosowania prawa UE.

Odnosząc się do Pana żądania podjęcia „działania”, które doprowadzi do usunięcia wad Rozporządzenia 2018/1912 i propozycji umieszczenia tekstu z art. 45a ust. 3 lit. b pkt (i) w jednostce redakcyjnej oznaczonej literą a w tym ustępie, zwracam uwagę, że wymieniony w art. 45a ust. 3 katalog dokumentów, mogących stanowić dowód dokonania WDT, został tak skonstruowany, aby był jednolity jakościowo, a moc dowodowa poszczególnych dokumentów z tego katalogu była równorzędna.

Dowody wymienione w art. 45a ust. 3 lit a i b Rozporządzenia 282/2011 są rozróżniane w zależności od ich wartości dowodowej, przy czym przepisy tego rozporządzenia nadają prymat dokumentom dotyczącym wysyłki lub transportu towarów, wymienionym w lit. a ww. przepisu (tj. podpisany list przewozowy CMR, konosament, faktura za towarowy przewóz lotniczy lub faktura od przewoźnika towarów). Dokumenty wymienione w lit. b pkt (i) tego przepisu, czyli polisa ubezpieczeniowa w odniesieniu do wysyłki lub transportu towarów lub dokumenty bankowe potwierdzające zapłatę za wysyłkę lub transport towarów, stanowią dowód wysyłki lub transportu, jednakże ich mocy dowodowej nie można zrównać z dokumentami wymienionymi w lit. a. Dokumenty te mają zatem charakter uzupełniający, co powoduje, że nie jest możliwe udokumentowanie dokonania WDT wyłącznie przy ich pomocy.

Powyższe wnioski potwierdzają brak uzasadnienia do dokonywania zmian w art. 45a ust. 3 Rozporządzenia 2018/1912 we wskazanym przez Pana kierunku.

W tym miejscu podkreślić należy, że niemożliwość zastosowania w powyższym przypadku domniemania wprowadzonego w art. 45a ust. 1 Rozporządzenia 282/2011 nie oznacza automatycznie, że stawka 0% z tytułu WDT nie będzie miała zastosowania. W takiej sytuacji dostawca będzie musiał udowodnić w inny sposób, tj. zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106, z późn. zm.), dalej: „ustawa o VAT”, że warunki zastosowania stawki 0% zostały spełnione. Inaczej mówiąc, jeśli domniemanie nie znajdzie zastosowania, sytuacja pozostaje taka sama jak przed wejściem w życie art. 45a Rozporządzenia 282/2011.

Powyższe znajduje poparcie w notach objaśniających Komisji, w których podkreślono m.in., że niespełnienie warunków określonych w Rozporządzeniu 282/2011, nie oznacza, że zwolnienie określone w 138 Dyrektywy 2006/112/WE (stawka 0% z tytułu WDT) nie będzie miało zastosowania. W takim przypadku dostawca jest zobowiązany udowodnić, zgodnie z wymogami

⁵ Zob. Noty objaśniające str. 78, pkt 5.3.5. *What happens if the supplier or the acquirer makes the transport using their own means of transport? In this case the presumption does not apply as the requirement laid down in Article 45a(1)(a) and (b)(ii) IR for the items of non-contradictory evidence to be issued by two different parties that are independent of each other, of the vendor and of the acquirer will not be fulfilled.*

organów podatkowych, że warunki zwolnienia (w tym transportu) określone w art. 138 dyrektywy są spełnione.⁶

Zasady dokumentowania wywozu towarów w ramach WDT zostały uregulowane w ustawie o VAT w art. 42 ust. 3, 4 i 11. W przypadku dokonania transportu towarów własnym środkiem transportu zastosowanie znajdzie przepis art. 42 ust. 4 ustawy o VAT. Na mocy ww. przepisu, w przypadku wywozu towarów będących przedmiotem WDT bezpośrednio przez podatnika dokonującego takiej dostawy lub przez ich nabywcę, przy użyciu własnego środka transportu podatnika lub nabywcy, podatnik oprócz specyfikacji poszczególnych sztuk ładunku, powinien posiadać dokument zawierający co najmniej:

- 1) imię i nazwisko lub nazwę oraz adres siedziby działalności gospodarczej 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 działalności gospodarczej lub miejsca zamieszkania nabywcy;
- 3) określenie towarów i ich ilości;
- 4) potwierdzenie przyjęcia towarów przez nabywcę do miejsca, o którym mowa w pkt 1 lub 2, znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;
- 5) rodzaj oraz numer rejestracyjny środka transportu, którym są wywożone towary, lub numer lotu - w przypadku gdy towary przewożone są środkami transportu lotniczego.

Uwzględniając powyższe, nie jest zasadne podejmowanie przez Polskę działań mających na celu zmianę zasad dokumentowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów w oparciu o przepis art. 45a Rozporządzenia 282/2011.

Z poważaniem

Z upoważnienia Ministra Finansów, Funduszy
i Polityki Regionalnej

Podsekretarz Stanu
Jan Sarnowski

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

⁶ Zob. Noty objaśniające, str. 78, pkt 5.3.3.: *What happens if the conditions for the presumption of transport in Article 45a IR are not fulfilled? Does it mean that in this case the exemption of Article 138VD will not apply? The fact that the conditions for being in one of the cases set out under points (a) or (b) of paragraph 1 of Article 45a IR are not fulfilled does not mean automatically that the exemption of Article 138VD will not apply. In this case it will remain up to the supplier to prove, to the satisfaction of the tax authorities, that the conditions for the exemption (transport included) of Article 138 VD are met.*