

Objaśnienia podatkowe¹ z dnia 17 grudnia 2020 r.

w sprawie dokumentowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów dla celów podatku od towarów i usług

1. Czego dotyczą objaśnienia podatkowe

Objaśnienia podatkowe dotyczą zasad dokumentowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów dla celów stosowania stawki podatku VAT 0%.

2. Cel wydawanych objaśnień

W myśl art. 138 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej² państwa członkowskie zwalniają dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę lub przez nabywcę towarów lub na ich rzecz, jeżeli spełnione są następujące warunki:

a) towary są dostarczane innemu podatnikowi lub osobie prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów;

b) podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, na rzecz których dokonywana jest dostawa, są zidentyfikowani do celów VAT w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów oraz podali dostawcy ten numer identyfikacyjny VAT.

Powyższy przepis został implementowany do polskiego porządku prawnego w art. 42 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³, zgodnie z którym wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów podlega opodatkowaniu według stawki podatku 0%, pod warunkiem że:

1) 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, który nabywca podał podatnikowi;

2) podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, posiada w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem

¹Ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe) wydawane na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.) (dalej: „Ordynacja podatkowa”). Zgodnie z art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej, w przypadku zastosowania się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych, stosuje się odpowiednio przepisy art. 14k-14m tej ustawy.

² Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm. (dalej: „Dyrektywa VAT”)

³ Dz. U. z 2020 r. poz. 106, z późn. zm. (dalej: „ustawa o VAT”)

wewnątrzspółnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju;

3) podatnik składając deklarację podatkową, w której wykazuje tę dostawę towarów, jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE.

Jednym z warunków skorzystania ze zwolnienia (z jednoczesnym prawem do odliczenia VAT) i odpowiednio z prawa do zastosowania stawki 0% (na gruncie przepisów ustawy o VAT) dla dostawy towarów dokonanej w ramach transakcji wewnątrzspółnotowej jest zapewnienie, aby towary zostały wysłane lub przetransportowane z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego i dostarczone innemu podatnikowi lub osobie prawnej niebędącej podatnikiem, działającym w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

Od 1 stycznia 2020 r. we wszystkich państwach członkowskich, w tym w Polsce obowiązują przepisy Rozporządzenia Wykonawczego (UE) 2018/1912 z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do niektórych zwolnień związanych z transakcjami wewnątrzspółnotowymi,⁴ stanowiące jeden z elementów tzw. pakietu "Quick Fixes".

Jak wskazano w preambule Rozporządzenia 2018/1912 zróżnicowane podejście państw członkowskich w zakresie warunków stosowania zwolnień w odniesieniu do transakcji transgranicznych doprowadziło do pojawienia się trudności oraz braku pewności prawa dla przedsiębiorstw. Powyższe zostało uznane za sprzeczne z celem wzmocnienia handlu wewnątrzspółnotowego oraz zniesieniem granic fiskalnych. Dlatego też koniecznym stało się sprecyzowanie i zharmonizowanie warunków, na jakich można stosować zwolnienia.

Z uwagi na fakt, że transgraniczne oszustwa związane z VAT wynikają przede wszystkim ze zwolnienia z tytułu dostaw wewnątrzspółnotowych, dostrzeżono konieczność określenia pewnych okoliczności, w których uznaje się, że towary zostały wysłane lub przetransportowane z terytorium państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego.

Mając powyższe na względzie Rozporządzenie 2018/1912 wprowadziło katalog dokumentów, których posiadanie stanowi podstawę do skorzystania przez podatnika ze wruszałnego domniemania, że towary będące przedmiotem wewnątrzspółnotowej dostawy zostały wysłane lub przetransportowane z państwa członkowskiego do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza jego terytorium, ale na terytorium Unii Europejskiej.

Niezależnie od znowelizowanych przepisów 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 dodanej⁵, nadal pozostają w mocy krajowe regulacje w zakresie dokumentowania wewnątrzspółnotowej dostawy

⁴ Dz. Urz. UE L z 2018 r. nr 311/10 (dalej: „Rozporządzenie 2018/1912”)

⁵ Dz. Urz. UE L z 2019r. nr 313/14 (dalej: „Rozporządzenie 282/2011”)

towarów, tj. art. 42 ust. 3-5 ustawy o VAT określający tzw. podstawowy katalog dokumentów oraz art. 42 ust. 11 ustawy o VAT zawierający otwarty katalog tzw. dokumentów uzupełniających.

W związku z obowiązującymi jednocześnie znowelizowanymi przepisami Rozporządzenia 282/2011 oraz przepisami ustawy o VAT, celem niniejszych objaśnień jest wyjaśnienie:

- wzajemnej relacji przepisów Rozporządzenia 282/2011 i przepisów ustawy o VAT w zakresie sposobu dokumentowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów dla celów podatku od towarów i usług;
- zasad dokumentowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na podstawie przepisów Rozporządzenia 282/2011;
- kwestii obalenia domniemania, o którym mowa w art. 45a ust. 1 Rozporządzenia 282/2011 przez organy podatkowe;
- zasad dokumentowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na podstawie przepisów ustawy o VAT.

Celem niniejszych objaśnień podatkowych nie jest natomiast w szczególności wyjaśnienie poszczególnych warunków opodatkowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów stawką podatku 0%, określonych w art. 42 ust. 1-2 ustawy o VAT.

3. Przepisy regulujące kwestię dokumentowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów

Zasady dotyczące dokumentowania wywozu towarów z terytorium kraju i ich dostarczenia do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (dalej także: WDT) zostały uregulowane w art. 42 ust. 3-5 i 11 ustawy o VAT.

Od dnia 1 stycznia 2020 r. zasady dokumentowania wysyłki lub transportu towaru z państwa członkowskiego do miejsca przeznaczenia w innym państwie członkowskim zostały również unormowane w przepisach prawa unijnego, tj. w art. 45a Rozporządzenia 282/2011, dodanego Rozporządzeniem 2018/1912.

Zgodnie z art. 288 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, rozporządzenie ma zasięg ogólny, wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich. Powyższe oznacza, że znowelizowane przepisy Rozporządzenia 282/2011 nie wymagały odrębnej implementacji do polskiego porządku prawnego w celu ich bezpośredniego stosowania od 1 stycznia 2020 r.

4. Wzajemna relacja przepisów Rozporządzenia 282/2011 i przepisów ustawy o VAT w zakresie dokumentowania WDT

Artykuł 45a ust. 1 Rozporządzenia 282/2011 wprowadził domniemanie, że jeden z warunków zwolnienia (stawki 0%) dla wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów zgodnie z art. 138 Dyrektywy VAT polegający na tym, aby towary zostały wysłane lub przetransportowane

z państwa członkowskiego do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza jego terytorium, ale na terytorium UE – uznaje się za spełniony w sytuacjach określonych w art. 45a ust. 1 lit. a) lub b) Rozporządzenia 282/2011 (a zatem w przypadkach dysponowania przez podatnika odpowiednimi dokumentami wskazanymi w tych przepisach).

Skorzystanie przez podatnika z domniemania przewidzianego w art. 45a ust. 1 Rozporządzenia 282/2011 nie oznacza automatycznie, że dokonana przez niego dostawa towarów będzie korzystała ze zwolnienia (stawki 0%) dla wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Aby podatnik mógł skorzystać ze zwolnienia (stawki 0%) muszą zostać spełnione również pozostałe warunki określone w art. 138 Dyrektywy VAT (odpowiednio art. 42 ust. 1 i 1a ustawy o VAT).

Jak już zostało wskazane, spełnienie przez podatnika warunków określonych w art. 45a ust. 1 lit. a) lub b) Rozporządzenia 282/2011 oznacza, że będzie on korzystał z domniemania, pozwalającego uznać, że towary zostały wysłane lub przetransportowane z państwa członkowskiego do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium kraju, ale na terytorium UE. W tym kontekście podkreślenia jednak wymaga, że nie jest możliwe stosowanie domniemania w odwrotny sposób, sprowadzający się do uznania, że w przypadku nieposiadania wskazanych w art. 45a ust. 1 lit. a) lub b) w zw. z art. 45a ust. 3 Rozporządzenia 282/2011 dokumentów, towary będące przedmiotem WDT nie zostały wysłane lub przetransportowane.

Niespełnienie przez podatnika warunków domniemania wprowadzonych w art. 45a ust. 1 Rozporządzenia 282/2011 nie oznacza jednocześnie, że zostanie on pozbawiony możliwości zastosowania stawki 0% z tytułu dokonanej WDT. W takiej sytuacji podatnik, będzie musiał udowodnić zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy o VAT (art. 42 ust 3-5 i 11), że warunek zastosowania stawki 0% polegający na tym, aby towary zostały dostarczone do nabywcy w innym państwie członkowskim, został przez niego spełniony. Innymi słowy, jeżeli podatnik nie spełni warunków określonych w art. 45a ust. 1 lit. a) lub b) Rozporządzenia 282/2011 i domniemanie nie znajdzie zastosowania, sytuacja podatnika pozostaje taka sama jak przed wejściem w życie art. 45a Rozporządzenia 282/2011.

Powyższe znajduje oparcie także w wydanych przez Komisję Europejską notach wyjaśniających do ww. przepisów⁶, w których podkreślono m.in., że niespełnienie warunków określonych w Rozporządzeniu 282/2011, nie oznacza, że zwolnienie określone w art. 138 Dyrektywy VAT (stawka 0% z tytułu WDT) nie będzie miało zastosowania. W takim przypadku dostawca jest obowiązany udowodnić, zgodnie z wymogami organów podatkowych, że warunki zwolnienia określone w art. 138 Dyrektywy VAT są spełnione.

Podsumowując, od 1 stycznia 2020 r. z uwagi na ujednoczenie zasad dokumentowania WDT na obszarze całej Unii Europejskiej, podatnik może posługiwać się dokumentami określonymi w art. 45a Rozporządzenia 282/2011 i w tym zakresie korzystać z domniemania

⁶ Noty wyjaśniające w sprawie zmian w zakresie unijnego podatku VAT w odniesieniu do procedur magazynu typu call-off stock, transakcji łańcuchowych i zwolnień wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów („szybkie rozwiązania na 2020 r.” – (dalej: „noty wyjaśniające”)

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/explanatory_notes_2020_quick_fixes_pl.pdf

przewidzianego w tym przepisie. Powyższe nie jest jednak obowiązkiem podatnika, co oznacza, że w celu skorzystania ze zwolnienia (stawki 0%) z tytułu WDT podatnik nie jest bezwzględnie zobowiązany do gromadzenia wszystkich dokumentów zgodnie z warunkami wskazanymi w art. 45a ust. 1 Rozporządzenia 282/2011.

W celu zastosowania zwolnienia (stawki 0%) dla WDT, podatnik nadal może udowodnić zgodnie z art. 42 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 42 ust. 3-5 i 11 ustawy o VAT, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, na zasadach i na podstawie dowodów wskazanych w tych przepisach.

5. Dokumentowanie WDT według zasad wprowadzonych w art. 45a Rozporządzenia 282/2011

W myśl art. 45a ust. 1 Rozporządzenia 282/2011, domniemywa się, że towary zostały wysłane lub przetransportowane z państwa członkowskiego do miejsca przeznaczenia w innym państwie członkowskim, 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 (tzw. dowody z grupy A), które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy, albo sprzedawca jest w posiadaniu jakichkolwiek pojedynczych dowodów, o których mowa w ust. 3 lit. a (tzw. dowody z grupy A), wraz z jakimikolwiek pojedynczymi niebędącymi ze sobą w sprzeczności dowodami, o których mowa w ust. 3 lit. b (tzw. dowody z grupy 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 (tzw. dowody z grupy 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 (tzw. dowody z grupy A), wraz z jakimikolwiek pojedynczymi niebędącymi ze sobą w sprzeczności dowodami, o których mowa w ust. 3 lit. b (tzw. dowody z grupy 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 ppkt (i), do dziesiątego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła dostawa.

Dla celów domniemania, o którym mowa, następujące dokumenty są akceptowane jako dowód wysyłki lub transportu:

Grupa 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;

Grupa B:

- a) polisa ubezpieczeniowa w odniesieniu do wysyłki lub transportu towarów lub dokumenty bankowe potwierdzające zapłatę za wysyłkę lub transport towarów;
- b) dokumenty urzędowe wydane przez organ władzy publicznej, np. notariusza, potwierdzające przybycie towarów do państwa członkowskiego przeznaczenia;
- c) poświadczenie odbioru wystawione przez prowadzącego magazyn w państwie członkowskim przeznaczenia, potwierdzające składowanie towarów w tym państwie członkowskim.

(art. 45a ust. 3 Rozporządzenia 282/2011)

Cytowane powyżej przepisy Rozporządzenia 282/2011 wprowadzają zatem domniemanie, którego warunki uzależnione są od tego która ze stron – sprzedawca czy nabywca jest odpowiedzialna za transport lub wysyłkę towarów.

5.1. Zasady dokumentowania WDT w przypadku gdy towary zostały wysłane lub przetransportowane przez sprzedawcę lub przez osobę trzecią działającą na jego rzecz

W przypadku gdy towary zostały wysłane lub przetransportowane przez sprzedawcę lub przez osobę trzecią działającą na jego rzecz, sprzedawca korzysta z domniemania, jeżeli dysponuje następującymi dokumentami:

- 1) co najmniej dwoma dokumentami z grupy A, przy czym dokumenty te:
 - nie mogą pozostawać ze sobą w sprzeczności oraz
 - muszą zostać wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy,

lub

- 2) jakimkolwiek pojedynczym dowodem z grupy A oraz jakimkolwiek pojedynczym dowodem z grupy B, przy czym dokumenty te:
 - nie mogą pozostawać ze sobą w sprzeczności oraz
 - muszą zostać wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy.

Przykład 1

Sprzedawca, będący polskim podatnikiem VAT, dokonał dostawy towarów na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez inne państwo członkowskie, właściwe dla nabywcy. Towary zostały przetransportowane przez firmę transportową działającą na rzecz sprzedawcy z Polski do Francji. Sprzedawca jest w posiadaniu następujących dokumentów:

1. podpisanego listu przewozowego CMR – dowód z grupy A
2. faktury za transport towarów otrzymanej od przewoźnika – dowód z grupy A

Sprzedawca w celu udokumentowania WDT dysponuje dwoma dowodami z grupy A, które nie pozostają ze sobą w sprzeczności i zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy. W takim przypadku z uwagi na spełnienie przez sprzedawcę warunków, o których mowa w art. 45a ust. 1 lit. a) Rozporządzenia 282/2011 domniemywa się, że towary będące przedmiotem WDT zostały przetransportowane z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego.

Przykład 2

Sprzedawca, będący polskim podatnikiem VAT, dokonał dostawy towarów na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych nadany przez inne państwo członkowskie, właściwe dla nabywcy. Towary zostały przetransportowane przez firmę transportową działającą na rzecz sprzedawcy z Polski do Francji. Sprzedawca jest w posiadaniu następujących dokumentów:

1. podpisanego listu przewozowego CMR – dowód grupy A
2. potwierdzenia zapłaty za transport wygenerowanego z systemu bankowego – dowód z grupy B

Sprzedawca w celu udokumentowania WDT dysponuje pojedynczym dowodem z grupy A oraz pojedynczym dowodem z grupy B, które nie pozostają ze sobą w sprzeczności i zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy. W takim przypadku z uwagi na spełnienie przez sprzedawcę warunków, o których mowa w art. 45a ust. 1 lit. a) Rozporządzenia 282/2011 domniemywa się, że towary będące przedmiotem WDT zostały przetransportowane z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego.

5.2 Zasady dokumentowania WDT w przypadku gdy towary zostały wysłane lub przetransportowane przez nabywcę lub przez osobę trzecią działającą na jego rzecz

W przypadku gdy towary zostały wysłane lub przetransportowane przez nabywcę lub przez osobę trzecią działającą na jego rzecz, sprzedawca korzysta z domniemania, jeżeli dysponuje następującymi dokumentami:

1) pisemnym oświadczeniem nabywcy potwierdzającym, że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez nabywcę lub przez osobę trzecią działającą na rzecz nabywcy, oraz wskazującym 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;
- identyfikację osoby przyjmującej towary na rzecz nabywcy – przy czym za taką osobę uznać należy także osobę, która potwierdza przybycie towarów na rzecz nabywcy.

2) co najmniej dwoma dokumentami z grupy A, przy czym dokumenty te:

- nie mogą pozostawać ze sobą w sprzeczności oraz
- muszą zostać wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy,

lub

jakimkolwiek pojedynczym dowodem z grupy A oraz jakimkolwiek pojedynczym dowodem z grupy B, przy czym dokumenty te:

- nie mogą pozostawać ze sobą w sprzeczności oraz
- muszą zostać wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy.

Przykład 3

Sprzedawca, będący polskim podatnikiem VAT, dokonał dostawy towarów na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych nadany przez inne państwo członkowskie, właściwe dla nabywcy. Towary zostały przetransportowane przez firmę transportową działającą na rzecz nabywcy z Polski do Francji. Sprzedawca jest w posiadaniu następujących dokumentów:

1. pisemnego oświadczenia nabywcy potwierdzającego, że towary zostały przetransportowane przez osobę trzecią działającą na rzecz nabywcy do państwa członkowskiego przeznaczenia towarów tj. Francji
2. podpisanego listu przewozowego CMR – dowód z grupy A
3. potwierdzenia zapłaty za transport wygenerowanego z systemu bankowego nabywcy – dowód z grupy B

Sprzedawca w celu udokumentowania WDT dysponuje oświadczeniem nabywcy, pojedynczym dowodem z grupy A oraz pojedynczym dowodem z grupy B, które nie pozostają ze sobą w sprzeczności i zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy. W takim przypadku z uwagi na spełnienie przez

sprzedawcę warunków, o których mowa w art. 45a ust. 1 lit. b) Rozporządzenia 282/2011 domniemywa się, że towary zostały przetransportowane z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego.

Przykład 4

Sprzedawca, będący polskim podatnikiem VAT, dokonał dostawy towarów na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych nadany przez inne państwo członkowskie, właściwe dla nabywcy. Towary zostały przetransportowane przez firmę transportową działającą na rzecz nabywcy z Polski do Francji. Sprzedawca jest w posiadaniu następujących dokumentów:

1. pisemnego oświadczenia nabywcy potwierdzającego, że towary zostały przetransportowane przez osobę trzecią działającą na rzecz nabywcy do państwa członkowskiego przeznaczenia towarów tj. Francji
2. podpisanego listu przewozowego CMR – dowód z grupy A

Sprzedawca nie posiada dwóch dowodów z grupy A lub dodatkowo pojedynczego dowodu z grupy B, a tym samym przyjąć należy, że nie zostały przez niego spełnione wszystkie warunki, o których mowa w art. 45a ust. 1 lit. b) Rozporządzenia 282/2011. W takim przypadku, domniemanie nie znajdzie zastosowania. W celu zastosowania stawki 0% dla WDT, sprzedawca powinien udowodnić zgodnie z art. 42 ust. 3 i 11 ustawy o VAT, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju.

Przykład 5

Spółka B posiadająca właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych nadany przez państwo członkowskie inne niż Polska, zamawia towary w Spółce A – będącej polskim podatnikiem VAT. Towary transportowane są przez firmę transportową działającą na rzecz Spółki B z Polski do Francji - bezpośrednio do klienta Spółki B – Spółki C (co wynika z formalnych ustaleń zawartych pomiędzy Spółką A i Spółką B). Spółka A jest w posiadaniu następujących dokumentów:

1. pisemnego oświadczenia nabywcy (Spółki B) potwierdzającego, że towary zostały przetransportowane przez osobę trzecią działającą na rzecz nabywcy do państwa członkowskiego przeznaczenia towarów tj. do Francji
2. podpisanego (przez Spółkę C) listu przewozowego CMR – dowód z grupy A
3. potwierdzenia zapłaty za transport wygenerowanego z systemu bankowego nabywcy (Spółki B) – dowód z grupy B

Sprzedawca (Spółka A) w celu udokumentowania WDT dysponuje oświadczeniem otrzymanym od swojego nabywcy (Spółki B), pojedynczym dowodem z grupy A i pojedynczym dowodem z grupy B, które nie pozostają ze sobą w sprzeczności i zostały

wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy. W takim przypadku, z uwagi na spełnienie przez sprzedawcę warunków, o których mowa w art. 45a ust. 1 lit. b) Rozporządzenia 282/2011 domniemywa się, że towary zostały przetransportowane z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego.

Przykład 6

Sprzedawca, będący polskim podatnikiem VAT, w ramach zawartej umowy dokonuje cyklicznych dostaw towarów na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych nadany przez inne państwo członkowskie, właściwe dla nabywcy. Dostawy są realizowane kilka razy w tygodniu, a towary są transportowane z Polski do Francji przez firmę transportową działającą na rzecz nabywcy. Sprzedawca jest w posiadaniu następujących dokumentów:

1. pisemnego oświadczenia nabywcy potwierdzającego zbiorczo, że towary, których dostawa została dokonana w danym okresie rozliczeniowym (miesiącu) zostały przetransportowane przez osobę trzecią działającą na rzecz nabywcy
2. podpisanych listów przewozowych CMR – dowód z grupy A
3. potwierdzenia lub potwierżeń zapłaty za transport wygenerowanych z systemu bankowego nabywcy – dowód z grupy B

W świetle przepisów Rozporządzenia 282/2011 należy dopuścić możliwość posługiwania się oświadczeniem nabywcy, które w sposób zbiorczy potwierdza, że w danym okresie, towary zostały przetransportowane przez osobę trzecią działającą na rzecz nabywcy, pod warunkiem, że oświadczenie to zawiera wszystkie niezbędne dane (odrębnie dla każdej z dokonanych dostaw, jednak bez konieczności powielania na jednym dokumencie danych wspólnych wszystkim dostawom), o których mowa w art. 45a ust. 1 lit. b) ppkt i). W takim przypadku z uwagi na spełnienie przez sprzedawcę warunków, o których mowa w art. 45a ust. 1 lit. b) Rozporządzenia 282/2011 domniemywa się, że towary zostały przetransportowane z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego.

5.3. Termin dostarczenia sprzedawcy oświadczenia o którym mowa w art. 45a ust. 1 lit. b) ppkt (i) Rozporządzenia 282/2011

W myśl art. 45a ust. 1 Rozporządzenia 282/2011 nabywca dostarcza sprzedawcy pisemne oświadczenie, o którym mowa w lit. b) ppkt (i), do dziesiątego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła dostawa.

Jak wskazano w notach wyjaśniających, termin 10 dni ma na celu określenie dokładnych ram czasowych, w których nabywca ma dostarczyć sprzedawcy pisemne oświadczenie, a nie ukaranie sprzedawcy i odebranie mu możliwości skorzystania z domniemania, w przypadku gdy nabywca nie złożył pisemnego oświadczenia w terminie. W związku z tym nawet jeżeli nabywca dostarczy sprzedawcy pisemne oświadczenie po terminie, (jednak z uwzględnieniem terminów wynikających z art. 42 ust. 1 pkt 2 oraz art. 42 ust. 12 ustawy o VAT) sprzedawca

będzie mógł również skorzystać z domniemania, pod warunkiem że wszystkie pozostałe warunki określone w art. 45a Rozporządzenia 282/2011 zostaną spełnione.

W świetle powyższego, należy przyjąć, że termin o którym mowa w art. 45a ust. 1 Rozporządzenia 282/2011 ma charakter instrukcyjny i pozostaje, co do zasady bez wpływu na obowiązujące przepisy ustawy o VAT w zakresie terminu przed upływem, którego podatnik (w celu zastosowania stawki 0% dla WDT) powinien posiadać dowody potwierdzające, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju – tj. odpowiednio art. 42 ust. 1 pkt 2 oraz art. 42 ust. 12 ustawy o VAT.

Przykładowo, jeżeli podatnik otrzyma oświadczenie od nabywcy po upływie dziesiątego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła dostawa, lecz przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej (JPK_VAT) za ten okres, będzie mógł skorzystać z domniemania, o którym mowa w art. 45a ust. 1 Rozporządzenia 282/2011 i pod warunkiem spełnienia pozostałych warunków, o których mowa w art. 42 ust. 1 i 1a ustawy o VAT, zastosować dla dokonanej WDT stawkę 0%.

5.4 Sposób identyfikowania dwóch „niezależnych” od siebie stron w rozumieniu art. 45a ust. 1 lit. a) i lit. b) ppkt (ii) Rozporządzenia 282/2011

Jak wskazano w notach wyjaśniających, podczas ustalania na potrzeby art. 45a ust. 1 lit. a) i lit. b) ppkt (ii) Rozporządzenia 282/2011 czy dwie strony są „niezależne” należy przyjąć, że:

- a) dwóch stron nie uznaje się za „niezależne”, jeżeli posiadają tę samą osobowość prawną; oraz
- b) stosuje się kryteria określone w art. 80 dyrektywy VAT, co oznacza, że nie można uznawać za niezależne od siebie stron, między którymi istnieją „powiązania o charakterze rodzinnym lub inne bliskie powiązania o charakterze osobistym, powiązania organizacyjne, własnościowe, w zakresie członkostwa, finansowe lub prawne”.

Przykład 7

Spółka A, będąca polskim podatnikiem VAT, dokonała dostawy na rzecz nabywcy – Spółki B posiadającej ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych nadany przez inne państwo członkowskie, właściwe dla nabywcy. Towary zostały przetransportowane przez firmę transportową – Spółkę C działającą na rzecz nabywcy - Spółki B z Polski do Francji. Spółka B posiada 50% udziałów - w kapitale zakładowym Spółki C. Spółka A jest w posiadaniu następujących dokumentów:

1. pisemnego oświadczenia nabywcy (Spółki B) potwierdzającego, że towary zostały przetransportowane przez osobę trzecią działającą na rzecz nabywcy do państwa członkowskiego przeznaczenia towarów tj. do Francji
 2. podpisanego listu przewozowego CMR – dowód z grupy A
 3. faktury za transport towarów otrzymanej od przewoźnika (Spółki C) – dowód z grupy B
- Dokumenty posiadane przez Spółkę A nie zostały wydane przez dwie niezależne od siebie strony. Pomiędzy Spółkami B a C istnieją powiązania o charakterze własnościowym. W takim

przypadku, domniemanie, o którym mowa w art. 45 a ust. 1 Rozporządzenia 282/2011 nie znajdzie zastosowania.

Powyższy przykład obrazuje, że w celu skorzystania z domniemania, na sprzedawcę został nałożony dodatkowy obowiązek badania czy posiadane przez niego dowody zostały wydane przez niezależne od siebie strony, od sprzedawcy i od nabywcy, a zatem czy pomiędzy wydającym dokumenty - w analizowanym przykładzie przewoźnikiem, a nabywcą - nie istnieją jakiegokolwiek powiązania (o charakterze osobistym, organizacyjnym, własnościowym, w zakresie członkostwa, finansowe lub prawne).

W przypadku gdy posiadane przez podatnika dokumenty nie zostały wydane przez dwie niezależne od siebie strony i podatnik nie jest uprawniony do skorzystania z domniemania, o którym mowa w art. 45a ust. 1 Rozporządzenia 282/2011, w celu zastosowania stawki 0% dla WDT, sprzedawca powinien udowodnić według zasad oraz na podstawie dokumentów określonych w art. 42 ust. 3 i 11 ustawy o VAT, że towary będące przedmiotem wewnątrzspółnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju,

5.5. Zasady dokumentowania WDT w przypadku gdy towary zostały wysłane lub przetransportowane przez sprzedawcę lub nabywcę własnym środkiem transportu

Domniemanie nie znajdzie zastosowania także w przypadku gdy dostawca lub nabywca wykorzystuje do celów transportu własne środki transportu.

Przykład 8

Sprzedawca posiada własną flotę samochodów i zamierza transportować towary na rzecz nabywców do różnych państw członkowskich UE wyłącznie tymi samochodami.

W takim przypadku domniemanie nie ma zastosowania, ponieważ nie zostanie spełniony wymóg określony w art. 45a ust. 1 lit. a) Rozporządzenia 282/2011, zgodnie z którym sprzedawca musi dysponować dowodami pochodzącymi od dwóch różnych stron, które są niezależne od siebie, od sprzedawcy i nabywcy.

Wywóz towarów będących przedmiotem wewnątrzspółnotowej dostawy towarów bezpośrednio przez podatnika dokonującego takiej dostawy lub przez ich nabywcę, przy użyciu własnego środka transportu podatnika lub nabywcy powinien zostać udokumentowany zgodnie z treścią art. 42 ust. 4 ustawy o VAT.

5.6. Forma dokumentów o których mowa w art. 45a ust. 1 lit. b ppkt i) oraz art. 45a ust. 3 Rozporządzenia 282/2011

Przepisy Rozporządzenia 282/2011 nie regulują kwestii dotyczących formy, w jakiej należy gromadzić dokumenty akceptowane jako dowód wysyłki lub transportu.

Jak wskazano w notach wyjaśniających, należałoby oczekiwać, że państwa członkowskie zachowają się w tej kwestii elastycznie i nie nałożą rygorystycznych ograniczeń, jak np.

dokumenty tylko w formie papierowej, lecz dopuszczają również takie dokumenty w formie elektronicznej.

Należy zatem przyjąć, że dokument elektroniczny lub dokument udostępniony drogą elektroniczną (np. e-mail, skan lub faks dokumentu), w tym także wygenerowany za pośrednictwem systemu elektronicznego np. systemu EDI czy ERP może stanowić dowód dla celów stosowania domniemania, o którym mowa w art. 45a ust. 1 Rozporządzenia 282/2011.

6. Obalenie domniemania, o którym mowa w art. 45a ust. 1 Rozporządzenia 282/2011 przez organy podatkowe

Artykuł 45a ust. 2 Rozporządzenia 282/2011 stanowi, że organ podatkowy może obalić domniemanie przyjęte na podstawie ust. 1, że towary zostały wysłane lub przetransportowane z państwa członkowskiego do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza jego terytorium, ale na terytorium UE.

Domniemanie o którym mowa w art. 45a ust. 1 Rozporządzenia 282/2011 ma zatem charakter wzruszalny, przy czym ciężar wykazania (udowodnienia), że choć zostały spełnione warunki określone art. 45a ust. 1 Rozporządzenia 282/2011 to w rzeczywistości towary nie zostały wysłane lub przetransportowane spoczywa na organie podatkowym.

Obalenie domniemania zachodzi wówczas, gdy przy istnieniu niezbędnych przesłanek organy podatkowe są w stanie wykazać, że towary nie zostały w rzeczywistości wysłane lub przetransportowane z państwa członkowskiego do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza jego terytorium, ale na terytorium UE. Taka sytuacja może mieć przykładowo miejsce, gdy organy podatkowe stwierdzą podczas kontroli, że towary nadal znajdują się w magazynie dostawcy lub organy podatkowe powezmą wiedzę o incydencie, który miał miejsce w trakcie transportu i w wyniku którego towary uległy zniszczeniu przed opuszczeniem terytorium kraju.

Organ podatkowy może obalić przyjęte domniemanie, poprzez przedstawienie dowodów świadczących o tym, że towary w rzeczywistości nie zostały wysłane lub przetransportowane.

W przypadku obalenia domniemania, o którym mowa w art. 45a ust. 1 Rozporządzenia 282/2011 przez organ podatkowy, zwolnienie (stawka 0%) określone w art. 138 Dyrektywy VAT nie znajdzie zastosowania. W celu skutecznego obalenia domniemania nie jest jednak wystarczające stwierdzenie, że zachodzi podejrzenie, że towary nie zostały wysłane lub przetransportowane z państwa członkowskiego do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza jego terytorium, ale na terytorium UE. Obalenie domniemania może nastąpić, gdy organy podatkowe są w posiadaniu dowodów, z których wynika, że wysyłka lub transport towarów nie miały miejsca.

„Obalenie domniemania” należy odróżnić od sytuacji, w której organ podatkowy może wykazać, że dany dokument wymieniony w art. 45a ust. 3 Rozporządzenia 282/2011, który przedłożono w charakterze dowodu, zawiera nieprawidłowe informacje lub jego autentyczność budzi wątpliwości. Taka sytuacja skutkowałaby niespełnieniem przez sprzedawcę warunków

określonych w art. 45a ust. 1 lit. a) lub b) Rozporządzenia 282/2011, a w konsekwencji brakiem możliwości skorzystania z domniemania.

W takim przypadku, Sprzedawca w celu skorzystania ze zwolnienia (stawki 0%) dla WDT nadal mógłby:

- dostarczyć inne dokumenty określone w art. 45a Rozporządzenia 282/2011, co pozwoliłoby mu skorzystać z domniemania (chyba, że organy podatkowe ponownie stwierdziłyby, że dokumenty te są nieprawidłowe lub np. nieautentyczne), lub
- dostarczyć odpowiednie dokumenty stosownie do art. 42 ust. 3 i 11 ustawy o VAT.

7. Dokumentowanie WDT na podstawie przepisów ustawy o VAT

7.1. Podstawowy katalog dowodów dokumentujących wywóz towarów

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów podlega opodatkowaniu według stawki 0%, pod warunkiem że podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, posiada w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju (art. 42 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT).

Podstawowy katalog dokumentów niezbędnych dla udokumentowania wywozu towarów w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, realizowanej z udziałem przewoźnika lub spedytora odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju, został określony w art. 42 ust. 3 ustawy o VAT.

W myśl art. 42 ust. 3 ustawy o VAT, za dowody, o których mowa w art. 42 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT można uznać następujące dokumenty, jeżeli łącznie potwierdzają one dostarczenie towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju:

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 na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju - w przypadku gdy przewóz towarów jest zlecany przewoźnikowi (spedytorowi)
2. specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku.

Dokumentem przewozowym w rozumieniu art. 42 ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT jest co do zasady list przewozowy, który określa warunki umowy o przewóz przesyłek towarowych. W zależności od rodzaju transportu może to być w szczególności: Międzynarodowy Kolejowy List Przewozowy (CIM) lub Międzynarodowy Kolejowy List Przewozowy (SMGS), które są dokumentami stwierdzającymi zawarcie umowy o kolejowy przewóz towarów, konosament stanowiący list przewozowy przy transporcie towarów drogą morską, Międzynarodowy

Samochodowy List Przewozowy (CMR) stwierdzający fakt zawarcia umowy o przewóz drogowy, Międzynarodowy Lotniczy List Przewozowy (AWB), który stwierdza zawarcie umowy o przewóz w transporcie lotniczym.

Specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku o której mowa w art. 42 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT stanowi pewnego rodzaju wyliczenie, które podatnik może sporządzić zarówno w formie odrębnego dokumentu, jak i którym może dysponować w ramach wystawionej faktury, przy czym w każdym przypadku kluczowym jest osiągnięcie celu, jakim jest możliwość identyfikacji towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy.

Art. 42 ust. 3 ustawy o VAT przewiduje, że dokumenty stanowiące dowód wywozu towarów, o którym mowa w art. 42 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT muszą łącznie i jednoznacznie potwierdzać dostarczenie towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium innego państwa członkowskiego. Powyższe oznacza, że dokumenty posiadane przez podatnika zebrane razem powinny jednoznacznie potwierdzać okoliczność, że towary zostały dostarczone do nabywcy znajdującego się na terytorium innego państwa członkowskiego.

Ponadto, w przypadku wywozu towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów bezpośrednio przez podatnika dokonującego takiej dostawy lub przez ich nabywcę, przy użyciu własnego środka transportu podatnika lub nabywcy, stosownie do art. 42 ust. 4 ustawy o VAT, podatnik oprócz specyfikacji poszczególnych sztuk towarów, 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.

Należy przyjąć, że dokument ten może być wystawiony przez samego podatnika dokonującego wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

Ustawa o VAT określa również dodatkowy katalog dokumentów w przypadku dostaw nowych środków transportu przez nabywcę, bez użycia innego środka transportu (przewozowego). W takim przypadku podatnik powinien dodatkowo posiadać dokument zawierający dane umożliwiające prawidłową identyfikację podatnika dokonującego dostaw i nabywcy oraz nowego środka transportu, o których mowa w art. 42 ust. 5 ustawy o VAT.

7.2 Uzupełniający katalog dowodów dokumentujących wywóz towarów

W myśl art. 42 ust. 11 ustawy o VAT, w przypadku gdy dokumenty, o których mowa w ust. 3-5, nie potwierdzają jednoznacznie dostarczenia towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju, dowodami, o których mowa w ust. 1 pkt 2, mogą być również inne dokumenty wskazujące, że nastąpiła dostawa wewnątrzspółnotowa, a w szczególności:

1. korespondencja handlowa z nabywcą, w tym jego zamówienie;
2. dokumenty dotyczące ubezpieczenia lub kosztów frachtu;
3. dokument potwierdzający zapłatę za towar, z wyjątkiem przypadków, gdy dostawa ma charakter nieodpłatny lub zobowiązanie jest realizowane w innej formie, w takim przypadku inny - dokument stwierdzający wygaśnięcie zobowiązania;
4. dowód potwierdzający przyjęcie przez nabywcę towaru na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

W art. 42 ust. 11 ustawy o VAT zostały wymienione jedynie przykładowe dokumenty uzupełniające, co oznacza, że podatnik może posługiwać się także dokumentami innego rodzaju, przy czym istotne jest aby ww. dokumenty zawierały informacje, z których wynika, że określony towar został faktycznie dostarczony nabywcy w innym państwie członkowskim.

Dowód potwierdzający przyjęcie przez nabywcę towarów na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, o którym mowa w art. 42 ust. 11 pkt 4 ustawy o VAT, który w praktyce może przyjąć formę np. oświadczenia nabywcy - dla celów spełnienia warunku o którym mowa w art. 42 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT nie musi zawierać wszystkich danych przewidzianych dla oświadczenia nabywcy, o którym mowa w art. 45a ust. 1 lit. b pkt i) Rozporządzenia 282/2011.

7.3. Stosowanie art. 42 ust. 3-5 i art. 42 ust. 11 ustawy o VAT

Odnosząc się do wzajemnej relacji przepisów art. 42 ust. 3 oraz art. 42 ust. 11 ustawy o VAT wskazać należy, że art. 42 ust. 3 ustawy o VAT wprowadza podstawowy katalog dokumentów, potwierdzających dokonanie wywozu towarów i ich dostarczenie nabywcy na terytorium innego państwa członkowskiego, który jednak – w okolicznościach wskazanych w art. 42 ust. 11 może zostać uzupełniony innymi, dodatkowymi dokumentami określonymi w art. 42 ust. 11, a także innymi dokumentami – niewymienionymi w tym przepisie.

Choć podatnik powinien zasadniczo posiadać dowody, o których mowa w art. 42 ust. 3 ustawy o VAT i dowody te powinny łącznie potwierdzać, że towary zostały wywiezione i dostarczone nabywcy na terytorium innego państwa członkowskiego, to w przypadku gdy:

- dowody te nie potwierdzają jednoznacznie dostarczenia towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium innego państwa członkowskiego (co może być

spowodowane np. nieprawidłowościami w treści tych dokumentów lub brakiem pewnych danych);

- podatnik nie jest w stanie zgromadzić wszystkich dowodów o których mowa w art. 42 ust. 3 ustawy o VAT

dla zastosowania stawki 0% dla wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na gruncie przepisów ustawy o VAT, możliwe jest dopuszczenie sytuacji, aby podatnik posiadał jedynie niektóre dowody, o jakich mowa w art. 42 ust. 3 ustawy o VAT, uzupełnione dowodami, o których mowa w art. 42 ust. 11 ustawy o VAT.

Z uwagi na uzupełniający charakter dowodów, o których mowa w art. 42 ust. 11 ustawy o VAT, dokumenty wskazane w tym przepisie nie powinny zastępować dokumentów, o których mowa w art. 42 ust. 3 ustawy o VAT. W tym kontekście należy jednak wskazać, że w przypadku nie dysponowania przez podatnika dokumentem przewozowym, o którym mowa w art. 42 ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT istotnymi dla celów dowodowych mogą się okazać także inne dokumenty pochodzące od przewoźnika, przykładowo faktura za transport towarów lub inny dokument potwierdzający zrealizowanie transportu towarów przez przewoźnika. Podobnie, niezależnie od rozumienia pojęcia „dokumentu przewozowego” nie należy pozbawiać mocy dowodowej dla celów zastosowania stawki 0%, dokumentów generowanych w ramach systemu służącego do śledzenia przesyłek przy wysyłce towarów za pomocą firmy kurierskiej.

Dla udowodnienia faktu wywozu towarów i ich dostarczenia nabywcy na terytorium innego państwa członkowskiego istotne znaczenie powinna mieć jednak treść wymienionych w art. 42 ust. 3 oraz art. 42 ust. 11 ustawy o VAT dokumentów, a nie ich liczba.

Powyższe potwierdza m.in. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 października 2010 r., sygn. akt I FPS 1/10, w której podkreślono, że samo brzmienie art. 42 ust. 3 i 4 ustawy o VAT wskazuje na podstawowy katalog dokumentów potwierdzających dokonanie wywozu towarów i ich dostawę na terytorium innego państwa członkowskiego, który może być uzupełniony dodatkowymi dokumentami określonymi w art. 42 ust. 11 ustawy o VAT.

W konsekwencji, jak wskazał NSA, w świetle art. 42 ust. 1, 3 i 11 ustawy o VAT dla zastosowania stawki 0% przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów wystarczające jest, aby podatnik posiadał jedynie niektóre dowody, o jakich mowa w art. 42 ust. 3 ustawy, uzupełnione dokumentami wskazanymi w art. 42 ust. 11 ustawy lub innymi dowodami w formie dokumentów, o których mowa w art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej, o ile łącznie potwierdzają fakt wywiezienia i dostarczenia towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

W tym kontekście należy zwrócić uwagę, że przepisy Ordynacji podatkowej (jak i ustawy o VAT) nie zawierają definicji legalnej „dokumentu”. Definicji „dokumentu” (w znaczeniu materialnym), odpowiadającą potrzebom systemowym prawa podatkowego, należy zatem

poszukiwać w przepisach innych gałęzi prawa. W tym zakresie można się więc pomocniczo odwołać do art. 77³ kodeksu cywilnego⁷, zgodnie z którym, dokumentem jest nośnik informacji umożliwiający zapoznanie się z jej treścią.

Przepisy ustawy o VAT nie uzależniają możliwości zastosowania stawki 0% dla WDT od posiadania oryginałów dokumentów w formie papierowej. Skoro przepisy stanowią jedynie o dokumencie, należy przyjąć, że każda forma dokumentu jest dopuszczalna.

Mając powyższe na względzie, jeżeli podatnik dysponuje dokumentem elektronicznym lub dokumentem udostępnionym w formie elektronicznej (np. e-mail, skan lub faks dokumentu), w tym wygenerowanym za pośrednictwem systemu elektronicznego np. systemu EDI czy ERP to może on stanowić dowód, o którym mowa w analizowanych przepisach ustawy o VAT.

Należy również pamiętać, że w każdym przypadku właściwy organ podatkowy, w toku m.in. postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub czynności sprawdzających może dokonać oceny prawidłowości, w tym autentyczności poszczególnych dowodów posiadanych przez podatnika, jak również dokonać oceny czy posiadane dowody rzeczywiście potwierdzają dokonanie WDT.

Z upoważnienia Ministra Finansów,

Funduszy i Polityki Regionalnej

Podsekretarz Stanu

Jan Sarnowski

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

⁷ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 z późn. zm.)