

ZASADY ROZLICZANIA PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG W TRANSAKCJACH WEWNĄTRZSPÓLNOTOWYCH DOSTAW TOWARÓW

Ewa Wachowska*

Streszczenie:

Głównym celem artykułu jest charakterystyka podatku od towarów i usług w transakcjach wewnątrzspółnotowych dostaw towarów (WDT) w oparciu o ustawę o podatku od towarów i usług oraz wykazanie najważniejszych czynników, jakie mają wpływ na jego prawidłowe rozliczenie. Zdaniem Autorki artykułu istnieje wiele elementów, które mają bezpośredni i jednocześnie znaczący wpływ na rozliczenie podatku VAT w transakcjach WDT. Wiele z nich sprawia podatnikom sporo trudności interpretacyjnych, a skomplikowane przepisy prawne nie zawsze przejrzysto oddają istotę jego znaczenia.

Słowa kluczowe: podatek VAT, transakcje WDT, podstawa opodatkowania, obowiązek podatkowy.

JEL Class: M41, F19, H25.

Przyjęto/Accepted : 01.12.2015

Opublikowano/Published: 31.12.2015

WPROWADZENIE

Podstawą funkcjonowania każdego państwa jest system podatkowy – będący głównym źródłem dochodów budżetu państwa. Podatki różnią się między sobą m.in. podmiotem opodatkowania, przedmiotem opodatkowania oraz sposobem poboru podatku. Obecnie w Polsce wyróżnia się aż trzynaście rodzajów podatków. Jednym z nich jest podatek od towarów i usług. Z roku na rok roz-

* Mgr, absolwentka Uniwersytetu Łódzkiego, Wydziału Ekonomiczno-Socjologicznego.

licznie tego podatku jest coraz trudniejszym procesem wynikającym głównie z ciągłych zmian przepisów prawnych. Szczególnie uciążliwe i nadal bardzo skomplikowane są jednak regulacje dotyczące rozliczania VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych. Głównym celem Autorki będzie zatem wskazanie i charakterystyka głównych czynników zewnętrznych, jakie mają wpływ na prawidłowe rozliczenie podatku od towarów i usług w wewnątrzspółnotowej dostawie towarów.

1. POJĘCIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Podatek od towarów i usług to podatek od wartości dodanej (z ang. *Value Added Tax* – VAT). Przedmiotem opodatkowania podatkiem VAT jest wartość sprzedaży towarów i usług. Jest on zaliczany do podatków pośrednich, którego faktyczny koszt ponoszą konsumenci przy każdym kolejnym etapie obrotu. Dzięki zastosowaniu mechanizmu odliczenia od podatku należnego zapłaconej kwoty w każdym poprzednim etapie obrotu unika się ryzyka nakładania podatku [Bącał i in. 2008: 18].

Opodatkowaniu podatkiem VAT podlega m.in. odpłatna dostawa i świadczenie analogicznie towarów i usług na terytorium kraju, eksport towarów, import towarów na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, wewnątrzspółnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium naszego kraju, wewnątrzspółnotowa dostawa towarów [*Ustawa z dnia 11 marca 2004 r...*, art. 5; Piotrowski 2014: 7, 8].

Ważnym pojęciem w charakterystyce podatku VAT jest obowiązek podatkowy, który charakteryzuje się przymusowym świadczeniem pieniężnym powstałym w związku z zaistnieniem określonego zdarzenia gospodarczego [Bartosiewicz 2014: 307]. Ustawa o podatku od towarów i usług tak definiuje obowiązek podatkowy: „Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi (...)” [*Ustawa z dnia 11 marca 2004 r...*, art. 19a; Młynarska-Morchała 2014].

2. CHARAKTERYSTYKA TRANSAKCJI WEWNĄTRZSPÓLNOTOWYCH

Wraz z wejściem Polski do Unii Europejskiej zostały zniesione granice celne, czego skutkiem były również zmiany w zakresie rozliczania podatku VAT. Dotychczasowe transakcje eksportowe przestały istnieć, ale tylko w relacjach z innymi państwami członkowskimi Wspólnoty. A zatem od 1 maja 2004 roku obrót między Polską a innymi krajami Unii Europejskiej określany jest mianem wewnątrzspółnotowych dostaw/nabyć towarów. Transakcje eksportowe / importowe pozostały natomiast w rozliczeniach z państwami trzecimi, czyli nienależącymi do Wspólnoty.

Zakres podmiotowy w transakcjach wewnątrzspółnotowych niczym się nie różni od zakresu, z którym mamy do czynienia przy transakcjach krajowych. Ważnym stwierdzeniem jest jednak to, że podatnik ten niekoniecznie wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu.

Bardzo ważnym elementem jest odróżnienie podatnika należącego do Unii Europejskiej oraz należącego do tzw. terytorium państwa trzeciego. Państwa trzeciego terytorium to państwa nie należące do Unii Europejskiej, dlatego też przy transakcjach z tymi podmiotami będziemy mieć do czynienia z transakcjami importu bądź eksportu. Przy transakcjach wewnątrzspółnotowych dokonujemy sprzedaży lub zakupu z państwami należącymi do Wspólnoty [Bartosiewicz 2015].

Podstawą opodatkowania w transakcjach wewnątrzspółnotowych jest cena nabycia towarów, bądź koszt jego wytworzenia określony w momencie dostawy. Na podstawę opodatkowania zwykle składa się kilka elementów, m.in.:

- podatki, opłaty, cła oraz inne należności o podobnym charakterze związane z nabyciem towarów,
- wydatki dodatkowe, jak np. koszty opakowania, prowizje, koszty transportu itp. pobierane przez dostawcę od podmiotu dokonującego nabycia wewnątrzspółnotowego [Biuletyn Informacyjny..., dostęp: 10.03.2014].

Zarówno wewnątrzspółnotowa dostawa, jak i wewnątrzspółnotowe nabycie towarów są stosunkowo nowymi rodzajami czynności opodatkowanych i dotyczą transakcji dokonywanych na tzw. wspólnym rynku. Podmioty działające na tym rynku wzajemnie się uzupełniają – gdy w jednym państwie Unii Europejskiej mamy do czynienia z dostawą (traktowaną jako wewnątrzspółnotowa), w drugim państwie jednocześnie ma miejsce wewnątrzspółnotowe nabycie tychże towarów. Dlatego też bardzo ważne jest, aby sprecyzować, z jakim dokumentem mamy do czynienia – czy z transakcją wewnątrzspółnotowej sprzedaży, czy wewnątrzspółnotowym zakupem. Obowiązek podatkowy powstaje bowiem z chwilą wystawienia dokumentu [Bartosiewicz 2014: 375, 376].

3. CHARAKTERYSTYKA TRANSAKCJI WDT

Wewnątrzspółnotowa dostawa towarów to nic innego jak sprzedaż towarów lub usług na rzecz podatnika prowadzącego działalność gospodarczą na terenie Unii Europejskiej, w wyniku której następuje przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

3.1. Powstanie obowiązku podatkowego w transakcjach WDT

Powstanie obowiązku podatkowego w transakcjach WDT regulują przepisy art. 20 ustawy o podatku od towarów i usług. Zasadniczo obowiązek podatkowy

powstaje z chwilą wystawienia dokumentu. Istnieje jednak szereg przypadków szczególnych, gdzie powstanie obowiązku podatkowego nie jest już tak oczywiste. Zaliczyć do nich można:

- przeliczenia kursowe a powstanie obowiązku podatkowego,
- zaliczki a powstanie obowiązku podatkowego,
- dostawy niefakturowane a powstanie obowiązku podatkowego,
- dostawy towarów w sposób ciągły a powstanie obowiązku podatkowego.

Transakcje WDT są transakcjami dotyczącymi rozliczeń między różnymi państwami Unii Europejskiej. Nieodłącznym elementem podobnych transakcji jest zatem odpowiednie przeliczenie walut. Zgodnie z art. 31a ustawy o VAT, przeliczenia kwoty wynikającej z faktury wyrażonej w walucie obcej na walutę polską, należy dokonać według średniego kursu danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień, w którym powstał obowiązek podatkowy [*Ustawa z dnia 11 marca 2004 r...*, art. 31a].

Dużo bardziej problematycznym podejściem jest jednak stosowanie kursów walutowych przy rozliczaniu transakcji korekty sprzedaży WDT. Pomimo, że przepisy ustawy o VAT regulują zasady przeliczania kwot wyrażonych w walutach obcych dla celów VAT, niemniej jednak w praktyce podatnicy wciąż mają z tym zagadnieniem wiele problemów. Stąd też ustawa przewiduje dwa możliwe rozwiązania: użycie kursu waluty obcej z dnia poprzedzającego dzień wystawienia faktury korygującej – korekty *in plus* [*Wyrok WSA z dnia 09.01.2013 r...*], lub użycie kursu waluty obcej z dnia wystawienia faktury pierwotnej (czyli tej, która jest korygowana) – korekty *in minus* [Sokołowska-Strug 2014: 340, 341].

Kolejną kwestią, na którą warto zwrócić uwagę, jest powstanie obowiązku podatkowego w związku z zaliczkami. Zasadniczo obowiązek podatkowy powstaje 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów [*Ustawa z dnia 11 marca 2004 r...*, art. 20]. Jeśli jednak podatnik wcześniej wystawił fakturę – obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury. Dlatego też, jeżeli podatnik otrzyma pewną część lub całą wartość faktury przed dostawą towarów, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury potwierdzającej otrzymanie zaliczki. Warto pamiętać, iż obowiązek podatkowy od zaliczek na wewnątrzwspólnotową dostawę towarów powstaje nie w momencie otrzymania zaliczki, lecz w momencie wystawienia faktury zaliczkowej [Olszewski i Kosacka-Łędzewicz 2011: 128]. Jeśli faktura dokumentująca zaliczkę nie zostanie wystawiona, to w efekcie obowiązek podatkowy nie powstanie.

Również powstanie obowiązku podatkowego w dostawach wykonywanych w sposób ciągły jest dyskusyjnym zagadnieniem. W ustawie od podatku od towarów i usług od dnia 01.01.2013 r. wprowadzono nowy przepis dotyczący rozliczania transakcji dostaw towarów dokonywanych w sposób ciągły. Wynika z niego, iż w przypadku transakcji WDT wykonywanej w sposób ciągły, uważać się ją będzie za dokonaną z upływem każdego miesiąca od czasu zakończenia dostawy tych towarów [Węgielska 2012].

3.2. Dokumentacja transakcji WDT

Najważniejszym elementem przy transakcjach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów jest odpowiednie udokumentowanie wywozu towarów z terytorium Polski do państwa należącego do Unii Europejskiej. W przeciwnym razie transakcja WDT nie będzie za taką uznana.

Dowodami potwierdzającymi dostawę towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego, innego niż Polska to dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju i specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku [*Ustawa z dnia 11 marca 2004 r...*, art. 31].

W przypadku wywozu towarów, które są przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów bezpośrednio przez nabywcę, przy użyciu własnego środka transportu, podatnik oprócz wyżej wymienionych dokumentów powinien posiadać również:

- imię i nazwisko lub dokładny adres działalności gospodarczej podatnika dokonującego sprzedaży towarów oraz dane identyfikujące nabywcę towarów,
- adres, pod który przewożone są towary, w przypadku, gdy jest on inny niż adres działalności gospodarczej nabywcy,
- określenie towarów oraz ich ilości,
- potwierdzenie przyjęcia towarów przez nabywcę w państwie należącym do Unii Europejskiej, innym niż terytorium kraju,
- rodzaj oraz numer rejestracyjny środka transportu, którym wywożone są towary [Krywan i Zalewski 2014: 112].

3.3. Prawo do zastosowania stawki VAT 0%

Poza wyżej wymienionymi warunkami, jakie należy spełnić, aby mieć prawo do zastosowania stawki VAT 0% należy pamiętać, aby podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy, który posiada ważny numer identyfikacyjny nadany przez państwo członkowskie, który zawiera dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej, np. DE dla Niemiec. Ważne jest również, aby podatnik posiadał w swojej dokumentacji dowody, że towar został wywieziony z terytorium kraju i dostarczony nabywcy na terytorium UE, przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy. Ponadto podatnik, który składa deklarację podatkową musi być zarejestrowany jako podatnik VAT UE [*Ustawa z dnia 11 marca 2004 r...*, art. 41].

3.4. Wyłączenia w transakcjach sprzedaży WDT

Za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów nie uznaje się sytuacji, w których faktycznym miejscem dostawy instalowanych towarów jest terytorium pań-

stwa nienależącego do Wspólnoty, gdzie przemieszczenie towarów następuje w ramach sprzedaży wysyłkowej z Polski do kraju UE oraz gdy towary przemieszczane są na pokładach statków, pociągów, czy też samolotów z przeznaczeniem dokonania tej dostawy dla podatnika UE, na pokładach tych pojazdów. Do wyłączeń zalicza się również takie towary jak gaz, energia elektryczna, energia cieplna dostarczane przez sieci dystrybucji [Kosacka i Olszewski 2015: 95–97].

4. ANALIZA WPLYWU CZYNNIKÓW ZEWNĘTRZNYCH NA ROZLICZENIE PODATKU VAT ORAZ BADANIE PRAWDIWOŚCI ZAPISÓW KSIĘGOWYCH W FIRMIE XYZ W ZAKRESIE TRANSAKCJI WDT

Głównym zamierzeniem badania empirycznego będzie analiza czynników, jakie wpływają na końcowe rozliczenie podatku VAT w zakresie transakcji WDT oraz weryfikacja zgodności zapisów i ewidencji operacji gospodarczych dokonanych przez podmiot „ABC”, w ramach prowadzonych przez nią usług księgowych, z przepisami ustawy o podatku VAT na rok 2014 r. Podmiot, który objęty jest badaniem, to spółka z ograniczoną odpowiedzialnością „XYZ”, której podstawowym przedmiotem działalności jest szeroko rozumiana produkcja i usługi w zakresie obróbki metali. Badany rok obrachunkowy to rok 2014. Nazwa badanej firmy, podmiotu rozliczającego firmę oraz wszystkich kontrahentów, które występują w poszczególnych transakcjach gospodarczych, zostały zmienione ze względu na obowiązującą tajemnicę handlową.

Szczegółowej analizie poddano następujące zdarzenia gospodarcze:

- sprzedaż dla kontrahenta z Niemiec WDT,
- sprzedaż WDT korekta,
- sprzedaż WDT – bez potwierdzenia wywozu towaru.

▪ Pierwsza transakcja związana jest ze sprzedażą towarów dla kontrahenta z Niemiec – WDT.

W dniu 23.05.2014 r. firma dokonała sprzedaży konsoli fasadowej, rolki prowadzącej oraz dodatkowych części konsoli ściennych. Odbiorcą jest kontrahent prowadzący działalność w Niemczech. Termin płatności to 14 dni, jednak jeśli należność zostanie uiszczona w ciągu 5 dni, przedsiębiorstwo XYZ udzieli 4% skonta na rzecz firmy z Niemiec. Dodatkowo firma XYZ wystawiła specyfikację do powyższej faktury z dnia 23.05.2014 r. oraz otrzymała podpisany dokument CMR z dnia 25.05.2014 r. od kontrahenta z Niemiec. Nabywca towarów jest czynnym podatnikiem VAT UE z nr NIP-u DEx5x21x6x8. Szczegóły związane z powyższym zdarzeniem gospodarczym prezentuje wzór 1, przeliczenia kursowe przedstawione są w tab. 1. Ewidencja księgowa transakcji sprzedaży WDT zobrazowana jest na schemacie 1.

FV 01/05/2014/WDT					
Sprzedawca: P.P.H.U. "XYZ" sp. z o.o.					
Nabywca: Alfa					
Lp.	Nazwa towaru lub usługi	Ilość	Jedn. m.	Cena jedn. (EUR)	Wartość (EUR)
1.	Rolka prowadząca prawa	500	szt.	2,65	1 325,00
2.	Konsola fasadowa stała	556	szt.	4,20	2 335,20
3.	Dodatkowe części	556	szt.	2,17	1 206,52
Warunki płatności:				Wartość całkowita:	4 866,72
5 dni ze skontem 4% = 4 672,05 EUR				Stawka VAT: 0%.	
14 dni bez skonta = 4 866,72 EUR					

Wzór 1. Faktura sprzedaży WDT dla kontrahenta z Niemiec

Źródło: opracowanie własne.

Przeliczenia dokonane przez Biuro Rachunkowe według średniego kursu NBP z tabeli nr 098/NBP/A/2014 z dnia 22.05.2014 r. (1 EUR = 4,1755 PLN) w związku ze transakcją sprzedaży WDT, gdzie obowiązek podatkowy powstał w dniu 23.05.2014 r.

Tabela 1. Przeliczenie kursu walutowego w związku ze sprzedażą towarów WDT

Wartość faktury (EUR)	Kurs EURO	Wartość netto (zł)	VAT 23%	Wartość brutto (zł)
4 866,72 €	4,1755	20 320,99 zł	4 673,83 zł	24 994,82 zł

Źródło: opracowanie własne.

Rozrachunki z Alfa	Przychody ze sprzedaży towarów
20 320,99	20 320,99

Schemat 1. Ewidencja faktury WDT sprzedaży dla kontrahenta z Niemiec

Źródło: opracowanie własne.

Ewidencja przeprowadzona jest w sposób prawidłowy, zgodnie z przepisami ustawy o podatku VAT. Podmiot ma prawo użyć stawki 0% podatku VAT, ponieważ spełnił wszystkie obowiązkowe wymagania związane z jej zastosowaniem (art. 42 ustawy o VAT). Najważniejszym z nich jest otrzymanie potwier-

dzenia wywozu towaru do kontrahenta z Niemiec – dokumentu CMR. W związku z powyższym, jak obrazuje nam tab. 1, podmiot rozliczający spółkę XYZ dokonał przeliczeń związanych z kursem Euro widniejącym na dokumencie – wzór 1. Wartość netto wynikająca z przeliczeń zaksięgowana jest zatem na koncie „Rozrachunki z odbiorcami” po stronie Wn oraz po stronie Ma na koncie „Przychody ze sprzedaży towarów”. Ewidencję tą przedstawia schemat 1. Warto też wspomnieć, że obaj kontrahenci zarejestrowani są jako czynni podatnicy podatku VAT UE. Większym problemem dla podmiotu dokonującego rozliczenia transakcji będzie sytuacja, w której odbiorca nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE (art. 13, ust. 2, pkt. 1). Dostawa towarów, która była realizowana na rzecz podatnika nie zarejestrowanego jako podatnik VAT UE nie może być uznana za WDT. W związku z powyższym transakcja powinna być potraktowana jako dostawa dokonana na terytorium kraju. Efektem wystąpienia takiej sytuacji byłoby brak uprawnień do zastosowania stawki VAT 0%. Reasumując, podstawowymi czynnikami mającymi bezpośredni wpływ na rozliczenie podatku VAT, a dokładniej na zastosowanie stawki podatkowej 0%, są obowiązki rejestracji, zarówno podmiotu kupującego jak i sprzedającego, jako podatnika VAT UE oraz posiadanie dokumentów potwierdzających wywóz towarów z kraju.

- Druga z kolei operacja dotyczy sprzedaży zagranicznej WDT – korekta.

FV 01/05/2014/WDTK do FV 01/05/2014 z dnia 23.05.2014						
Sprzedawca: P.P.H.U. "XYZ" sp. z o.o. NIP: PL 7x7xx258x5			Nabywca: Alfa NIP: DEx5x21x6x8			
Przed korektą:						
Lp.	Nazwa towaru lub usługi	Ilość	Jedn. m.	Cena jedn. (EUR)	Wartość (EUR)	
1.	Rolka prowadząca prawa	500	szt.	2,65	1 325,00	
2.	Konsola fasadowa stała	556	szt.	4,20	2 335,20	
3.	Dodatkowe części konsola ścienna 8713	556	szt.	2,17	1 206,52	
Wartość całkowita:					4 866,72	
Po korekcie:						
1.	Rolka prowadząca prawa	500	szt.	2,54	1 272,00	
2.	Konsola fasadowa stała	556	szt.	4,03	2 241,79	
3.	Dodatkowe części konsola ścienna 8713	556	szt.	2,08	1 158,26	
Wartość całkowita:					4 672,05	
Skonto 4%					Różnica:	-194,67
Stawka VAT 0%						

Wzór 2. Faktura sprzedaży WDT korekta

Źródło: opracowanie własne.

W dniu 27.05.2014 r. przedsiębiorstwo otrzymało przelewem zapłatę za fakturę WDT 01/05/2014 od kontrahenta Alfa. W związku z wcześniejszymi ustaleniami dotyczącymi otrzymywania wcześniejszych płatności od odbiorcy, firma w tym samym dniu wystawiła fakturę korygującą. Powodem korekty było zastosowanie skonta w związku z wcześniejszym uregulowaniem należności. Nabywca jest czynnym podatnikiem VAT UE. Wzór 2 przedstawia szczegóły związane w przeprowadzoną transakcją, wraz z numerami NIP podatników, tab. 2 prezentuje przeliczenia kursowe w związku z powstałą korektą WDT, natomiast schemat 2 pokazuje księgowanie powyższej transakcji.

Przeliczenia dokonane przez Biuro Rachunkowe w związku z korektą sprzedaży WDT według średniego kursu walutowego ogłoszonego przez NBP nr 098/NBP/A/2014 z dnia 22.05.2014 r. (1 EUR = 4,1755 PLN).

Tabela 2. Przeliczenie kursu walutowego w związku z korektą sprzedaży WDT

Wartość faktury (EUR)	Kurs EURO	Wartość netto (zł)	VAT 23%	Wartość brutto (zł)
194,67 €	4,1755	812,84 zł	186,95 zł	999,80 zł

Źródło: opracowanie własne.

Rozrachunki z Alfa	Przychody ze sprzedaży towarów
-812,84	-812,84

Schemat 2. Ewidencja faktury sprzedaży WDT korekta

Źródło: opracowanie własne.

Ewidencja przeprowadzona przez Biuro Rachunkowe jest poprawna. Dekretacja zdarzenia gospodarczego przedstawiona jest na schemacie 2. Jak prezentuje wzór 2 powodem korekty jest zastosowanie skonta, czyli zmniejszenia podstawy opodatkowania w związku z dokonaniem wcześniejszego uregulowania należności. Obowiązek wystawienia dokumentu korygującego wynika z art. 29, ust. 4 ustawy o VAT. Warto podkreślić jednak, że w przypadku wystawienia faktury korygującej *in minus*, obniżenie podstawy opodatkowania możliwe jest zasadniczo dopiero po otrzymaniu potwierdzenia odbioru korekty faktury przez nabywcę. Jednak przepis ten rygorystycznie musi być przestrzegany w przypadku transakcji krajowych. W przypadku dokonywania korekty z tytułu transakcji WDT ustawodawca nie wymaga, aby sprzedawca posiadał potwierdzenie otrzymania faktury korygującej przez nabywcę. Wyłączenie tego warunku w stosunku do WDT wynika z art. 29 ust. 4b pkt. 1 ustawy o VAT. Podatnik

ma prawo zatem do ujęcia korekty w miesiącu, w którym faktura ta została wystawiona. W powyższym przykładzie będzie to więc deklaracja za miesiąc maj 2014 r., pomimo, że potwierdzenie odbioru spółka XYZ otrzymała dopiero w miesiącu czerwcu 2014 r. Podsumowując, w przypadku występowania korekt w transakcjach wewnątrzwspólnotowych, w odróżnieniu od transakcji krajowych, nie ma obowiązku otrzymywania potwierdzenia odbioru korekty przez odbiorcę. Najważniejszym natomiast czynnikiem, który ma zasadniczy wpływ na prawidłowe rozliczenie powyższej transakcji, jest zastosowanie odpowiedniego kursu waluty. Co do zasady, na potrzeby przeliczeń wartości dokumentu, stosuje się kurs waluty z dnia poprzedzającego dzień powstania obowiązku podatkowego, który utożsamiany jest z datą wystawienia dokumentu. Jednak w przypadku korekt *in minus* podatnik dokonuje przeliczeń kursowych z dnia poprzedzającego dzień wystawienia dokumentu pierwotnego.

▪ Ostatnia operacja związana jest z wystąpieniem sprzedaży WDT – bez potwierdzenia wywozu towaru.

W dniu 28.05.2014 r. przedsiębiorstwo wystawiło fakturę sprzedaży WDT dla kontrahenta z Niemiec. Niestety w związku z pewnymi trudnościami transportowymi potwierdzenie wywozu towaru do kontrahenta zagranicznego firma otrzymała dopiero 30.06.2014 r. Zarówno sprzedawca, jak i odbiorca towaru są czynnymi podatnikami VAT UE. Dokładne informacje dotyczące zaistniałego zdarzenia gospodarczego przedstawia wzór 3, przeliczenia kursów walutowych zamieszczone są w tab. 3, natomiast ewidencja operacji gospodarczej zaprezentowana jest na schemacie 3.

FV 02/05/2015/WDT					
Sprzedawca: P.P.H.U. "XYZ" sp. z o.o.			Nabywca: Beta		
NIP: PL 7x7xx258x5			NIP: DEx5xxx87xx		
Lp.	Nazwa towaru lub usługi	Ilość	Jedn. m.	Cena jedn. (EUR)	Wartość (EUR)
1.	Kątownik aluminiowy	1	szt.	960,00	960,00
				Wartość całkowita:	960,00
Stawka 0%					

Wzór 3. Faktura sprzedaży WDT – bez potwierdzenia wywozu towaru

Źródło: opracowanie własne.

Przeliczenia dokonane przez Biuro Rachunkowe na podstawie średniego kursu NBP ogłoszonego w dniu 27.05.2014 r. nr 101/A/NBP/2014 (1 EUR = 4,1655 PLN).

Tabela 3. Przeliczenie kursu walutowego w związku ze sprzedażą WDT

Wartość faktury (EUR)	Kurs EURO	Wartość netto (zł)	VAT 23%	Wartość brutto (zł)
960,00 €	4,1655	3 998,88 zł	919,74 zł	4 918,62 zł

Źródło: opracowanie własne.

Rozrachunki z Beta		Przychody ze sprzedaży towarów	
3 998,88		3 998,88	

Schemat 3. Ewidencja sprzedaży WDT – bez potwierdzenia wywozu towaru

Źródło: opracowanie własne.

Operacja zaksięgowana niepoprawnie. W związku z brakiem dokumentów potwierdzających wywóz towarów za granicę (pełną listę reguluje art. 42 ust. 3–4 ustawy o VAT) Biuro Rachunkowe ma obowiązek poczekać z ewidencją faktury do momentu otrzymania potwierdzenia wywozu. Jeżeli podmiot otrzyma stosowne dokumenty do końca czerwca 2014 r. może zastosować stawkę 0%. W przypadku otrzymania potwierdzeń wywozu towarów w lipcu 2014 r. podatnik wykazuje tę dostawę ze stawką właściwą dla dostawy danego towaru w Polsce. W związku z powyższym, ewidencja zaprezentowana na schemacie 3, przeprowadzona jest w sposób niepoprawny. Również przeliczenia zawarte w tab. 3, w tym momencie są zbędne. Biuro Rachunkowe będzie je mogło wykorzystać w momencie otrzymania dokumentów potwierdzających odbiór towarów przez kontrahenta zagranicznego. Reasumując, najważniejszym czynnikiem przy rozliczaniu sprzedaży WDT, który pozwala na zastosowanie stawki 0%, jest posiadanie dokumentów potwierdzających wywóz towarów z kraju. Jeżeli jednak podatnik takich dokumentów nie posiada, transakcji takiej nie ewidencjonuje, czekając jednocześnie na brakujące potwierdzenia wywozu. Ostatecznego rozliczenia musi dokonać za kolejny po następnym okresie rozliczeniowym, albo ze stawką 0%, albo ze stawką krajową. Analizując zatem powyższy przykład, podatnik nie uwzględni powyższego dokumentu w swoich księgach za maj 2014 r. Dokumenty potwierdzające wywóz towarów otrzymał w czerwcu 2014 r., stąd nadal ma prawo do zastosowania stawki 0% (patrz: art. 42 ust. 12 pkt. 2), jak obrazuje nam schemat ewidencji 4. Wartość transakcji wykazuje w księgach również w miesiącu 06.2015 r. Gdyby jednak do lipca 2014 r. potwierdzeń wywozu towarów nie otrzymał, wówczas obowiązkowo musiałby transakcję taką rozliczyć ostatecznie jako sprzedaż krajową.

Rozrachunki z Beta	Przychody ze sprzedaży towarów
3 998,88	3 998,88

Schemat 4. Poprawna ewidencja sprzedaży WDT – bez potwierdzenia wywozu na 06.2014 r.

Źródło: opracowanie własne.

PODSUMOWANIE

Reasumując, transakcje WDT są dla wielu przedsiębiorców alternatywnym rozwiązaniem przy prowadzeniu działalności. Możliwość zastosowania stawki VAT 0% niesie ze sobą wiele korzyści. Najistotniejszym z nich jest prawo do legalnego pominięcia obowiązku naliczania wartości podatku VAT od dokonanej sprzedaży towarów. Aby jednak skorzystać z takiego przywileju należy pamiętać o wielu czynnikach, które mają bezpośredni wpływ na jego prawidłowe rozliczenie w prowadzonych księgach. Przede wszystkim podatnik chcący dokonywać transakcji z krajami Unii Europejskiej obowiązkowo musi być zarejestrowany w Urzędzie Skarbowym jako podatnik VAT UE. Również podmiot zagraniczny nabywający towary od polskiego przedsiębiorcy jest zobowiązany do posiadania dokumentu potwierdzającego bycie czynnym podatnikiem VAT UE. W przeciwnym razie polski podmiot dokonujący sprzedaży towarów dla wewnątrzwspólnotowego podatnika będzie zobowiązany rozliczyć transakcję zgodnie ze stawką podatku VAT właściwą dla dostawy towarów w Polsce. Innym, równie ważnym czynnikiem, jest posiadanie dokumentów potwierdzających wywóz sprzedanych towarów z Polski. Brak tych dokumentów prowadzi do tych samych niepożądanych skutków, co brak poświadczenia o byciu czynnym podatnikiem VAT UE.

BIBLIOGRAFIA

- Bartosiewicz A., 2015, *VAT. Komentarz, wyd. IX*, LEX 2015, wydanie elektroniczne.
- Bartosiewicz A., 2014, *VAT 8. wydanie komentarza A. Bartosiewicza i R. Kubackiego*, Wydawnictwo Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Bącał A., Bącał M., Dębowski P., 2008, *Podatek od towarów i usług. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych*, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa.
- Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych nr 8 (835)*, www.gofin.pl.
- Krywan T., Zalewski Ł., 2014, *VAT 2014 po zmianach*, „Dziennik Gazeta Prawna”, wydanie I/2014, Warszawa.
- Młynarska-Morchała I., 2014, *Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dostawy towarów*, „Rzeczpospolita”, wydanie nr 9851 z 2014 r., wydanie elektroniczne.
- Olszewski B., Kosacka-Łędzewicz D., 2011, *Transakcje wewnątrzwspólnotowe. Eksport, import*, UNIMEX, Wrocław.

- Piotrowski J., 2014, *Zasady podatku VAT w 2014 cz. I*, Forum Doradców Podatkowych, Kraków.
- Sokołowska-Strug E. (red.), 2014, *Leksykon VAT. Wydanie 2*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*, DzU 2011, nr 177, poz. 1054 z późn. zm.
- Węgielska A., 2012, *Obowiązek podatkowy WNT i WDT*, „Gazeta Podatkowa”, nr 98(930).
- Wyrok WSA z dnia 09.01.2013 r.*, sygn. IIISA/Wa 1444/12, LEX, Warszawa, wyd. elektroniczne.

THE ACCOUNTING RULES OF VALUE ADDED TAX IN WDT TRANSACTIONS

The main goal of the article is to describe the Value Added Tax in the Intra-Community Supply of Goods (ICSoG) transactions. In addition to that, basing on the Act of the VAT one may identify many factors, which have an influence on right tax accounting. The author thinks that there are many elements, having impact on settling accounts of Value Added Tax in ICSoG transactions. Many of them are really troublesome for tax-payers and the complexity of legal regulations makes the accounting even more difficult.

Key words: The Value Added Tax, Intra-Community Supply of Goods transactions, taxation base, tax obligation.