

## **Moduł 4**

### **Zasady opodatkowania eksportu towarów**

#### **4.1 Definicja eksportu towarów**

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega kilka czynności, a wśród nich eksport towarów.

Eksport, obok takich czynności jak:

- odpłatna dostawa towarów,
- odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju oraz
- wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów

jest jedną z form sprzedaży.

#### **Definicja eksportu towarów**

Eksport towarów to dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej przez:

- 1) dostawcę lub na jego rzecz lub
- 2) nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz,

– jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez właściwy organ celny określony w przepisach celnych.

Z tej definicji wyłączone są towary wywożone przez nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych.

**Zatem, aby dostawę towarów można było uznać za eksport, muszą być spełnione następujące warunki:**

- 1) sprzedany towar musi być wysłany lub przetransportowany z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej,
- 2) transportu lub wysyłki musi dokonać dostawca lub nabywca albo musi to być wykonane na rzecz któregoś z tych podmiotów czyli przez firmę zewnętrzną,
- 3) wywóz towarów musi zostać potwierdzony przez właściwy organ celny w rozumieniu przepisów prawa celnego.

Jeżeli którakolwiek z powyższych przesłanek nie będzie spełniona, nie będziemy mieć do czynienia z eksportem towarów.

Eksport musi być transakcją dostawy z wysyłką, czyli transakcją sprzedaży, żadną inną czynnością. Na pewno eksportem nie będzie przesunięcie towarów pomiędzy magazynami w różnych krajach.

### **Rodzaje eksportu towarów**

W definicji eksportu ustawodawca uregulował dwa rodzaje eksportu:

- eksport bezpośredni oraz
- eksport pośredni.

W ramach modułu będziemy posługiwać się tymi pojęciami, ponieważ są one powszechnie używane. Warto jednak zaznaczyć, że sam ustawodawca nie posługuje się tymi pojęciami wprost. To doktryna prawa podatkowego w taki sposób zakwalifikowała i nazwała te instytucje.

**Eksport pośredni** to dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych z kraju do państwa leżącego poza UE przez nabywcę lub na jego rzecz, który to nabywca ma siedzibę poza terytorium kraju.

Dla przykładu, eksport pośredni występuje wtedy gdy polski przedsiębiorca sprzedaje towary zagranicznemu kontrahentowi i to ten zagraniczny kontrahent czyli nabywca sam wywozi lub zleca wywóz w swoim imieniu poza terytorium Unii Europejskiej i we własnym imieniu dokonuje zgłoszenia i odprawy celnej.

**Eksport bezpośredni** to dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych z kraju do państwa leżącego poza UE przez sprzedawcę lub na jego rzecz.

Czyli eksport bezpośredni to z kolei sytuacja odwrotna. Sprzedawca sam wysyła lub przetransportowuje towar lub upoważnia do tego inny podmiot, który dokonuje wywozu w jego imieniu.

Eksport towarów następuje i **zastosowanie stawki 0% jest możliwe**, gdy prawo do rozporządzania tym towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę, a dostawca wykaże, że towar został wysłany lub przetransportowany poza terytorium Unii i że w następstwie tej wysyłki lub tego transportu towar opuścił fizycznie terytorium Unii.

Zwolnienie czyli zastosowanie stawki 0% ma na celu zagwarantowanie opodatkowania dostawy towarów w miejscu ich przeznaczenia., czyli w miejscu w którym dochodzi do konsumpcji wywożonych towarów.

### **Kto może być eksporterem?**

Są interpretacje indywidualne, w których Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej warunkował uznanie danej transakcji za eksport bezpośredni od wskazania dostawcy towarów jako eksportera w zgłoszeniu celnym. W mojej ocenie taki warunek formalny wykracza poza przesłanki uznania danej transakcji za eksport i nie powinien być w praktyce stosowany. Sama okoliczność, że eksporter nie objął danych towarów procedurą wywozu lub też to, że to nie dostawca jako eksporter dokonał zgłoszenia celnego nie oznacza, że wywóz towarów nie nastąpił w ramach transakcji

eksportowej. Takie wątpliwości wynikają zapewne z różnic pomiędzy zdefiniowaniem osoby eksportera na gruncie regulacji celnych oraz podatnika VAT z tytułu eksportu w rozumieniu przepisów podatkowych.

Decyzja o tym, kto może działać jako eksporter, powinna zależeć w dużej mierze od ustaleń zaangażowanych partnerów biznesowych czyli od ustaleń stron transakcji. Takie ustalenia nie będą mogły być wzięte pod uwagę jedynie wtedy, gdy wyznaczona osoba nie będzie miała siedziby w obszarze celnym UE oraz gdy partnerzy handlowi nie uzgodnią, kto może działać jako eksporter dla celów celnych.

Skoro zatem nawet w świetle przepisów celnych, eksporterem czyli podmiotem zgłaszającym procedurę wywozu, nie musi być dostawca towarów, a może nim być podmiot mający siedzibę w obszarze celnym UE upoważniony przez dostawcę, zatem uznanie danej transakcji wywozu towarów przez dostawcę poza obszar UE jako eksportowej, nie powinno być uzależnione od tego, czy zgłaszającym towar do wywozu był dostawca towarów.

Wróćmy do definicji eksportu bezpośredniego. Eksporterem towarów w przypadku tzw. eksportu bezpośredniego jest dostawca towarów, który wysyła lub transportuje towary z terytorium kraju poza terytorium UE i te towary są transportowane przez niego lub na jego rzecz. Oznacza to, że bez znaczenia jest to, kto jako eksporter zgodnie z przepisami prawa celnego dokonuje zgłoszenia towarów do wywozu.

Istotnym dla uznania danej dostawy za eksport towarów jest, aby w sytuacji tzw. eksportu bezpośredniego, tzn. gdy jest on dokonywany przez dostawcę lub na jego rzecz, organizatorem transportu był dostawca lub podmiot przez niego upoważniony.

Kluczowym warunkiem uznania czynności za eksport towarów jest to, aby towar został wysłany lub transportowany z kraju poza terytorium UE.

Nie stanowi eksportu towarów, dostawa towaru wysłanego z Polski do innego państwa członkowskiego, który to wywóz może stanowić wewnątrzspółnotową dostawę towarów.

Nie jest eksportem także przypadek, gdy polski podmiot dokonuje dostawy towarów na terenie innego państwa członkowskiego, a w konsekwencji takiej dostawy wysyła towar poza terytorium UE.

Często podatnicy mierzą się z wyzwaniem dotyczącym odpowiedniej kwalifikacji transakcji jako spełniającej warunki eksportowe, w sytuacji gdy dochodzi do przerwy w transporcie na jednym z krajów członkowskich UE.

Eksportem towarów będzie przypadek, gdy wywóz towarów z kraju poza obszar Unii Europejskiej nastąpi w ramach transportu (wysyłki) zasadniczo o nieprzerwanym charakterze.

Generalna zasada jest taka, że w sytuacji, gdy transport towaru z Polski zostanie przerwany na terytorium innego kraju unijnego i ponownie podjęty w okolicznościach wskazujących, że miejscem jego rozpoczęcia, w celu wywozu towarów poza terytorium Unii Europejskiej, jest tenże inny kraj unijny, brak podstaw do stwierdzenia, że eksport tych towarów nastąpił z terytorium Polski. Zasada ta wymaga ostrożności przy praktycznym stosowaniu. Wydaje się bowiem, że ten brak przerwy w transporcie nie musi odnosić się do samej ciągłości czynności transportowej. Można bowiem przyjąć iż w sytuacji, gdy towar wysyłany z Polski jest przez pewien czas składowany w innym państwie członkowskim, np. w sytuacji w której amerykański kontrahent zbiera towary nabywane w Europie, po to aby stworzyć większą przesyłkę, która będzie transportowana drogą morską i jednocześnie nie ma wątpliwości, że towary wysyłane z Polski nie zostały w żaden sposób naruszone czyli nie zostały przepakowane lub przetworzone, co potwierdzają np. nienaruszone plomby, to w dalszym ciągu mamy do czynienia z eksportem towarów.

Z pewnością mogą istnieć okoliczności, które przerywają transport, ale muszą to być okoliczności obiektywne.

Wyobraźmy sobie sytuację, w której towar jest transportowany z Polski do innego państwa członkowskiego z pominięciem procedury wywozu i tam rozładowany, magazynowany, czyli składowany poza składem celnym i dopiero wtedy z tego kraju transportowany po tym jak zostanie dokonane zgłoszenie celne do wywozu towarów poza UE. W tej sytuacji nie ma podstaw do stwierdzenia, że wywóz tego towaru poza terytorium UE nastąpił z terytorium Polski, gdyż miejscem świadczenia tej dostawy eksportowej nie jest w takiej sytuacji Polska, ale właśnie to inne państwo członkowskie UE, w którym te towary znajdują się w momencie rozpoczęcia procedury wywozowej.

Należy pamiętać, że towar podlegający eksportowi nie musi opuścić terytorium Unii Europejskiej za pośrednictwem krajowego granicznego urzędu celnego, gdyż może to nastąpić poprzez każdy inny unijny urząd celny. Niezbędne jest jednak to, aby transport tego towaru przed opuszczeniem terytorium UE, rozpoczął się na terytorium Polski oraz istotne jest to, aby ten transport miał nieprzerwany charakter.

## **4.2. Podstawa opodatkowania i moment powstania obowiązku podatkowego**

### **Podstawa opodatkowania**

Do podstawy opodatkowania w eksporcie zalicza się wszystko, co stanowi zapłatę, którą dostawca towarów otrzyma od nabywcy, włącznie z:

- otrzymanymi dotacjami,
- subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze, które mają bezpośredni wpływ na cenę towarów.

Jeśli przy eksporcie mają miejsce dodatkowe świadczenia, np. transport, pakowanie - to będą opodatkowane tak samo jak eksport towarów.

### **Obowiązek podatkowy**

Jeżeli już wiesz jaka jest definicja eksportu, jakie przesłanki muszą być spełnione, by transakcja miała charakter eksportowy oraz co jest podstawą opodatkowania tej transakcji, to w tym miejscu warto powiedzieć kilka słów na temat zdarzenia, które powoduje powstanie obowiązku podatkowego w podatku VAT.

Ustawodawca nie wprowadził dla eksportu towarów żadnych szczególnych zasad w zakresie określania terminu powstania obowiązku podatkowego.

W przypadku eksportu towarów – zarówno bezpośredniego, jak i pośredniego - VAT staje się wymagalny w momencie dostawy towarów.

Zasadniczo więc obowiązek podatkowy dla eksportu, powstaje w tym samym czasie, co dla dostaw krajowych, czyli w momencie dokonania dostawy.

Konsekwencją przyjęcia zasad ogólnych jest jednak również to, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości bądź części zapłaty, jeżeli miało to miejsce przed dokonaniem dostawy towarów.

Dlatego otrzymanie części zapłaty przed dostawą towaru, np. zaliczki powoduje powstanie obowiązku podatkowego z chwilą otrzymania zaliczki w odniesieniu do tej kwoty.

Należy więc pamiętać, że przy ustalaniu obowiązku podatkowego w eksporcie nie ma znaczenia data wystawienia faktury.

## **Moment dostawy towarów**

Jeśli chodzi o ustalenie momentu dostawy towarów, to przepisy ustawy o VAT nie dają niestety w tym zakresie jednoznacznych wskazówek.

Jeżeli przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, to moment dostawy towarów należy wiązać z chwilą, w której dochodzi do przeniesienia tego prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (a nie jako właściciel).

Rozróżnianie tych pojęć ma duże znaczenie i jest to kwestia którą należy zapamiętać:

Pojęcie "dostawy towarów" nie odnosi się do przeniesienia prawa własności w rozumieniu przepisów prawa cywilnego. Jest to niezależna i autonomiczna formuła przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel.

Sens obydwu pojęć jest też zasadniczo różny.

W określeniu "jak właściciel" zawiera się możliwość uznania za dostawę towarów już faktyczne przeniesienia władztwa nad rzeczą, podczas gdy sformułowanie "jako właściciel" implikuje zmianę właściciela towaru, a zatem przeniesienie prawa własności.

Przyjęta definicja "dostawy towarów" jest więc szeroka i obejmuje zarówno wszelkie przypadki, gdy prawo własności do towarów zostało przeniesione, jak i te sytuacje, gdy bez przeniesienia własności towarów przeniesiono w istocie faktyczne władztwo nad rzeczą.

Chodzi zatem o moment, w którym na nabywcę towarów przejdzie ryzyko związane z odpowiedzialnością za utratę lub uszkodzenie danego towaru, czyli tak naprawdę o moment, w którym odpowiedzialność za towar jest przenoszona ze zbywcy na nabywcę.



Niekiedy w wyrokach Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej można spotkać się z takim terminem “przeniesienie władztwa w sensie ekonomicznym”. TSUE posługując się tym pojęciem podkreśla uniezależnienie opodatkowania od przeniesienia prawa własności towarów. Zatem z punktu widzenia obowiązku podatkowego w eksporcie, kluczowy jest moment w którym dojdzie do przeniesienia praktycznej kontroli nad rzeczą i możliwości dysponowania tą rzeczą, a nie samo przeniesienie własności.

### **4.3 Warunki stosowania stawki 0%**

Aby zastosować stawkę VAT 0% w eksporcie towarów:

- podatnik musi otrzymać dokument potwierdzający wywóz towaru poza UE,
- dokument ten musi otrzymać przed upływem terminu złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy.

Oba te warunki muszą być spełnione łącznie.

### **Przykład**

*Jeżeli podatnik dokonał eksportu towarów w lutym br., to najpóźniej do 25 marca br. powinien otrzymać dokument potwierdzający wywóz towarów poza terytorium UE.*

### **Dokumentem potwierdzającym wywóz towarów może być, w szczególności:**

- 1) Dokument otrzymany z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych w formie elektronicznej lub potwierdzony przez właściwy organ celny wydruk tego dokumentu - komunikat IE-599. Posiadanie wyłącznie pozytywnego komunikatu uprawnia podatnika do stosowania stawki

0%. Komunikat IE-599 powinien zawierać informacje o właściwym urzędzie celnym wywrotadzenia towarów. Może to być polski urząd celny, ale także inny urząd celny przynależący do każdego państwa członkowskiego UE. Komunikat IE-599 będzie uprawniał podatnika do zastosowania stawki 0% także w przypadku wywrotadzenia towarów poza UE z terytorium innego państwa członkowskiego.

- 2) Kolejnym dowodem jest dokument w formie elektronicznej pochodzący z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywrotowych, otrzymany poza tym systemem, jeżeli zapewniona jest jego autentyczność - kopia dokumentu IE-599.
- 3) Zgłoszenie wywrotowe na piśmie w formie papierowej złożone poza systemem teleinformatycznym służącym do obsługi zgłoszeń wywrotowych albo jego kopia potwierdzona przez właściwy organ celny - dokument SAD.

Katalog dowodów jest katalogiem otwartym.

Na podmiocie krajowym, który opodatkowuje eksport towarów stawką 0%, ciąży obowiązek udowodnienia, że towary opuściły teren wspólnoty. Co ważne, z dokumentów wynikać powinna tożsamość towarów, które stały się przedmiotem eksportu.

Jeżeli więc dane na komunikacie IE-599 będą znacząco niespójne z danymi na innych dokumentach np. fakturach, wówczas zajdzie ryzyko zakwestionowania stawki 0% przez organ podatkowy.

Jednak w sytuacji, w której podatnik będzie w stanie udowodnić tożsamość towarów będących przedmiotem eksportu, wówczas pewne rozbieżności pomiędzy komunikatem IE-599, a innymi dokumentami, nie powinny co do zasady stanowić podstawy do odmowy zastosowania preferencyjnej stawki VAT.

### **Przykład**

*Postępując się poprzednim przykładem, jeżeli podatnik nie będzie dysponował dokumentami celnymi potwierdzającymi wywóz do 25 marca 2023 r., wówczas nie wykaże tej dostawy w rejestrze VAT sprzedaży, pliku JPK VAT za 02/2023 r. Wykaże go natomiast w okresie następnym, czyli w rozliczeniu za 03/2023 r. z zastosowaniem stawki VAT 0%, oczywiście jeżeli do 25.04.2023 r. (do dnia złożenia deklaracji) otrzyma dokumenty celne potwierdzające wywóz towarów.*

### **Przykład**

*Pan Aleksander sprzedaje towary na rzecz kontrahenta z Wielkiej Brytanii. Sprzedaż towarów miała miejsce 15 lutego 2022 roku. 25 kwietnia 2022 pan Aleksander uzyskał komunikat IE-529, czyli zwolnienie towarów do procedury wywozu. Komunikat IE-599 otrzymał 26 kwietnia 2022 roku. Czy ma prawo do zastosowania stawki VAT 0%?*

Nie, brak dokumentów celnych potwierdzających wywóz towarów, czyli np. komunikatu IE-599, do 25 kwietnia 2022 roku zobowiązuje pana Aleksandra do opodatkowania transakcji krajową stawką VAT i wykazania jej w pliku JPK VAT za marzec 2022 roku. Posiadanie komunikatu IE-529 nie uprawnia do zastosowania stawki VAT 0%.

### **Zaliczki w eksporcie**

Często przy eksporcie sprzedawca otrzymuje zaliczki na poczet przyszłych dostaw towarów, zanim jeszcze dojdzie do wywozu towaru. Jeżeli tak się stanie, może on zastosować stawkę podatku 0% VAT w odniesieniu do otrzymanej zaliczki, pod warunkiem, że:

- wywóz towarów nastąpi w terminie 6 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym podatnik otrzymał tę zapłatę oraz
- w tym terminie otrzyma dokument potwierdzający wywóz towaru poza UE.

Termin 6 miesięcy liczyć od końca miesiąca, w którym podatnik otrzymał tę zaliczkę.

Stawkę 0% do zaliczki można zastosować niejako z automatu pod warunkiem, że towar opuści Polskę w ciągu 6 miesięcy. Jeśli towar w tym terminie nie opuści terytorium Polski podatnik ma obowiązek skorygować deklarację za miesiąc w którym wykazał eksport i wykazać go jako dostawę krajową.

### **Przykład**

*Firma X otrzymała zaliczkę na poczet eksportu w miesiącu lipcu 2021 roku. W takim przypadku obowiązek podatkowy powstał w lipcu i w JPK VAT za ten miesiąc zostanie wykazany eksport ze stawką 0%. Firma X ma 6 miesięcy na wywóz towarów, aby eksport mógł być opodatkowany 0% stawką podatku VAT, a więc termin ten upływa z końcem stycznia 2022 roku.*

### **Przykład**

*15 stycznia 2022 r. podatnik otrzymał od kontrahenta zaliczkę na poczet eksportu towarów. Podatnik dokonał wywozu towarów 15 lipca 2022 r. i otrzymał w dniu 16 lipca 2022 r. dokumenty potwierdzające ten wywóz.*

W takim przypadku podatnik będzie miał prawo zastosować stawkę VAT 0% do otrzymanej zaliczki w styczniu 2022 r., w związku ze spełnieniem warunków:

- towar opuścił terytorium UE do 31 lipca 2021 r. (w terminie 6 miesięcy, licząc od końca stycznia) oraz

- podatnik zgromadził dokumenty potwierdzające wywóz (w terminach określonych dla opodatkowania zaliczek na poczet eksportu towarów, tj. do 31 lipca 2021 r.,
- podatnik nie ma konieczności korygowania deklaracji i wykazywania transakcji opodatkowanej wyższą stawką krajową.

### **Przykład**

*Podatnik otrzymał zaliczkę w dniu 22 marca 2022 r. Podatnik zastosował stawkę 0% do otrzymanej zaliczki w marcu 2022 r. Towar opuścił terytorium Polski 16 grudnia 2022 r. To oznacza, że warunek 6 miesięcy nie został spełniony.*

Podatnik powinien cofnąć się do marca skorygować transakcję i wykazać ją ze stawką krajową oraz uregulować zaległość podatkową z odsetkami.

### **Gdy podatnik wywozi towar po 6 miesiącach...**

Jeśli wywóz towarów nastąpi później niż 6 miesięcy od otrzymania zaliczki, podatnik również może zastosować stawkę 0% w stosunku do zaliczki, jeśli jest to uzasadnione specyfikacją realizacji tego rodzaju dostaw.

W przepisach nie znajdziemy definicji pojęcia “specyfiki realizacji dostawy”.

**Pojęcie specyfiki realizacji dostawy** można odnosić zarówno do okoliczności związanych z samym procesem technologicznym, który jest niezbędny do dokonania dostawy, jak i do szczególnych warunków realizowanej dostawy związanych np. ze specyfiką rynku czy specyfiką danego rodzaju towarów. Pamiętać należy, że specyfika musi wynikać z warunków dostawy określonych w łączących strony umowie lub pozostałej dokumentacji posiadanej przez podatnika związanej właśnie z tą specyficzną dostawą. Ciężar udowodnienia, że dana dostawa ma charakter

specyficzny ciężar na podatniku. Każdorazowo należy analizować stan faktyczny, by móc określić, czy spełnione zostały warunki związane ze specyfiką realizacji dostaw.

Bazując na interpretacjach indywidualnych i objaśnieniach podatkowych, przedstawiam kilka **przykładów**, które mogą być pomocne przy ocenie, czy dana dostawa towarów jest specyficzna:

1) Zas niezbedny do wyprodukowania towaru

W przypadku określonych towarów proces projektowania i produkcji jest długotrwały, złożony i wieloetapowy. Niejednokrotnie produkcja towarów wymaga zastosowania zaawansowanych technologii, czy też przeprowadzenia testów jakościowych oraz wprowadzenia niezbędnych poprawek lub modyfikacji. To powoduje, że czas niezbędny do przygotowania towarów może wpływać choćby na zaangażowanie podwykonawców. Sam towar może być skomplikowany z uwagi na jego innowacyjny charakter. specyfika realizacji dostawy może skutkować tym, że dojdzie do przekroczenia terminu 6 miesięcy, ponieważ praca nad towarem wymaga dużo więcej czasu.

2) Towar dostosowany do indywidualnych wymogów kupującego

Podatnik może sprzedawać towar na konkretne zindywidualizowane zamówienie klienta. Specyfika dostawy w tym przypadku polega na tym, że produkcja jest standardowa, dostosowana do indywidualnych potrzeb podmiotu zamawiającego. Może się to wiązać z koniecznością wykorzystania licznych modułów, prefabrykatów nie pochodzących z produkcji masowej.

3) Dostawa na warunkach charakterystycznych dla danego rynku lub rodzaju towarów

Specyfikacja realizacji dostawy wynika z warunków, które są szczególne i charakterystyczne dla danego rynku lub rodzaju towarów. Taka sytuacja może występować np. na rynku surowców naturalnych, które mają globalne

znaczenie, wysoką wartość, a ich podaż jest ograniczona w czasie i które jednocześnie są pozyskiwane w skomplikowanym procesie.

Przejdźmy do omówienia przypadków, które nie są związane ze specyfiką realizacji dostaw. Co możemy wówczas brać pod uwagę? Np. wahania cen surowców, ograniczone możliwości podaży, kwestie logistyczne lub techniczne, trudności z organizacją odpowiedniej ilości towaru i skompletowanie tego towaru, kwestie związane z organizacją transportu, niezetelność kontrahenta. Są to przesłanki, których nie można podciągnąć pod specyficzną realizację dostaw.

Przy ocenie zagadnienia specyfiki realizacji dostaw, uwzględnić należy wszelkie istotne okoliczności dotyczące realizacji transakcji.

Co najważniejsze, opodatkowanie stawką 0% zaliczek jakie otrzymał dostawca na poczet eksportowanych towarów przy wywozie towarów po 6 miesiącach jest możliwe pod warunkiem, że jest to uzasadnione specyfiką realizacji dostaw oraz jest to potwierdzone warunkami dostawy, w których określono termin wywozu towarów. Oznacza to, że specyfika musi wynikać z warunków dostawy określonych w sporządzonej umowie lub z pozostałej dokumentacji posiadanej przez strony, która dotyczy właśnie tej dostawy.

### **Czy można zastosować stawkę 0% do eksportu, jeśli nie mamy komunikatu IE-599?**

Posiadanie przez eksportera komunikatu IE-599 przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej jest sytuacją idealną, ale nie zawsze oczywistą.

Zazwyczaj najwięcej problemów z wyegzekwowaniem IE-599 występuje w sytuacji, gdy transport towarów jest organizowany przez zagranicznego nabywcę (eksport pośredni). Gdy przedsiębiorcy masowo dokonują transakcji eksportu z różnymi podmiotami i na różnych warunkach, kompletowanie komunikatów IE-599 może stać się procesem skomplikowanym.

Coraz częściej interpretacje podatkowe wskazują, że organy podatkowe przychylnie odnoszą się do wykazywania eksportu ze stawką 0% bazując na dokumentach innych niż IE-599. Punktem wyjścia do takiego stanowisko jest wyrok TSUE z 2019 r. dotyczący podatnika, który wysyłał pocztą poza terytorium UE przedmioty kolekcjonerskie. TSUE uznał, że jeśli nie ma wątpliwości, że towary faktycznie zostały wyprowadzone poza terytorium UE, to brak spełnienia warunków formalnych w postaci objęcia towarów procedurą celna wywozu nie może skutkować tym, że eksporter traci prawo do zwolnienia z VAT w eksporcie, czyli do zastosowania zgodnie z polskimi przepisami stawki 0%. Zgodnie z treścią tego wyroku, istnieją tylko dwie sytuacje, w których niedopełnienie wymogów formalnych może doprowadzić do utraty prawa do zastosowania preferencyjnej stawki VAT 0%:

- 1) gdy podatnik umyślnie uczestniczył w oszustwie podatkowym i naraził na niebezpieczeństwo funkcjonowania wspólnego systemu VAT i
- 2) gdy naruszenie wymogu formalnego skutkuje uniemożliwieniem przedstawienia rzetelnego dowodu spełnienia wymogów materialnych.

O ile historycznie organy podatkowe nie były przekonane do stosowania innych dowodów niż IE-599 na zastosowanie stawki 0%, widać że podejście organów podatkowych się liberalizuje i zaczyna odpowiadać treści przepisów ustawy o VAT.

W sytuacji nieposiadania przez podatnika komunikatu IE-599, polskie organy podatkowe akceptują (oprócz faktury zawierającej m.in. nazwy i ilości sprzedawanych towarów) również inne dokumenty jako środki dowodowe, w tym np.:

- dokument (lub jego kopię) wydany przez administrację celną kraju trzeciego (nienależącego do UE) w związku z przywozem i odprawą w tym kraju towarów będących przedmiotem dostawy,
- oświadczenie nabywcy towarów o tym, że będące przedmiotem dostawy towary zostały dostarczone do miejsca poza UE,



- oświadczenie przewoźnika odpowiedzialnego za transport towarów o tym, że będące przedmiotem dostawy towary zostały dostarczone do miejsca poza UE,
- list przewozowy (np. dokument CMR) opatrzony podpisem lub pieczęcią przewoźnika oraz osoby odbierającej towary poza UE,
- dokument wygenerowany z portali internetowych firm kurierskich (w ramach tzw. systemów śledzenia przesyłek kurierskich), potwierdzający dostarczenie towarów do odbiorcy poza terytorium UE,
- przesłane przez firmę kurierską zbiorcze zestawienie w formie elektronicznej potwierdzające doręczenie przesyłek na terytorium państwa trzeciego.

Powyższe podejście daje eksporterom większą pewność rozliczenia eksportu z zastosowaniem stawki 0%, pomimo braku lub tymczasowego braku komunikatu IE-599. Należy pamiętać jednak, że w przypadku wywozu towarów poza terytorium UE przez ich nabywcę, czyli w momencie w którym następuje eksport pośredni, na eksporterze ciąży również obowiązek udowodnienia tożsamości towarów będących przedmiotem dostawy i wywozu oraz upewnienie się że transakcja nie miała charakteru łańcuchowego, co oczywiście wykluczałoby istnienie eksportu.

#### **4.4. Zasady wykazywania w JPK\_VAT**

##### **Wykazywanie eksportu bezpośredniego**

Eksport towarów wykazuje się w deklaracji VAT za dany okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy, jeśli przed upływem terminu do złożenia JPK\_V7 za dany okres rozliczeniowy, podatnik otrzyma dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium UE.

## **Przykład**

*Sprzedawca w lutym dokonuje dostawy eksportowej z Polski do Turcji. Dokument IE-599 musi otrzymać nie później niż 25 marca.*

Jeśli podatnik w ramach transakcji nie otrzyma w danym okresie rozliczeniowym dokumentu potwierdzającego wywóz towaru - wykazuje eksport w następnym miesiącu lub kwartale, czyli:

- nie wykazuje dostawy w JPK\_V7 za dany okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy,
- wykazuje eksport w następnym okresie rozliczeniowym stosując stawkę podatku 0%, pod warunkiem otrzymania dokumentów przed upływem terminu do złożenia JPK\_V7 za ten następny okres.

Ta zasada ma zastosowanie tylko w przypadku, gdy podatnik posiada dokument celny potwierdzający procedurę wywozu (komunikat IE-529). Posiadanie komunikatu IE-529 w przypadku eksportu bezpośredniego pozwoli przesunąć rozliczenia na następny miesiąc.

Kontynuując ten przykład, założmy, że podatnik do 25 marca nie uzyskał komunikatu IE-599. W rozliczeniu za luty w ogóle nie wykazuje tej dostawy eksportowej. Jeśli do 25 dnia kolejnego miesiąca podatnik nie otrzyma komunikatu IE-599 ani komunikatu IE-529 i dokonuj eksportu bezpośredniego, to musi taką transakcję wykazać w danym okresie rozliczeniowym jako dostawę krajową. stosuje wówczas stawkę VAT właściwą jak dla dostawy towarów na terenie Polski.

### **Przykład**

*W lutym sprzedawca dokonuje dostawy eksportowej urządzeń elektronicznych z Polski do Turcji (w ramach eksportu bezpośredniego). Do 25 marca nie udało mu się uzyskać komunikatu IE599. Nie posiada również komunikatu IE529. W rozliczeniu za luty wykazuje transakcję jako dostawę krajową z zastosowaniem 23% stawki VAT.*

Jeżeli podatnik otrzyma dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium UE w terminie późniejszym, może dokonać korekty podatku należnego za okres, w którym go otrzymał. Korekty tej dokonuje się na bieżąco. Nie trzeba korygować deklaracji (JPK), w której dostawa została wykazana jako sprzedaż krajowa.

### **Przykład**

*Pan Michał w marcu sprzedał towar kontrahentowi z Rosji. Termin złożenia deklaracji za marzec upływa 25 kwietnia. Gdyby do tego czasu otrzymał potwierdzenie wywozu towaru, mógłby wykazać eksport w deklaracji za marzec. Pan Michał nie otrzymał tego dokumentu ani do 25 kwietnia, ani do 25 maja. Nie mógł więc zastosować stawki 0%.*

W deklaracji za marzec wykazał sprzedaż ze stawką krajową 23%. Dokument potwierdzający wywóz otrzymał dopiero 24 sierpnia. W deklaracji za sierpień, składanej do 25 września, skorygował podatek VAT należny.

### **Wykazywanie eksportu pośredniego**

Różnica w wykazywaniu stawki 0% w przypadku eksportu pośredniego w stosunku do eksportu bezpośredniego jest taka, że z mocy prawa mamy więcej czasu na wykazanie eksportu.

Stawka 0% w eksporcie pośrednim ma zastosowanie, jeżeli podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym dokonał dostawy towarów, otrzymał dokument potwierdzający wywóz z którego wynika tożsamość towaru będącego przedmiotem dostawy i wywozu. Jeżeli warunek nie został spełniony, podatnik nie wykazuje tej dostawy za dany okres rozliczeniowy, lecz w okresie następnym, stosując stawkę podatku 0%, pod warunkiem otrzymania dokumentów potwierdzających wywóz przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za ten następny okres. W przypadku nieotrzymania tego dokumentu w terminie określonym w zdaniu poprzednim, zastosowanie mają stawki właściwe dla dostawy tego towaru na terytorium kraju.

### **Przykład**

*Pan Rafał w kwietniu sprzedał towar kontrahentowi z Turcji. Kontrahent we własnym zakresie wywiózł towar poza UE w maju. W przypadku eksportu pośredniego, pan Rafał musi wykazać stawkę krajową w JPK\_VAT za maj, o ile do 25 czerwca nie otrzymał kopii IE-529. Jeśli otrzymał IE-599 do 25 czerwca, wówczas wykazuje 0% w rozliczeniu za maj.*

### **Przykład**

*Pan Wiktor sprzedał towary 15 lutego roku na rzecz kontrahenta z USA. Do 25 kwietnia roku nie uzyskał komunikatu IE-599, dlatego w pliku JPK\_V7M za luty opodatkował transakcję stawką VAT 23%. 1 czerwca roku pan Wiktor uzyskał wymagany komunikat IE-599. Czy możliwe jest skorygowanie pliku JPK\_V7M za marzec i odzyskanie zapłaconego podatku VAT?*

W związku z tym, że pan Wiktor uzyskał komunikat IE-599 1 czerwca, ma prawo do korekty faktury w zakresie podatku VAT w czerwcu. Oznacza to, że plik JPK\_V7M za marzec nie podlega korekcie.