

Aktualne problemy praktyczne dt. VAT w transakcjach międzynarodowych

I. Dostawa dokonana przez zarejestrowanego podatnika

Zgodnie z art. 42 ust. 1 ustawy o VAT: „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;*
- 2) *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;*
- 3) **podatnik składając deklarację podatkową, w której wykazuje tę dostawę towarów, jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE”.**

Z powyższego przepisu wynikają formalne przesłanki, od których spełnienia zależy opodatkowanie dostawy towarów według stawki 0%. W celu prawidłowego zrozumienia formalnego charakteru przesłanki wynikającej z przepisu art. 42 ust.1 pkt 3 należy odnieść się do zmian w przepisach w zakresie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, które miały miejsce w ostatnich latach i uwzględnić ich celowość.

Przed 1 stycznia 2014 r. z art. 13 ust. 6 ustawy o VAT wynikało, że warunkiem uznania dostawy za wewnątrzwspólnotową jest to, by dokonującym dostawy był podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT UE, zgodnie z art. 97 ustawy. Z tym korespondował art. 42 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, który w brzmieniu obowiązującym do 31 marca 2013 r. wskazywał, że WDT jest objęta zerową stawką VAT, pod warunkiem m.in. że na fakturze podatnik poda właściwy dla siebie NIP UE (uzyskany w trybie art. 97 ust. 10, czyli numer NIP poprzedzony kodem PL). Przepisy te (z wyjątkiem art. 97 w analizowanym zakresie) uległy zmianie na skutek nowelizacji, która weszła w życie w 2013 i 2014 r. (nowelizacja nastąpiła ustawą z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – Dz. U. z 2013 r. poz. 35).

W chwili obecnej w art. 13 ust. 6 ustawy o VAT nie ma już mowy o konieczności zarejestrowania podatnika na VAT UE, **co oznacza, że nie jest to niezbędna przesłanka, by uznać transakcję za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. A zatem do wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów dochodzić może również w przypadku dostaw dokonywanych przez podatników, którzy w chwili ich dokonania nie są zarejestrowani jako podatnicy VAT UE.**

Na marginesie wskazać należy, że przepis art. 13 ust. 6 ustawy o VAT uznany został za niezgodny z przepisami unijnymi, co wynika z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 marca 2011 r. (sygn. I FSK 1579/10). W ww. wyroku NSA stwierdził: „(...) w myśl powołanych orzeczeń (chodzi o orzeczenia TSUE) pierwszeństwo należy dać faktowi rzeczywistego wykonania czynności, przed wymogami formalnymi. Inaczej rzecz ujmując, w sytuacji, gdy dokonanie czynności jest oczywiste i nie budzi wątpliwości, stosowanie mechaniczne skutków w postaci nie uznania danej dostawy za WDT tylko i wyłącznie z powodu nie wypełnienia wymogu formalnego, ustalonego przez przepisy prawa, sprzeciwia się jednej z podstawowych zasad tj. neutralności podatku od towarów i usług, eksponowanej przez ETS. W przypadku zderzenia się tych dwóch kwestii przesądzającą jest materialna strona transakcji, jej rzeczywiste

wystąpienie". W ocenie NSA niezasadne było kwestionowanie przez organ podatkowy dokonania WDT z uwagi na brak rejestracji podatkowej podmiotu.

Zasadność takiej wykładni wynika także z orzecznictwa TSUE, przykładowo sprawa C-146/05 Albert Collee C z dnia 27 września 2007 r., czy sprawa C-409/04 Teleos z tej samej daty, z których wynika, że przepisy, które państwa członkowskie mogą ustanawiać w zakresie formułowania warunków dotyczących WDT, nie mogą być wykorzystywane w sposób podważający neutralność podatku VAT. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towaru i wewnątrzwspólnotowe nabycie tego towaru stanowią w rzeczywistości jedną i tę samą czynność gospodarczą, nawet jeśli jest ona źródłem różnych praw i obowiązków zarówno dla stron, jak i organów podatkowych zainteresowanych państw członkowskich. Zatem każdemu wewnątrzwspólnotowemu nabyciu towarów opodatkowanemu w państwie członkowskim, w którym zakończono wewnątrzwspólnotową wysyłkę lub wewnątrzwspólnotowy transport towarów, zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy Szóstej Dyrektywy, odpowiada dostawa zwolniona z opodatkowania w państwie członkowskim, w którym ta wysyłka lub transport zostały rozpoczęte, zgodnie z art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy Szóstej Dyrektywy. Wynika z tego, że zwolnienie od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej odpowiadającej nabyciu wewnątrzwspólnotowemu pozwala na unikanie podwójnego opodatkowania, a tym samym naruszania zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT.

Co więcej, powyższe stanowisko znalazło także odzwierciedlenie w podejściu organów podatkowych. Przykładowo w interpretacji indywidualnej z dnia 25 marca 2014 r. nr IPPP3/443-4/14-2/KC Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie stwierdził:

- „Tak więc ze wspólnotowej definicji wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów nie wynika obowiązek rejestracji dostawcy towaru jako podatnika”,
- „(...) prawo Wnioskodawcy do stosowania stawki 0% zależy, od tego czy faktycznie doszło do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów w rozumieniu przepisów prawa wspólnotowego. Uznanie danej dostawy za czynności wewnątrzwspólnotowe musi być dokonywane na podstawie elementów obiektywnych, takich jak fizyczne przemieszczenie towarów pomiędzy państwami i dostarczenie towaru do unijnego nabywcy a nie wyłącznie od spełnienia obowiązków formalnych”,
- „Wnioskodawca w sytuacji dostaw towarów do francuskiego kontrahenta, zarejestrowanego jako podatnik VAT UE, ma prawo do zastosowania stawki podatku w wysokości 0% dla tych dostaw, gdyż brak zarejestrowania dla celów VAT-UE w okresie od maja do października 2012 r. jest jedynie uchybieniem formalnym, które nie wyklucza możliwości zwolnienia (stawka 0%) faktycznej transakcji przemieszczenia towaru od Wnioskodawcy do nabywcy we Francji, z podatku na terenie Polski”.

Należy zwrócić uwagę, że przepis art. 42 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, zgodnie z którym wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów podlega opodatkowaniu według stawki podatku 0%, pod warunkiem (m.in.), że podatnik składając deklarację podatkową, w której wykazuje tę dostawę towarów, jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE, wszedł w życie 1 kwietnia 2013 r. Idąc w ślad za orzecznictwem unijnym stwierdzić, należy, że przepis ten nie przesądza o niemożliwości nadania wewnątrzwspólnotowego charakteru dostawie jedynie wobec braku posiadania przez podmiot statusu podatnika VAT UE. Ustanawia on jedynie („krajową”) formalną przesłankę, której spełnienie umożliwia zastosowanie stawki VAT 0%.

W wyrok NSA z 1 marca 2019 r., sygn. akt I FSK 172/17, Sąd jednoznacznie wskazał, że brak rejestracji sprzedającego do VAT UE w chwili złożenia deklaracji uniemożliwia skorzystanie ze

stawki 0% przy WDT. Aczkolwiek jednocześnie Sąd wskazał możliwość rozwiązania takiej sytuacji poprzez późniejszą korektę: „W piśmiennictwie wskazuje się, że dostawca będzie mianowicie uprawniony do zastosowania stawki 0% VAT do swojej dostawy wewnątrzwspólnotowej, o ile - oprócz spełnienia dwóch pozostałych warunków - w chwili składania deklaracji podatkowej, w której wykazywana jest dana dostawa wewnątrzwspólnotowa, jest on zarejestrowany jako podatnik VAT UE. Nie ma znaczenia, czy podatnik miał rejestrację dla celów wewnątrzwspólnotowych w chwili dokonywania transakcji (dostawy). Istotne jest to, aby podatnik miał rejestrację dla celów wewnątrzwspólnotowych w chwili składania deklaracji, w której dana transakcja jest wykazywana. **Nie ma przeszkód prawnych, aby podatnik po swojej rejestracji wewnątrzwspólnotowej wykazał dostawę wewnątrzwspólnotową ze stawką 0% w korekcie deklaracji (jeśli wcześniej została ona wykazana ze stawką krajową). Także bowiem korekta deklaracji następuje przez "złożenie deklaracji" (w celu korekty).** Zgodnie z brzmieniem komentowanego przepisu można więc w tym przypadku zastosować stawkę 0% VAT. Należy uznać, że dla zastosowania stawki 0% przy dostawie wewnątrzwspólnotowej istotne jest to, aby podatnik był "zarejestrowany jako podatnik VAT UE" (tzn. aby przyznano mu numer VAT UE i aby uzyskał on potwierdzenie rejestracji). Nie mają znaczenia szczegóły tej rejestracji, tzn. przykładowo to, czy podatnik zarejestrował się w związku z zamiarem dokonywania dostaw wewnątrzwspólnotowych, czy np. z uwagi na zamiar świadczenia i nabywania usług wewnątrzwspólnotowych (Adam Bartosiewicz, Komentarz VAT wydanie XIII, opubl. Lex 2019) (...)”.

Co więcej NSA w ww. wyroku (co istotne odnoszącym się do stanu prawnego już po wejściu w życie przepisu art. 42 ust 1 pkt 3 ustawy o VAT i uchyleniu przepisu art. 13 ust. 2 pkt 6 w brzmieniu sprzed 1 stycznia 2014 r.) również odniósł się do kwestii formalnego charakteru przesłanek wskazanych w art. 42 ust.1 ustawy o VAT: „Wskazać trzeba, że do 31 marca 2013 r. dostawy wewnątrzwspólnotowe mogły być dokonywane wyłącznie przez podatników oraz osoby prawne, które są zarejestrowane i zidentyfikowane na potrzeby tych transakcji (zgłosiły zamiar ich dokonywania na druku VAT UE/R). Tylko te podmioty (w Polsce nazywane "podatnikami VAT UE") - zgodnie z ówczesnymi przepisami - mogły rozpoznawać i rozliczać dostawy wewnątrzwspólnotowe.

W orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowany był jednolity pogląd, że przytoczone wyżej przepisy ustawy o VAT dotyczące wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów odnośnie wymogów formalnych wskazanych w art. 42 ustawy o VAT powinny być odczytywane poprzez pryzmat uregulowań dyrektywy 112 oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Wskazywano bowiem, że **zgodnie z przepisami unijnymi transakcja wewnątrzwspólnotowa ma miejsce niezależnie od tego, czy w momencie jej dokonania dostawca miał rejestrację dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych.**

Podnoszono, że należy odwołać się do wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, jak w sprawie C-146/05 A.C. z dnia 27 września 2007 r., czy C-409/04 T. z tej samej daty, C-587/10 V. i za Trybunałem stwierdzić, że przepisy, które państwa członkowskie mogą ustanawiać w zakresie formułowania warunków dotyczących WDT, nie mogą być wykorzystywane w sposób podważający neutralność podatku VAT biorąc pod uwagę cechy charakterystyczne i sposób opodatkowania WDT. Wskazywano że jeżeli fakt dokonania WDT jest bezsporny, zasada neutralności podatkowej wymaga, by zwolnienie od podatku VAT zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek merytorycznych, nawet jeśli podatnik pominął pewne wymogi formalne. Inaczej byłoby jedynie w przypadku, gdyby naruszenie tych wymogów formalnych uniemożliwiło przedstawienie przekonującego dowodu spełnienia przesłanek merytorycznych. W świetle tych orzeczeń oczywiste jest, że warunki stosowania zwolnienia podatkowego przy WDT (w Polsce stawki 0%) określa ustawodawstwo wewnętrzne państw członkowskich, lecz warunki te nie mogą wykraczać poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku, a w szczególności nie mogą godzić w zasadę neutralności podatkowej, zwłaszcza gdy fakt dokonania dostawy WDT jest bezsporny (wyroki: NSA z 23 marca 2011 r., sygn. akt I FSK 1579/10, WSA w Bydgoszczy z dnia 11 stycznia 2011 r., sygn. akt I SA/Bd,

WSA w Warszawie z dnia 28 października 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 603/10, NSA z dnia 11 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 1941/08, NSA z dnia 20 stycznia 2009 r., sygn. akt I FSK 1500/08, NSA z dnia 13 maja 2008 r., sygn. akt I FSK 611/07 - wszystkie opubl. CBOS)".

II. Podanie nr VAT przez nabywcę

Wymóg podania numeru VAT przez nabywcę dla możliwości zastosowania stawki 0% dla WDT wynika wprost z przepisów dyrektywy 2018/1910, gdzie mowa jest o warunku, że 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. Z tego względu przesłanka ta powinna obowiązywać w zbliżonym brzmieniu we wszystkich krajach Wspólnoty.

Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o VAT, druk sejm. nr 208, którą to nowelizacją wprowadzono wskazany wymóg podania przez nabywcę numeru NIP wskazuje, iż „Sposób, w jaki nabywca przekaze dostawcy swój numer VAT, przepisy dyrektywy 2018/1910 (oraz – w ślad za nią – projektowanej ustawy o VAT) pozostawiły uznaniu podatników biorących udział w danej transakcji. Będzie to zależne przede wszystkim od przyjętych przez zainteresowane strony metod współpracy i w związku z tym nie podlega żadnym szczególnym formalnym wymogom (na przykład obowiązkowi stosowania szczególnego dokumentu) określonym w ustawodawstwie krajowym.

Powyższe wskazuje, że można tego dokonać za pomocą dowolnych środków umożliwiających udowodnienie, że wiadomość została odebrana przez dostawcę. W tym względzie wystarczy wymiana poczty elektronicznej. Również fakt, że dostawca podał numer VAT swojego klienta na fakturze, należy uznać jako sposób spełnienia ww. obowiązku. W odniesieniu do momentu, w którym nabywca musi przekazać informację o swoim numerze VAT – co do zasady i w normalnych okolicznościach obrotu gospodarczego – wiadomość ta powinna być przekazana przed zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego, aby móc ocenić, czy podatek VAT od danej transakcji będzie podlegał rozliczeniu czy też nie (gdyż zastosowana zostanie stawka VAT 0%)".

Z tej perspektywy można uznać, podatkom przysługuje swoboda w zakresie doboru sposobów powiadamiania o numerze VAT przez nabywcę.

Przy czym bardziej bezpieczne są sposoby, w których w sposób wyraźny wskazuje się na fakt podania numeru – w porównaniu do modeli, w których następuje to niejako przy okazji (np. gdy numer unijny nabywcy jest elementem jakiegoś papieru firmowego, stopki w korespondencji e-mailowej). Teoretycznie również ten drugi wariant nie powinien być kwestionowany przez organy podatkowe. Jednak bazowanie na numerze podanym w stopce wydaje się być ryzykowne, ponieważ niekiedy przedsiębiorcy mają kilka numerów, a z reguły przy wysyłaniu korespondencji nie wprowadza się do stopki zmian, nie weryfikuje się, czy podano właściwy numer. Z tego względu bezpieczniejsze wydaje się wyraźne, intencjonalne podawanie numeru konkretnie na potrzeby transakcji WDT.

Ponadto bardziej bezpieczne są sposoby, gdzie jednorazowe podanie VAT ID dotyczy poszczególnych zamówień. W przypadku, gdy numer podawany jest w związku np. z umową ramową, zawartą na dłuższy okres, warto dodać klauzulę wskazującą, że oświadczenie w tym zakresie obowiązuje do odwołania i o ile w odniesieniu do konkretnej dostawy nie zostanie wskazane inaczej.

III. Transakcje łańcuchowe

Od 1 stycznia 2020 r., na mocy Dyrektywy Rady (UE) 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r., wprowadzone zostały nowe regulacje odnośnie rozliczania transakcji łańcuchowych. Dyrektywa implementowana do polskiego porządku prawnego od 1 lipca 2020 r. Jednak zgodnie z ministerialnym komunikatem w sprawie implementacji dyrektywy 2018/1910, w stanie prawnym od 1 stycznia do 30 czerwca 2020 r., podatnik rozważając, czy zastosować przepisy dyrektywy 2018/1910, czy krajowej ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu dotychczasowym, powinien uwzględnić praktykę funkcjonowania przedsiębiorców w obrocie unijnym i stosowania od tej daty przez swoich kontrahentów nowych regulacji. W związku z powyższym, aby zapobiec podwójnemu opodatkowaniu lub braku opodatkowania transakcji, rekomendowane jest stosowanie przepisów dyrektywy 2018/1910.

Zgodnie z nowymi przepisami, w przypadku gdy te same towary są przedmiotem kolejnych dostaw oraz są wysyłane lub transportowane z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego bezpośrednio od pierwszego dostawcy do ostatniego klienta w łańcuchu, wysyłkę lub transport przypisuje się wyłącznie do dostawy dokonanej do podmiotu pośredniczącego. Jest to reguła ogólna płynąca z Dyrektywy.

Przewidziano jednocześnie pewien wyjątek: wysyłkę lub transport przypisuje się wyłącznie do dostawy towarów dokonanej przez podmiot pośredniczący, w przypadku gdy podmiot ten przekazał swojemu dostawcy numer identyfikacyjny VAT nadany mu przez państwo członkowskie, z którego towary są wysyłane lub transportowane.

Jednocześnie, zgodnie z Dyrektywą, za podmiot pośredniczący uważa się podmiot inny, niż pierwszy dostawca w łańcuchu. Podmiot ten wysyła lub transportuje towar samodzielnie albo za pośrednictwem osoby trzeciej działającej na jego rzecz. Oznacza to, że podmiotem pośredniczącym musi być podmiot transportujący towar.

Zasady dotyczące wykazywania transakcji ruchomej wynikające z dyrektywy znajdują zastosowanie jedynie wtedy, gdy towar jest transportowany z jednego kraju UE do drugiego.

Co więcej, dotyczą one jedynie sytuacji, gdy to podmiot inny niż pierwszy lub ostatni w łańcuchu organizuje transport i powstaje konieczność przyporządkowania transportu do jednego z nich. Jeżeli bowiem:

- Transport organizuje pierwszy podmiot w łańcuchu – dostawę przez niego dokonaną traktuje się jako ruchomą;
- Transport organizuje ostatni podmiot w łańcuchu – dostawę dokonaną na jego rzecz traktuje się jako ruchomą.

Powyższe wynika z treści wyjaśnień do Dyrektywy 2018/1912 (<https://circabc.europa.eu/sd/a/4019f24c-c331-4b3b-9903-0bffd2c9afe5/VEG%20084%20-%20Draft%20explanatory%20notes%20on%202020%20quick%20fixes.pdf>).

IV. Dokumentowanie WDT

W związku z wejściem w życie rozporządzenia wykonawcze 2018/1912, pojawiły się wątpliwości dotyczące zasad dokumentowania dostaw wewnątrzwspólnotowych i koniecznych do zebrania dowodów.

W tzw. Pakiecie Quick Fixes opublikowanym na stronie Ministerstwa Finansów wskazano;

Rozporządzenie wykonawcze 2018/1912 w art. 54a wprowadza domniemania wzruszalne odnoszące się do dowodów wymaganych do zastosowania zwolnienia z prawem do odliczenia (stawki 0%) z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

Niespełnienie warunków wprowadzonych ww. rozporządzeniem nie oznacza, że stawka 0% nie będzie miała zastosowania. W takiej sytuacji dostawca będzie musiał udowodnić w inny sposób, zgodnie z dotychczasowymi przepisami ustawy o VAT, że warunki zastosowania stawki 0% zostały spełnione. Sytuacja taka nie ulegnie zmianie po wejściu w życie ustawy implementującej prawo unijne.

Powyższe oznacza, że w sytuacji braku posiadania przez podatnika dokumentów wymaganych przepisami rozporządzenia, możliwe jest stosowanie stawki 0% w stosunku do WDT o ile spełnione są warunki określone w art. 42 ustawy o VAT (przepisy ustawy o VAT nie uległy w tym zakresie żadnym zmianom).

Przepisy art. 42 ustawy o VAT nie zostały znowelizowane, a w konsekwencji de facto obowiązują w Polsce dwie grupy przepisów określających warunki stosowania stawki 0% do wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów, tj. przepisy art. 42 u.p.t.u. oraz art. 45a rozporządzenia 282/2011.

Jak wynika z komunikatu Ministerstwa Finansów, w obecnym stanie prawnym polscy podatnicy prawo to stosowania stawki 0% do wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów mogą dokumentować zarówno na podstawie przepisów art. 45a rozporządzenia 282/2011, jak i na podstawie przepisów art. 42 ustawy o VAT.

Zatem dokumenty spełniające warunki art. 42 ustawy o VAT umożliwiają stosowanie stawki 0% przy WDT.

V. Składy konsygnacyjne – call off stock

Nowe przepisy dotyczące magazynów call-off-stock zaczęły obowiązywać od dnia 1 lipca 2020 r. na podstawie ustawy z dnia 28 maja 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw.

W sytuacji, gdy zagraniczny kontrahent wysyła towar z kraju członkowskiego do Polski do magazynu, który prowadzony jest przed podmiot trzeci i na podstawie zamówienia od klienta ostatecznego polskiego (zawsze tego samego) następuje przewóz produktów z magazynu do klienta, istnieje możliwość stosowania procedury call-off stock.

Warunkiem jest tu spełnienie warunków określonych w art. 13a i nast. ustawy o VAT.

Jeżeli warunki te są spełnione, WNT w Polsce uznaje się za dokonane przez polskiego nabywcę towarów w momencie przeniesienia na niego prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, o ile przeniesienie to nastąpi w terminie 12 miesięcy od dnia wprowadzenia towarów do magazynu. W efekcie zagraniczny

przedsiębiorca nie ma obowiązku rejestrowania się w Polsce dla celów VAT i rozliczania w Polsce WNT oraz dostawy na rzecz polskiego nabywcy.

Przesłanki stosowania procedury call-off stock są następujące:

- 1) dla zastosowania procedury, o której mowa, towary mają być wysyłane lub transportowane przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju w celu ich dostawy na późniejszym etapie i po ich przybyciu innemu podatnikowi, uprawnionemu do nabycia prawa do rozporządzania tymi towarami jak właściciel zgodnie z zawartym wcześniej porozumieniem między tymi podatnikami
- 2) konieczne jest, aby podatnik podatku od wartości dodanej wysyłający lub transportujący towary (dostawca) nie miał siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce
- 3) polski nabywca musi być zarejestrowany jako podatnik VAT UE, a jego nazwa lub imię i nazwisko oraz numer identyfikacji podatkowej, poprzedzony kodem PL, powinny być znane dostawcy w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu
- 4) podatnik podatku od wartości dodanej wysyłający lub transportujący towary powinien zarejestrować przemieszczenie towarów w ewidencji, o której mowa w art. 54a ust. 1 rozporządzenia unijnego 282, oraz podać w informacji odpowiadającej informacji podsumowującej numer identyfikacji podatkowej nabywcy (poprzedzony kodem PL)
- 5) towary powinny stać się przedmiotem dostawy (tj. powinno dojść do przejścia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel) w określonym terminie od chwili wprowadzenia tych towarów do magazynu - musi to nastąpić w ciągu 12 miesięcy od chwili wprowadzenia towarów do magazynu (zakończenia ich transportu do magazynu).

Co istotne obowiązujące od 1 lipca 2020r. przepisy rozdziału 3a ustawy o VAT dotyczące procedury call-off stock nie przewidują warunku braku rejestracji na VAT podatnika dostarczającego towary do magazynu call-off stock w kraju, w którym prowadzony jest ten magazyn. Z nowej regulacji wynika jedynie zastrzeżenie, że zagraniczny podatnik nie może w Polsce posiadać siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności. Regulacja ta odpowiada konstrukcji przepisów zawartych w dyrektywie 2018/1910.

W związku z procedurą magazynu typu call-off muszą być również spełnione wymogi o charakterze sprawozdawczym:

- 1) pierwszym z tych obowiązków jest poinformowanie właściwych organów podatkowych o prowadzeniu magazynu w procedurze call-off. Obowiązek ten obciąża podmiot, który prowadzi taki magazyn. Zawiadomienie powinno być złożone w terminie 14 dni od dnia pierwszego wprowadzenia towarów do magazynu w tej procedurze. Zawiadomienie powinno być złożone za pomocą środków komunikacji elektronicznej
- 2) podatnik, który wprowadza towary do magazynu typu call-off, ma z kolei obowiązek prowadzenia ewidencji w zakresie przemieszczanych towarów. Podstawą prawną tego obowiązku jest art. 243 ust. 3 dyrektywy VAT z 2006 r. Ewidencja powinna być prowadzona zgodnie z wymogami, o których mowa w art. 54a ust. 1 unijnego rozporządzenia 282.

Zaznaczenia wymaga również, że co do zasady w przypadku stosowania procedury magazynu typu call-off nabywca powinien być znany dostawcy w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów. Przy czym nie musi to być podmiot, który prowadzi magazyn. Jednocześnie istnieje możliwość zastąpienia nabywcy (określonego na dzień wprowadzania towarów do magazynu) przez innego podatnika na warunkach określonych w art. 13c ustawy o VAT.

Jak wynika z art. 13d ust. 1 ustawy o VAT, jeśli przestanie być spełniony któryś z warunków, od łącznego zaistnienia których uzależnione jest zastosowanie procedury magazynu typu call-off, to wówczas uznaje się, że ma miejsce wewnątrzwspólnotowe przemieszczenie towarów przez dostawcę (czynność zrównana w Polsce z WNT). Taka sytuacja implikowałaby konieczność rejestracji w Polsce dla potrzeb VAT przez zagranicznego dostawcę towarów.

Również w przypadku braku przeniesienia na nabywcę prawa do rozporządzania towarami jak właściciel w ciągu 12 miesięcy będzie miało miejsce WNT - z chwilą upływu tego 12-miesięcznego okresu.

Natomiast w przypadku braku dostawy po przemieszczeniu (wprowadzeniu) towarów do magazynu z powodu powrotnego wywozu tych towarów do państwa, z którego zostały one pierwotnie przywiezione do Polski przed upływem 12-miesięcznego terminu nie dochodzi po stronie zagranicznego dostawcy do wewnątrzwspólnotowego przemieszczenia towarów w Polsce. Nie ma on zatem w takiej sytuacji obowiązku rozliczania podatku od wewnątrzwspólnotowego nabycia w Polsce. Przemieszczenie powinno zostać zarejestrowane w ewidencji, o której mowa w art. 54a ust. 1 unijnego rozporządzenia 282.

Wskazać przy tym należy, że przepis przejściowy dotyczący sytuacji podatników, którzy od stycznia 2020r. stosowali nową procedurę call-off stock na podstawie przepisów dyrektywy 2018/1910, stanowi, iż (art. 12 ustawy z dnia 28 maja 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw):

1. Jeżeli w okresie od dnia 1 stycznia 2020 r. do dnia 30 czerwca 2020 r. towary były wysłane lub transportowane z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, z zachowaniem warunków, o których mowa w art. 13h ust. 2 ustawy zmienianej w art. 2, uznaje się, że miało miejsce przemieszczenie towarów w procedurze magazynu typu call-off stock, o którym mowa w dziale II rozdziale 3b tej ustawy.
2. Warunek, o którym mowa w art. 13h ust. 2 pkt 4 ustawy zmienianej w art. 2, uznaje się za spełniony, jeżeli w terminie do dnia 25 lipca 2020 r. podatnik złożył za miesiące styczeń, luty, marzec, kwiecień lub maj:
 - 1) informację podsumowującą, o której mowa w art. 100 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym nowelizacją - w przypadku gdy za miesiące styczeń, luty, marzec, kwiecień lub maj nie złożył informacji podsumowujących, o których mowa w art. 100 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, lub
 - 2) korektę informacji podsumowującej, o której mowa w art. 101 ustawy zmienianej w art. 2 - w przypadku gdy za miesiące styczeń, luty, marzec, kwiecień lub maj złożył informacje podsumowujące, o których mowa w art. 100 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym.