

Paweł Selera

Podatek VAT w Niemczech

Analiza
Orzecznictwo
Interpretacje

LindenCase

Paweł Selera

Podatek VAT w Niemczech

Analiza
Orzecznictwo
Interpretacje

LindenCase

Spis treści

Wykaz skrótów	11
Niemiecko – polski słownik pojęć związanych ze stosowaniem UStG/UStDV	17
Wprowadzenie do niemieckiego prawa o podatku od towarów i usług (podatku obrotowego)	
1. Rys historyczny.....	29
2. Źródła prawa	32
Rozdział I. Podmiot podatku	
1. Definicja podatnika i jej zakres	35
1.1. Status podatnika i jego znaczenie	35
1.2. Podmiot podatku a dłużnik podatkowy	36
1.3. Samodzielna i długotrwała działalność gospodarcza	37
1.4. Nowa koncepcja trzech sfer działalności podatnika i jej skutki	44
2. Grupa podatkowa (<i>Organshaft</i>)	46
3. Podmioty prawa publicznego jako podatnicy VAT	50
4. Podmioty nieprowadzące działalności gospodarczej (konsumenty) jako podmioty podatku i dłużnicy podatkowi	52
Rozdział II. Przedmiot i podstawa opodatkowania	
I. Przedmiot opodatkowania	53
1. Wprowadzenie	53
2. Dostawa towarów oraz świadczenie usług.....	54
3. Import towarów na terytorium kraju	64
4. Zbycie przedsiębiorstwa jako czynność niepodlegająca opodatkowaniu..	65
5. Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów	67
5.1. Przesłanki wystąpienia WNT na terytorium Niemiec.....	67
5.2. Przemieszczenie wewnątrzspółnotowe uznawane za WNT.....	68
5.3. Przemieszczenie towarów do niemieckiego magazynu konsygnacyjnego.....	71
II. Podstawa opodatkowania	74
1. Wstęp.....	74
2. Wynagrodzenie jako podstawa opodatkowania	75

Wykaz skrótów

1. Źródła prawa

- AO Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 16 des Gesetzes vom 25. Juli 2014 (BGBl. I S. 1266) geändert worden ist
- BGB Bürgerliches Gesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), das durch Artikel 1 des Gesetzes vom 22. Juli 2014 (BGBl. I S. 1218) geändert worden ist
- I Dyrektywa Pierwsza Dyrektywa Rady 67/227/EEC z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych (Dz. Urz. WE 71 z 14.4.1967, s. 3) – uchylona
- II Dyrektywa Druga Dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich w zakresie podatków obrotowych – struktura i procesy stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 71 z 14.4.1967 r., s. 1303)
- VI Dyrektywa Szósta Dyrektywa Rady 77/388/EWG z 17.5.1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. UE L 145 z 13.6.1977 r., s. 1)
- VIII Dyrektywa Ósma Dyrektywa Rady z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (79/1072/EWG), (Dz. Urz. WE L 331 z 27.12.1979, s. 11; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 79)
- XIII Dyrektywa Trzynasta Dyrektywa Rady z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium

Niemiecko-polski słownik pojęć związanych ze stosowaniem UStG/UStDV¹

A

Abgabe danina publicznoprawna
Abgabenordnung (AO) niemiecka ordynacja podatkowa
Abnehmer odbiorca
Abzug odliczenie, potrącenie
Änderung zmiana
Angabe podanie informacji/danych
Anlage załącznik (do ustawy)
Anlagegold (§ 25c UStG) złoto inwestycyjne
Anlagevermögen środki trwałe, majątek trwałe
Anordnung zarządzenie, polecenie
Ansässig zamieszkały, z siedzibą w
Ansässigkeit siedziba, rezydencja
Anschaffungskosten koszty nabycia
Antrag wnioszek
Anwendungsbereich zakres zastosowania
Anwendungserlass pismo (Federalnego Ministerstwa Finansów) dotyczące wykładni (ustawy)
Aufbewahrung przechowywanie (np. faktur)
Aufenthalt (gewöhnlicher) pobyt (zwykły)
Aufteilung (der Vorsteuerbeträge) podział (podatku naliczonego)
Aufwendungen nakłady, wydatki
Aufzeichnungspflichten (§ 22 UStG) obowiązki ewidencyjne, obowiązki prowadzenia zapisów rachunkowych
Ausfuhr wywóz, eksport
Ausfuhrbestätigung potwierdzenie wywozu/eksportu
Ausfuhrlieferung (§ 6 UStG) dostawa eksportowa, eksport towarów

¹ W trakcie prac nad słownikiem posilkowano się następującymi źródłami: A. Kilian, *Słownik języka prawniczego i ekonomicznego. Wörterbuch der Rechts- und Wirtschaftssprache*, Tom II niemiecko-polski, Warszawa 2002 r. oraz M. Jamroży. A. Cloer (red.), *Niemiecko polski słownik pojęć związanych z umową* [w:] *Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami*, Warszawa 2007.

Rozdział I

Podmiot podatku

1. Definicja podatnika i jej zakres

1.1. Status podatnika i jego znaczenie

Pojęcie podatnika jest centralnym zagadnieniem niemieckiego podatku VAT. Do pojęcia podatnika odnosi się § 2 UStG, który określa podatnika jako przedsiębiorcę (*Unternehmer*), pomimo, iż niemieckojęzyczna wersja Dyrektywy 2006/112 (jak i VI Dyrektywy) odnosi się do pojęcia podatnika (*Steuerpflichtiger*). Z uwagi na fakt, iż polska ustawa o podatku od towarów i usług (dalej: VATU)¹ posługuje się pojęciem podatnika, w dalszej części opracowania będę używał sformułowania jednolitego „podatnik”, choć prawo niemieckie konsekwentnie posługuje się pojęciem przedsiębiorcy.

Status podatnika jest fundamentalny z uwagi na możliwość powstania i wykonywania prawa do odliczenia. Tylko bowiem podatnikowi nabywającemu towary i usługi w charakterze podatnika przysługuje prawa do odliczenia podatku naliczonego zgodnie z § 15 UStG. Rejestracja dla celów VAT w Niemczech jest postrzegana jako formalne potwierdzenie obiektywnego statusu. Aby skorzystać z praw podatnika VAT (prawa do odliczenia) rejestracja dla celów wykonania tego prawa jest obligatoryjna (chyba, że chodzi o sytuację zwrotu podatku naliczonego dla podatników zagranicznych). Stąd też podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego powstałego w ramach czynności przygotowawczych (inwestycyjnych), pomimo braku formalnej rejestracji dla celów podatku VAT. Natomiast wykonywanie prawa do odliczenia jest uzależnione od rejestracji i wykazania kwot podatku naliczonego w deklaracji podatkowej.

Ze statusem podatnika związane są także obowiązki dotyczące deklarowania obrotu i dokumentacji czynności podlegających opodatkowaniu. Niemiecka ustawa w związku z wypełnianiem obowiązków nakładanych przez

¹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity: Dz. U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054).

PRZYKŁAD

Dom handlowy K wydaje klientom bony na wizyty w położonym na terenie domu handlowego zakładzie fryzjerskim prowadzonym przez odrębnego (innego) podatnika F. K ma nadzieję, że z okazji wydania bonów i wizyt w zakładzie fryzjerskim F klienci nabędą więcej towarów w domu handlowym. K nie ma prawa do pomniejszenia podstawy opodatkowania z tytułu realizowania swoich własnych obrotów.

PRZYKŁAD

Producent samochodów A nabywa w koncernie produkującym olej M bony, które upoważniają do nabywania wszelkich towarów i usług oferowanych na stacjach benzynowych prowadzonych przez M. Bony te wydaje A poprzez przedstawicieli handlowych na rzecz swoich klientów jako dodatek do zakupionych nowych aut.

Producent samochodów A nie ma prawa do pomniejszenia podstawy opodatkowania z tytułu realizowania swoich własnych obrotów. Klient nie nabywa auta taniej, lecz nabywa jedynie możliwość otrzymywania u trzeciego przedsiębiorcy (tutaj M) świadczeń, za które już uprzednio uiszczono wynagrodzenie.

PRZYKŁAD

Producent A sprzedaje na rzecz pośrednika B mebel o wartości 1.000 EUR + 190 EUR VAT. B sprzedaje ten mebel na rzecz detalisty C za kwotę 1.500 EUR + 285 EUR (VAT). C sprzedaje ten mebel z kolei na rzecz konsumenta D za 2.000 EUR + 380 EUR (VAT). D płaci C kwotę 2.261 EUR i wręcza C bon towarowy wydany przez A o wartości nominalnej 119 EUR. C przedkłada następnie bon towarowy A i otrzymuje od A wynagrodzenie w wysokości 119 EUR. Producent A ma prawo do pomniejszenia podstawy opodatkowania z tytułu swojej dostawy o 100 EUR (119 EUR : 1,19). Kwota podatku należnego ulega pomniejszeniu o 19 EUR. Producent A zarazem nie musi wystawiać faktury korygującej.

Pośrednik B ma prawo do odliczenia podatku naliczonego wykazanego na fakturze przez A w kwocie 190 EUR. Podstawa opodatkowania z tytułu dostawy zrealizowanej przez C na rzecz D składa się z zapłaty gotówką dokonaną przez D w kwocie 2.261 EUR i wypłaconej przez A kwocie zwrotu w wysokości 119 EUR pomniejszone o przypadające na te kwoty VAT. Do urzędu finansowego wpływa łącznie 361 EUR (2.261 EUR + 119 EUR = 2380 EUR; 2.380 EUR : 1,19 = 2.000 EUR i następnie 2.000 x 19% = 380 EUR; 380 EUR – 19 EUR = 361; odprowadzane przez C 380 EUR po pomniejszeniu o 19 EUR u A). To odpowiada podatkowi zawartemu w kwocie rzeczywiście uiszczonej

$$\text{Wynagrodzenie przypadające na odcinek krajowy} = \frac{\text{Wynagrodzenie netto z tytułu wszystkich odcinków} \times \text{Liczba kilometrów odcinka krajowego}}{\text{Łączna liczba kilometrów w ramach transportu}}$$

Wynagrodzenie z tytułu transgranicznego transportu osób może być ustalane nie tylko w oparciu o całkowitą kwotę netto, lecz w oparciu o kwotę brutto – cena całkowita wliczając w to przypadające na odcinek krajowy i zagraniczny podatki. Wówczas można zastosować następującą formułę:

$$\text{Wynagrodzenie brutto (wynagrodzenie + USt) przypadające na odcinek krajowy} = \frac{\text{Wynagrodzenie brutto z tytułu wszystkich odcinków} \times \text{Liczba kilometrów odcinka krajowego}}{\text{Łączna liczba kilometrów w ramach transportu}}$$

Jeśli transport na terytorium kraju jest wykonywany przez podatnika niemającego na terytorium Niemiec ani siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej (lub mając stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej nie bierze ono udziału w świadczenia tej usługi) to wówczas, zastosowanie może znaleźć odwrotne obciążenie. Oznacza to, że podatek VAT z tytułu transportu zrealizowanego na terytorium Niemiec mógłby rozliczyć nabywca (musi mieć status podatnika). Istnieją w tym zakresie ograniczenia, ponieważ **odwrotne obciążenie nie znajdzie zastosowania w przypadkach:** usług okazjonalnego transportu osób nie zarejestrowanymi na terytorium Niemiec autokarami w trakcie których przekroczona zostanie granica z krajem trzecim; usług świadczonych za pomocą taksówek i autokarów – środków transportu lądowego; usług transgranicznego lotniczego transportu osób.

PRZYKŁAD

Podatnik z Aachen zleca polskiej firmie transport swoich pracowników z Aachen na teren budowy w Kolonii. Polska firma z siedzibą w Polsce niemająca stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Niemiec realizuje transport swoimi busami. Miejscem opodatkowania usługi jest terytorium Niemiec. Jednakże konstrukcja odwrotnego obciążenia jest wykluczona na podstawie (§ 13b ust. 6 nr 2 UStG).

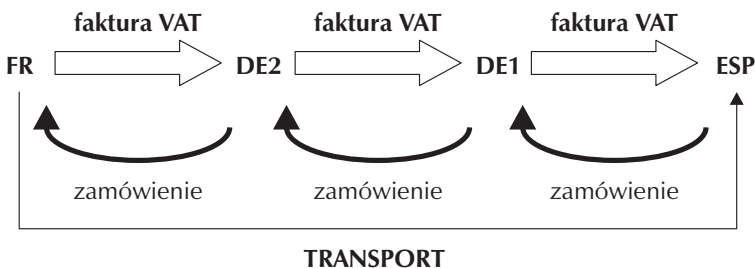
W przypadku **transgranicznego transportu lotniczego osób** (np. polski podatnik realizuje transport lotniczy osób z Niemiec do Francji) istnieje co do zasady obowiązek podziału trasy na odcinek niemiecki (opodatkowany w Niemczech) i odcinek zagraniczny (niepodlegający opodatkowaniu). W ta-

nieruchome będą wówczas opodatkowane w dwóch różnych miejscach, w zależności od tego, czy poprzedzają czy następują po transporcie/wysyłce (dostawie ruchomej).

PRZYKŁAD (zasady ogólne)

Pierwszy przedsiębiorca w łańcuchu organizuje transport:

Przedsiębiorca ESP z Hiszpanii zamawia maszynę u przedsiębiorcy DE1 w Dreźnie w Niemczech. DE1 nie posiadając tej maszyny na składzie zamawia ją z własnej strony u swego kooperanta przedsiębiorcy DE2 z Monachium. DE2 zamawia maszynę bezpośrednio u producenta z Francji firmy FR. FR wynajmuje firmę spedytorską i organizuje wysyłkę towaru bezpośrednio z Francji do Hiszpanii. Obrazuje to następujący schemat:



W ramach tej transakcji łańcuchowej dojdzie kolejno do trzech dostaw towarów (pomiędzy FR-DE2, DE2-DE1 oraz DE1-ESP). Transport należy przyporządkować pierwszej dostawie (FR na rzecz DE2), ponieważ to FR jako pierwszy przedsiębiorca w łańcuchu organizuje transport. Miejsce tej dostawy znajduje się na terytorium Francji, gdyż tam rozpoczyna się transport (miejsce rozpoczęcia transportu lub wysyłki). Jest to dostawa ruchoma (FR po spełnieniu wymogów formalnych ma prawo do wykazania we Francji zwolnionej z VAT WDT, zaś jego kontrahent DE2 zobligowany jest do rozpoznania na terytorium Hiszpanii WNT, w konsekwencji rejestracji dla celów VAT w Hiszpanii).

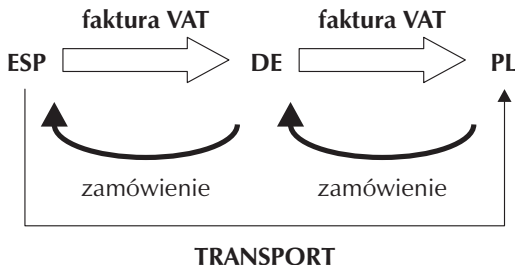
Pozostałe dostawy towarów w ramach transakcji łańcuchowej (DE2 na rzecz DE1 oraz DE1 na rzecz ESP) są dostawami nieruchomymi. Miejscem opodatkowania tych dostaw jest terytorium Hiszpanii (miejsce zakończenia transportu), gdyż następują one po dostawie ruchomej. DE2 i DE1 muszą zatem co do zasady zarejestrować się dla celów podatku VAT w Hiszpanii²³ i rozpoznać tam lokalne dostawy towarów.

²³ Chyba że przepisy hiszpańskie przewidują możliwość zastosowania w tym przypadku odwrotnego obciążenia.

Uproszczenie w ramach transakcji trójstronnej polega na tym, że **ostatni w kolejności podatnik VAT rozlicza VAT z tytułu dokonania na jego rzecz dostawy towarów przez drugiego w kolejności podatnika VAT**. Istota procedury uproszczonej polega na tym, że pomimo zaangażowania w transakcję trzech podmiotów i występowania dwóch następujących po sobie dostaw towarów, jedynym podmiotem, który zobligowany jest do efektywnego opodatkowania tej transakcji jest ostatni (trzeci podatnik) w łańcuchu. W porównaniu z zastosowaniem ogólnych procedur mających zastosowanie do transakcji łańcuchowych następuje uwolnienie drugiego (środkowego) podatnika w łańcuchu dostawy od obowiązku rozliczenia WNT i co do zasady lokalnej dostawy towarów w kraju zakończenia/wysyłki i znaczne zredukowanie jego obowiązków sprawozdawczych/dokumentacyjnych.

PRZYKŁAD

Polski podatnik PL zamawia do biura szafę pancerną u handlowca DE z Niemiec. Ze swojej strony dom meblowy DE zamawia mebel u producenta szafy pancernej firmy ESP, która następnie transportuje szafę pancerną bezpośrednio z Hiszpanii do Polski. Każdy z podatników posługuje się numerem VAT-UE przyznanym mu dla celów transakcji wewnątrzspółnotowych przez państwo członkowskie jego siedziby.



i merytorycznie słuszne, choć argumentacja sądu nie we wszystkich aspektach zasługuje na aprobatę. Podobnie np. Dyrektor IS w Warszawie w interpretacji z dnia 8 lipca 2011 r. (IPPP3/443-563/11-2/LK), który zgodził się z kolei ze stanowiskiem podatnika wskazującym, iż transport towarów przez ostatniego podatnika na rzecz pierwszego bądź drugiego podatnika może zostać przyrównany do umowy zlecenia lub umowy agencyjnej, w której ostatni podatnik działa wprawdzie samodzielnie, ale realizowana przez niego czynność polegająca na transporcie towarów dokonywana jest faktycznie w interesie i za aprobatą pierwszego podatnika i drugiego, występujących w tym zakresie w roli zlecniodawców.