



EXPERT
FACTORY

Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług transakcji łańcuchowych

Wykaz skrótów

1. ustawa o VAT - ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm);
2. Dyrektywa 112 - Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej;
3. KC – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz. U. z 2014 r. poz. 121 z późn. zm.)
4. VAT – podatek od towarów i usług;
5. NSA – Naczelny Sąd Administracyjny;
6. WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny;
7. TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej;
8. WDT – wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów;
9. WNT – wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów.

Rozdział 1 - Zasady ogólne opodatkowania VAT transakcji zagranicznych

1.1. Zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem VAT

Przedmiot opodatkowania podatkiem od towarów i usług został określony przez ustawodawcę w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT. Na mocy wskazanego przepisu opodatkowaniem VAT podlegają następujące czynności:

- 1) odpłatna dostawa na terytorium kraju,
- 2) odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,
- 3) eksport towarów,
- 4) import towarów,
- 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów,
- 6) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem.

Wskazany katalog transakcji podlegających opodatkowaniu VAT posiada charakter zamknięty. Tym samym opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie mogą podlegać inne czynności niż wymienione w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT. Dodatkowo, ustawodawca zastrzegł w art. 5 ust. 2 ustawy o VAT, że wymienione w art. 5 ust. 1 ustawy czynności podlegają opodatkowaniu VAT niezależnie od tego, czy zostały dokonane w sposób zgodny z przepisami prawa, zarówno w kontekście ważności danej czynności na gruncie prawa cywilnego, jak również co do dochowania należytej formy prawnej.

Na potwierdzenie niezależności opodatkowania VAT od skutków cywilnoprawnych można przywołać orzeczenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 16 kwietnia 2013 r.¹, w którym stwierdzono, że: „Pojęcie dostawy towarów i świadczenia usług zawarte w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) jest oderwane od kwestii skuteczności i ważności czynności na gruncie prawa cywilnego. Decydujące znaczenie dla uznania, że czynność miała miejsce, mają jej realne skutki. Czynności nieważne na gruncie prawa cywilnego mogą

¹ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 16 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/Rz 160/13, Legalis

podlegać opodatkowaniu. Także umowy sprzedaży zawarte przez osoby o ograniczonej zdolności do czynności prawnych są objęte obowiązkiem podatkowym mimo że są to tzw. czynności niezupełne.”

Ujęcie w ten sposób zakresu opodatkowania VAT jest wyrazem zasady powszechności opodatkowania VAT wszelkich czynności i zdarzeń prawnych w obrocie gospodarczym.² Zatem wszelkie wyłączenia w zakresie opodatkowania VAT, zarówno te o charakterze podmiotowym, jak również przedmiotowym, powinny być traktowane jako wyjątek od reguły powszechności opodatkowania oraz interpretowane zacieśniająco.

Zasada powszechności opodatkowania została osiągnięta również poprzez dosyć szerokie zdefiniowanie podstawowy czynności podlegających opodatkowaniu VAT. Otóż dostawą towarów, na mocy art. 7 ust. 1 ustawy o VAT jest przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Z kolei poprzez towar na gruncie VAT należy rozumieć rzeczy ruchome i nieruchomości, jak również wszelkie postaci energii (art. 2 pkt 6 ustawy o VAT). Z kolei w przypadku drugiej podstawowej czynności, którą jest świadczenie usług, uznano że jest to każdy rodzaj świadczenia niebędący dostawą towarów.

Tak szeroki sposób zdefiniowania świadczenia usług może prowadzić do prób uznawania za świadczenia usług wszelkich czynności oraz zdarzeń prawnych, które nie stanowią dostawy towarów. Jednakże w praktyce orzeczniczej³ wykształcił się pogląd, że opodatkowaniu VAT może podlegać jako świadczenie usług jedynie takie zdarzenie, czy czynności prawna, która spełnia następujące wymogi:

- 1) istnieje stosunek prawny pomiędzy co najmniej dwoma podmiotami,
- 2) istnieją jasno określone strony świadczenia,
- 3) w danym stosunku prawnym jest możliwe określenie korzystającego na tymże stosunku prawnym,
- 4) dane świadczenie nie stanowi świadczenia usług.

² Więcej: K. Zasiewska, VAT podstawowe zasady i ujęcie w rachunkowości, Warszawa, 2012, s. 12, W. Maruchin, VAT w prawie polskim i prawie wspólnotowym, Warszawa, 2009, s. 26-28.

³ W ten sposób m. in. NSA w wyroku z dnia 6 września 2013 r., sygn. akt I FSK 1316/12, Legalis; WSA w Krakowie w wyroku z dnia 9 stycznia 2013 r., sygn. akt III SA/KR 1739/12, Legalis oraz WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 7 sierpnia 2007 r., sygn. akt I SA/GD 532/07, Przegląd Podatkowy 2007, Nr 11, s. 50.

Uwzględniając zakres opodatkowania VAT można dokonać podziału czynności oraz zdarzeń prawnych na podlegające opodatkowaniu VAT oraz wyłączone z zakresu opodatkowania VAT. Z kolei czynności opodatkowane VAT można byłoby zróżnicować na czynności oraz zdarzenia:

- 1) opodatkowane według reguł ogólnych (podatek VAT rozlicza dostawca towaru lub świadczący usługę),
- 2) zwolnione z opodatkowania (transakcja podlega przepisom VAT, ale nie powoduje VAT do zapłaty),
- 3) czynności opodatkowane poza terytorium Polski (transakcja jest wykazywana w Polsce, ale nie wymaga żadnych rozliczeń przez dostawcę na terenie Polski),
- 4) czynności, w stosunku do których VAT wykazuje nabywca (zarówno w przypadku transakcji zagranicznych, jak również w przypadku transakcji krajowych),
- 5) czynności opodatkowane według procedur szczególnych (procedura marży, rozliczenie Vat w przypadku rolników ryczałtowych, likwidacja działalności gospodarczej oraz transakcje trójstronne uproszczone).

1.2. Zasady opodatkowania dostaw towarów

Wśród transakcji opodatkowanych VAT jedną z dwóch podstawowych czynności stanowi dostawa towarów. Dla określenia zasad opodatkowania VAT m. in. transakcji łańcuchowych konieczne jest ustalenie definicji dostawy towarów. W tym celu niezbędne będzie dokonanie analizy pojęcia „towaru” oraz „dostawy towaru”.

W myśl art. 2 pkt 6 ustawy o VAT, na potrzeby opodatkowania podatkiem od towarów i usług, towarem są rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii. Natomiast zgodnie z treścią art. 45 KC, rzeczami są przedmioty materialne, a zatem samoistne części przyrody w stanie naturalnym lub przetworzonym przez działanie człowieka "na tyle wyodrębnione (w sposób naturalny lub sztuczny), że w stosunkach społeczno-gospodarczych mogą być traktowane jako dobra samoistne"⁴. Bazując zatem na definicji rzeczy na gruncie cywilistycznych regulacji prawnych, opodatkowaniu VAT podlegają rzeczy ruchome oraz nieruchomości.

⁴ Zob. więcej J. Wasilkowski, *Zarys prawa rzeczowego*, Warszawa, 1963; a także A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1996; E. Gniewek (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa, 2006.

Ustawodawca na potrzeby VAT za towar uznał nie tylko rzeczy, gdyż towarem są wszelkie postacie energii. Ten sposób ujęcia opodatkowania energii pozostaje w zgodności z prawem unijnym, gdyż na mocy art. 15 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE, za rzeczy uznaje się także energię elektryczną, gaz, energię chłodniczą lub ciepłą itp.

Mając zatem na uwadze definicję „towaru” należy stwierdzić, że opodatkowaniu VAT jako dostawa towaru nie będą podlegały m. in. papiery wartościowe, środki pieniężne, wierzytelności, bony, vouchery, czy też znaki legitymacyjne.

W przypadku gdy w danej czynności, czy też zdarzeniu prawnym, mamy do czynienia z towarem (w rozumieniu art. 2 pkt 6 ustawy o VAT) kolejnym krokiem niezbędnym do ustalenia zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług jest określenie, czy doszło do dostawy towarów. W tym celu należy odnieść się do definicji dostawy towarów, która została zawarta w art. 7 ust. 1 ustawy o VAT. Na mocy tegoż przepisu przez dostawę towarów należy rozumieć przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Wskazana definicja, mimo przywołania w jej treści słowa „właściciel” powinna być interpretowana w oderwaniu do zasad przenoszenia własności na gruncie prawa cywilnego. Warto w tym miejscu odwołać się do orzecznictwa TSUE. Otóż Trybunał zdefiniował w swoim orzecznictwie pojęcie „przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel” jako przeniesienie własności nie w sensie cywilnoprawnym, ale w sensie ekonomicznym. Tym samym w praktyce orzeczniczej dostawa towarów w rozumieniu przepisów dotyczących podatku od towarów i usług nie jest tożsama z przeniesieniem prawa własności towarów w sensie cywilistycznym⁵. Zgodnie ze stanowiskiem TSUE, w celu uznania danej czynności za opodatkowaną jako dostawa towarów niezbędne jest stwierdzenie przeniesienia prawa do rozporządzania towarami na inny podmiot, które to zdarzenie skutkuje możliwością faktycznego korzystania z rzeczy w sposób równy niemalże prawom właściciela. Oznacza to więc, że podstawowym elementem dokonania dostawy towarów jest przeniesienie praktycznej kontroli nad rzeczą i możliwości faktycznego dysponowania rzeczą. Tym samym na gruncie art. 7 ust. 1 ustawy o VAT (jak również jego odpowiednika w prawie unijnym, czyli art. 14 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE) dostawą towarów będzie sytuacja, w której dojdzie do przeniesienia kontroli nad rzeczą bez przeniesienia prawa własności, czy nawet fizycznego

⁵ Wyrok ETS z 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Staatssecretaris van Financien przeciw Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, <http://curia.europa.eu> (dostęp 25 maja 2016 r.)

posiadania rzeczy. Z kolei dostawą towarów nie będzie przypadek, w którym dojdzie do przeniesienia własności, a nie zostanie przekazane prawo do dysponowania daną rzeczą. Jako przykład takiej sytuacji można podać instytucję prawa cywilnego, którą jest przewłaszczenie na zabezpieczenie. Bowiern mimo przeniesienia własności na wierzyciela dana rzecz, która podlegała zabezpieczeniu, pozostaje w dalszym ciągu w dyspozycji dłużnika, który używa jej na własne potrzeby, bez większych ograniczeń.

Jednocześnie ustawodawca, w celu uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych, wskazał w treści art. 7 ust. 1 na przypadki, które powinny być również uznawane za dostawę towarów. Należą do nich:

- 1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie;
- 2) leasing finansowy (odpisy amortyzacyjne dokonywane są przez korzystającego)
- 3) wydanie towarów w ramach wykonania umowy komisji,
- 4) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego,
- 5) ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu,
- 6) ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu,
- 7) przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego;
- 6) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste;
- 7) zbycie praw, o których mowa w pkt 4-6.

Przedmiotowy katalog stanowi wyłącznie przykłady dokonania dostawy towarów. Tym samym wskazane w art. 7 ust. 1 ustawy o VAT czynności nie stanowią katalogu zamkniętego dostaw towarów.

1.3. Ogólne zasady dotyczące opodatkowania VAT transakcji zagranicznych

Ustawodawca w treści art. 5 ust. 1 ustawy o VAT wskazał wprost na kilka rodzajów transakcji zagranicznych, które podlegają opodatkowaniu VAT. Należą do nich:

- 1) eksport towarów,
- 2) import towarów na terytorium kraju,
- 3) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem.

Jednakże oprócz przedmiotowych transakcji, których opodatkowanie wynika wprost z treści art. 5 ust. 1 ustawy o VAT do czynności opodatkowanych VAT w obrocie międzynarodowym należy zaliczyć dostawy towarów opodatkowane na terytorium Polski, w stosunku do których podatnikiem jest polski nabywca towaru (art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT) oraz dostawy towarów opodatkowane poza terytorium kraju, które co prawda nie wymagają zapłaty podatku na terenie Polski, ale polski dostawca posiada obowiązek ich wykazania w deklaracji, składanej na potrzeby rozliczenia podatku od towarów i usług.

Zasadnym zatem będzie wyodrębnienie na potrzeby opodatkowania transakcji zagranicznych z perspektywy polskiego dostawcy, jak również mając na uwadze nabycia dokonane przez polskiego podatnika. Dokonując takiego podziału dostawa towarów powinna zostać rozliczona przez polskiego podatnika jako dostawcę na jeden z czterech sposobów:

- 1) jako transakcja krajowa (obowiązek zapłaty VAT jest po stronie polskiego dostawcy),
- 2) jako wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (opodatkowana w Polsce przez dostawcę, po spełnieniu pewnych warunków, według stawki VAT w wysokości 0%),
- 3) jako eksport towarów (opodatkowana w Polsce przez dostawcę, po spełnieniu warunków dokumentacyjnych możliwe jest zastosowanie stawki VAT w wysokości 0%),
- 4) jako dostawa opodatkowana poza terytorium kraju (miejscem opodatkowania jest inne państwo, a transakcja nie powoduje powstania zobowiązania podatkowego na terenie Polski, lecz polski podatnik jest zobligowany do wykazania przedmiotowej czynności w deklaracji VAT).

W przypadku nabycia towarów dokonanego przez polskiego podatnika w przypadku transakcji zagranicznych może dojść do opodatkowania takiej dostawy, patrząc z perspektywy polskiego nabywcy, na jeden z czterech sposobów:

- 1) wewnątrzspółnotowe nabycie towarów (polski podatnik jest zobligowany do opodatkowania takiej transakcji na terenie Polski według stawek właściwych dla dostaw krajowych),
- 2) import towarów (polski podatnik, podobnie jak w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia jest zobligowany do rozliczenia VAT na terenie Polski według stawek właściwych dla dostaw krajowych, z wyjątkiem zwolnień z opodatkowania przewidzianych dla importu towarów),
- 3) nabycie na terytorium Polski, w stosunku do którego podatnikiem jest polski nabywca (z racji braku rejestracji dostawcy zagranicznego jako podatnika VAT w Polsce podmiotem zobowiązanym do rozliczenia VAT według stawek krajowych jest polski nabywca),
- 4) nabycie towarów opodatkowane na terytorium Polski, dla którego podatnikiem jest dostawca zagraniczny (polski nabywca nie rozlicza podatku VAT należnego, a jedynie po spełnieniu określonych w przepisach warunków ma prawo do odliczenia podatku naliczonego),
- 5) nabycie towarów poza terytorium Polski (polski podatnik nie posiada żadnym obowiązków na terenie Polski związanych z rozliczeniem VAT).

O sposobie opodatkowania transakcji zagranicznych decydują przede wszystkim dwa czynniki: sposób przemieszczenia towarów oraz status prawno-podatkowy stron transakcji. Spośród tych dwóch czynników ważniejsze jest jednak określenie sposobu przemieszczenia towarów, gdyż determinuje ono miejsce, a właściwie państwo, w którym należy opodatkować transakcji. Natomiast status prawno-podatkowy stron transakcji jest istotny jedynie w przypadku dostaw i nabyć wewnątrzspółnotowych (elementem kluczowym jest posiadanie statusu podatnika zarejestrowanego na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych) oraz w przypadku eksportu towarów o charakterze pośrednim (wywozu towaru powinien dokonać podmiot zagraniczny).

Patrząc z perspektywy przemieszczenia towaru (lub też braku przemieszczenia) ustawodawca określił w art. 22 ust. 1 ustawy o VAT miejsce opodatkowania dostawy towarów. W myśl tego przepisu miejscem dostawy towarów, z wyjątkiem dostawy różnych postaci energii, jest:

- 1) w przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych przez dokonującego ich dostawy, ich nabywcę lub przez osobę trzecią (poprzez towary wysłane lub transportowane należy rozumieć takie, które w wyniku dostawy towarów opuszczają terytorium danego państwa) - miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy;
- 2) towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz - miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane;
- 3) towarów niewysyłanych ani nietransportowanych (przy czym przez towary niewysyłane ani nietransportowane należy rozumieć takie, których dostawa nie doprowadziła do opuszczenia terytorium państwa, na którym jest dokonywana transakcja) - miejsce, w którym towary znajdują się w momencie dostawy;
- 4) dostawy towarów na pokładach statków, samolotów lub pociągów w trakcie części transportu pasażerów wykonywanej na terytorium Unii Europejskiej - miejsce rozpoczęcia transportu pasażerów.

Wskazane reguły obowiązują również na terenie wszystkich państw Unii Europejskiej, co gwarantuje jednolitość opodatkowania transakcji zagranicznych w poszczególnych państwach. Powyższe pozostaje w zgodzie z zasadą unikania podwójnego opodatkowania VAT danej transakcji, jak również braku jej opodatkowania. Trzeba jednak pamiętać, że przedmiotowa reguła dotyczy jedynie transakcji w zakresie dostaw towarów realizowanych na terytorium Unii Europejskiej.

1.4. Pojęcie transakcji łańcuchowej w przepisach krajowych oraz prawie unijnym

Transakcje łańcuchowe nie zostały wyodrębnione przez ustawodawcę polskiego oraz unijnego jako jeden z rodzajów dostaw, czy też nabyć towarów, określonych w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT. Powodem tego jest to, że transakcja łańcuchowa to kilka dostaw tego samego towaru, które z kolei podlegają opodatkowaniu VAT na zasadach właściwych dla transakcji uregulowanych w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT. Jednakże w celu podkreślenia tego, że podatek od towarów i usług jest podatkiem wielofazowym, czyli nakładanym na każdym etapie obrotu, ustawodawca wprowadził w art. 7 ust. 8 ustawy o VAT definicję „transakcji łańcuchowej”.

W myśl art. 7 ust. 8 ustawy o VAT „w przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach”. Zatem dla zaistnienia transakcji określanej jako łańcuchowa konieczne jest dokonanie dostawy pomiędzy co najmniej trzema podmiotami w ten sposób, że faktyczne przemieszczenie towaru nastąpi pomiędzy pierwszym w łańcuchu dostaw a ostatnim podmiotem.

Omawiana regulacja zakłada fikcję prawną dokonania dostaw pomiędzy wszystkimi podmiotami uczestniczącymi w łańcuchu dostaw. Transakcja łańcuchowa charakteryzuje się również tym, że dochodzi do jednego fizycznego wydania towarów i do kilku (co najmniej dwóch) dostaw w rozumieniu ustawy o VAT. „Skutkiem zastosowania przepisu art. 7 ust. 8 ustawy jest uznanie, że dostawy dokonał każdy z uczestników łańcucha transakcji, a w konsekwencji każdy z nich winien wystawić fakturę na rzecz występującego po nim nabywcy, tak jak o tym stanowi art. 106 ust. 1 ustawy. Regulacja ta odnosi się do wszelkich dostaw łańcuchowych, również tych, które - w związku z transportem towarów - skutkują eksportem bądź importem towarów albo też prowadzą do powstania transakcji wewnątrzspółnotowych.”⁶

Jednym z najważniejszych warunków niezbędnych do uznania transakcji za łańcuchową jest dokonanie przemieszczenia „bezpośrednio” pomiędzy pierwszym a ostatnim w łańcuchu nabywcą. Przy czym pojęcie "bezpośrednio" rozumieć należy w sposób dosłowny.⁷ Tym samym nie można uznać transakcji za łańcuchowej gdyby w trakcie przemieszczania towaru pomiędzy pierwszym w kolejności dostawcą a ostatecznym nabywcą doszło przykładowo do przetworzenia towaru, do jego przepakowania, wykonania na nim usług, czy też składowania. Natomiast dokonanie przeładunku na inny środek transportu nie powinno skutkować brakiem uznania transakcji jako łańcuchowej.

Transakcje łańcuchowe ze względu na sposób przemieszczenia towarów można podzielić na transakcje łańcuchowe o charakterze krajowym oraz transakcje łańcuchowe zagraniczne. W przypadku transakcji łańcuchowej krajowej nie dochodzi do przemieszczenia towaru w wyniku dokonanej dostawy poza terytorium Polski. Jako przykład krajowej transakcji łańcuchowej

⁶ W ten sposób orzekł m. in. WSA w Warszawie w wyroku z dnia 10 lutego 2015 r. (sygn. akt III SA/Wa 3837/14)

⁷ Zob. wyrok NSA z dnia 26 sierpnia 2010 r. (sygn. akt I FSK 1257/09, Legalis)

można podać dostawę paliwa dokonywaną w ramach tzw. kart paliwowych, bowiem w tej sytuacji dochodzi najpierw do sprzedaży paliwa przez podmiot prowadzący stację paliw na rzecz podmiotu rozliczającego kartę paliwową. Następnie podmiot rozliczający kartę paliwową dokonuje sprzedaży paliwa na rzecz swojego klienta. Jednakże fizyczna dostawa towarów jest dokonywana jedynie pomiędzy stacją paliw a ostatecznym nabywcą paliwa.⁸

Z kolei zagraniczna dostawa łańcuchowa prowadzi do przemieszczenia towaru poza terytorium kraju, co powoduje konieczność zastosowania art. 22 ust. 2 i 3 ustawy o VAT w celu ustalenia miejsca opodatkowania poszczególnych dostaw, które występują w łańcuchu dostaw. O ile w przypadku krajowej transakcji łańcuchowej wszystkie dostawy w ramach łańcucha dostaw podlegają opodatkowaniu VAT na terenie kraju dostawy według reguł ogólnych, o tyle w zagraniczna transakcja łańcuchowa podlega opodatkowaniu w kraju rozpoczęcia dostawy lub też jest opodatkowana i w kraju rozpoczęcia dostawy towarów, i w państwie, w którym dochodzi do zakończenia dostawy towarów.

W tym miejscu warto zwrócić uwagę, że polski ustawodawca wprowadził do ustawy o VAT szczególny sposób rozliczania transakcji łańcuchowych, zwany transakcjami trójstronnymi uproszczonymi. Celem tejże regulacji (art. 135-138 ustawy o VAT) jest ułatwienie rozliczania nabycia oraz dostawy towarów przez drugiego w kolejności uczestnika transakcji łańcuchowej. Co ciekawe, zgodnie z przepisami prawa unijnego (art. 197 w związku z art. 193 Dyrektywy 112/2006) wprowadzenie do porządku krajowego regulacji odnośnie transakcji trójstronnych uproszczonych nie jest obligatoryjne.

⁸ Więcej: A. Skrzypek, Faktyczny wpływ na warunki transakcji realizowanej za pomocą kart paliwowych wpływa na ich kwalifikację jako transakcje łańcuchowe, Monitor Podatkowy 2014 nr 10, str. 54-56

Rozdział 2 - Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług transakcji łańcuchowych.

2.1. Reguły opodatkowania VAT transakcji łańcuchowych

Ustawodawca krajowy, w przeciwieństwie do przepisów prawa unijnego, wprowadził szczególne regulacje dotyczące opodatkowania transakcji łańcuchowych. Polskie rozwiązanie prawne opiera się w głównej mierze na orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (wcześniej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości). Przepisy dotyczące opodatkowania transakcji łańcuchowe stanowią odstępstwo od ogólnych reguł ustalania miejsca opodatkowania dostaw towarów, które wynikają z treści art. 22 ust. 1 ustawy o VAT.

Dla określenia zasad opodatkowania transakcji łańcuchowych konieczne jest przeanalizowanie treści art. 22 ust. 2 i 3 ustawy o VAT. W świetle wskazanych przepisów dostawy występujące w ramach łańcucha dostaw należy podzielić na transakcje „ruchome” (zwane również transportowymi) oraz „nieruchome” (nietransportowe). Zasady opodatkowania dostaw ruchomych zostały ustalone w treści art. 22 ust. 2. Natomiast opodatkowanie transakcji nieruchomej uregulowano w treści art. 22 ust. 3 ustawy o VAT.

Zgodnie z art. 22 ust. 2 ustawy o VAT w transakcji łańcuchowej powinno brać udział kilku podatników (co najmniej trzech) w ten sposób, że pierwszy w kolejności dostawca wydaje towar w wyniku dokonywanej dostawy towarów na rzecz ostatecznego nabywcy. Aby można było zastosować art. 22 ust. 2 ustawy o VAT konieczne jest przemieszczenie towaru z jednego do drugiego kraju. Przy czym bez znaczenia pozostaje czy przemieszczenie następuje na terenie Unii Europejskiej, poza Unie Europejską, czy też z krajów pozaunijnych. W przypadku braku takiego przemieszczenia wszystkie dostawy, dokonywane w ramach transakcji łańcuchowej będą podlegały opodatkowaniu w kraju dostawy towaru. Dodatkowo w treści art. 22 ust. 2 ustawy o VAT zastrzeżono, że tylko jedna z dostaw towarów, mająca miejsce w łańcuchu dostaw może zostać uznana za tzw. dostawę ruchomą, czyli tylko jednej z dostaw będzie można przypisać transport towaru. Pozostałe dostawy (lub dostawa) występujące w łańcuchu dostaw powinny zostać uznane za tzw. dostawy nieruchome, opodatkowane na zasadach określonych w myśl art. 22 ust. 3 ustawy o VAT.

Tym samym w przypadku przemieszczenie towaru pomiędzy różnymi krajami unijnymi tylko jedna z dostaw (po spełnieniu warunków formalnych) będzie mogła zostać uznana za

wewnątrzspółnotową dostawę towarów, opodatkowaną według stawki VAT w wysokości 0%. W przypadku przemieszczenia towarów z terytorium Unii Europejskiej tylko jedna z dostaw będzie stanowiła eksport towarów, który podlega opodatkowaniu VAT według stawki 0%. Pozostałe dostawy w łańcuchu dostaw zostaną opodatkowane jako dostawy krajowe, bądź w kraju, z którego rozpoczęto wysyłkę towaru lub też w kraju, w którym nastąpiło zakończenie transportu.

W treści art. 22 ust. 2 ustawy o VAT określono również sposób identyfikacji tzw. dostawy ruchomej. Na mocy tegoż przepisu, zasadą jest to, że jeżeli towar jest wysyłany lub transportowany przez nabywcę, który dokonuje również jego dostawy (drugi w łańcuchu dostaw kontrahent), przyjmuje się, że wysyłka lub transport są przyporządkowane dostawie dokonanej dla tego nabywcy. Niestety analizowana regulacja nie jest precyzyjna, gdyż odwołuje się do sformułowania „wysłania lub transportowania towaru przez nabywcę”. Nie wiadomo zatem w tej sytuacji, czy chodzi o organizację samego procesu transportu towarów w sensie logistycznym, czy też decyduje poniesienie kosztów przez tego nabywcę mimo braku organizacji transportu. Jednocześnie przykład podany przez ustawodawcę w końcowej treści art. 22 ust. 2 ustawy o VAT doznaje pewnego wyjątku, gdyż ustawodawca zastrzegł, że dostawą ruchomą nie będzie dostawa na rzecz drugiego w kolejności podmiotu, ale dostawa dokonana przez ten podmiot na rzecz swojego klienta, o ile będzie to wynikało z warunków transportowych. Przy czym przepisy nie określają warunków transportowych, które sprawiałaby, że dostawa dokonana przez drugiego w kolejności kontrahenta stanowi dostawę ruchomą.

Na uwagę zasługuje treść art. 22 ust. 2 ustawy o VAT w stanie prawnym przed dniem 1 kwietnia 2013 r., gdy zgodnie z przepisami w przypadku gdy towar wysyłał lub transportował drugi w kolejności podmiot transport towarów również był przypisany dla pierwszej dostawy w łańcuchu, ale inaczej był uregulowany wyjątek, na mocy którego transport przypisywano kolejnej w łańcuchu dostawie. Zgodnie z poprzednią wersją przepisów przypisywano dostawę drugiej z dostaw, o ile drugi w kolejności podmiot udowodnił, że do tej transakcji należało przypisać transport. Zatem przed omawianą nowelizacją ustawy o VAT w przypadku organizacji transportu przez drugiego w kolejności kontrahenta istniało domniemanie, że pierwsza dostawa posiada charakter transakcji ruchomej. Tylko z inicjatywy tegoż podmiotu mogło dojść do przypisania transportu dostawie, dokonanej przez ten podmiot. Słusznie zatem uznawano, że „na podstawie tak sformułowanych regulacji organ podatkowy nie mógł – w

żadnych okolicznościach – zakwestionować zastosowania przez podatników zasady podstawowej.”⁹

2.2. Wpływ warunków transportowych na miejsce dostawy towarów w przypadku transakcji łańcuchowej

Sposób opodatkowania dostaw towarów, do których dochodzi w ramach transakcji łańcuchowej jest uzależniony w przeważającej mierze od sposobu organizacji transportu towarów. Ustalając bowiem podmiot odpowiedzialny za transport czy też wysyłkę towaru można określić, która z dostaw posiada charakter dostawy „ruchomej”, co z kolei determinuje określenie pozostałych dostaw jako „nieruchomych”. Co też niezwykle istotne, założeniem transakcji łańcuchowej jest organizacja transportu towarów przez jeden z podmiotów w ramach łańcucha dostaw. Gdyby ten warunek nie został spełniony, nie można byłoby takiej transakcji opodatkować jako łańcuchowej, na mocy art. 22 ust. 2-3 ustawy o VAT. Na poparcie tego twierdzenia można przytoczyć interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie¹⁰, zgodnie z którą: *„(...) Należy zauważyć, że jednym z warunków uznania danej transakcji za dostawę łańcuchową jest konieczność wydania towaru, będącego przedmiotem transakcji, bezpośrednio ostatecznemu nabywcy przez pierwszego dostawcę. Ponadto konieczne jest aby dostarczany towar był przedmiotem jednego transportu pomiędzy krajem rozpoczęcia transportu a krajem docelowym. Przy czym nie chodzi tutaj o aspekt logistyczny tego transportu czyli o to aby transportu dokonywał tylko jeden podmiot (np. spedytor) ale o aspekt organizacyjny. Mianowicie chodzi o to aby tylko jeden z podmiotów biorących udział w transakcji odpowiadał za jego organizację. Powyższe co prawda nie wynika expressis verbis z przytoczonych przepisów lecz znajduje pośrednio potwierdzenie w orzeczeniu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C 245/04 gdzie stwierdzono, że „jeżeli w następstwie dwóch następujących po sobie dostaw tych samych towarów, które zostały zrealizowane odpłatnie między podatnikami działającymi w takim charakterze, ma miejsce pojedyncza wysyłka wewnątrzspółnotowa lub pojedynczy transport wewnątrzspółnotowy tych towarów, to owa wysyłka lub transport mogą być przypisane tylko jednej z tych dwóch dostaw, która – jako jedyna – zostanie zwolniona z opodatkowania (...)”.*

⁹ T. Michalik, VAT. Komentarz, Warszawa, 2015 r., str. 254.

¹⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 19 lipca 2012 r., znak: IPPP3/443-430/12-4/LK.

Kwestią decydującą o opodatkowaniu poszczególnych dostaw w ramach transakcji łańcuchowej będą jednak warunki transportowe, ustalone przez strony transakcji. W praktyce obrotu zagranicznego najczęściej wykorzystuje się reguły Incoterms, które zapewniają standaryzację warunków transportu i ubezpieczenia towaru w trakcie transportu. Reguły Incoterms są przygotowywane przez Międzynarodową Izbę Handlową z siedzibą w Paryżu. Obecna wersja Incoterms została opracowana i opublikowana w 2010 r. jako Incoterms 2010. Obowiązuje od 1 stycznia 2011 r., lecz strony transakcji mogą korzystać z wcześniejszych wersji reguł Incoterms, o ile tak ustalono.

Ostatnia wersja Incoterms zawiera jedenaście formuł, w ramach których doszło do określenia prawa i obowiązki stron umowy sprzedaży. Regulacje Incoterms służą przede wszystkim do ustalenia momentu przejścia ryzyka utraty lub uszkodzenia towaru, a tym samym pozwalają na określenie momentu przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jako właściciel, co z kolei determinuje moment dokonania dostawy na gruncie VAT.¹¹ Z perspektywy transakcji łańcuchowych ważniejsze jest jednak to, że reguły Incoterms określają podmiot odpowiedzialny za transport oraz ubezpieczenie towaru.

Aktualne reguły Incoterms, ze względu na podział obowiązków stron w zakresie transportu oraz ubezpieczenia, dzielą się na cztery grupy: E, F, C oraz D. Można jednocześnie zauważyć, że formuła E przewiduje minimalne obowiązki po stronie sprzedawcy, a z kolei formuła D narzuca sprzedawcy najdalej idące obowiązki. nakłada na sprzedawcę minimum obowiązków, natomiast formuła D przewiduje najszersze obciążenie sprzedawcy. W grupie D sprzedawca ponosi odpowiedzialność za przybycie towaru do uzgodnionego miejsca lub punktu przeznaczenia oraz ponosi wszystkie koszty i ryzyko związane z dostarczeniem towaru.

Biorąc pod uwagę kwestię organizacji transportu oraz ubezpieczenia towarów w trakcie transportu reguły Incoterms 2010 kształtują się w następujący sposób:

- EXW (Ex Works) – do obowiązków sprzedawcy należy postawienie towaru do dyspozycji nabywcy w uzgodnionym miejscu. Wszelki koszty związane z dostawą towarów, jak również organizacja transportu spoczywa na nabywcy.

¹¹ Na szczególne znaczenie Incoterms dla ustalenia momentu dostawy zwrócono uwagę m. in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 5 listopada 2014 r., znak IPTPP2/443-572/14-4/IR

- FCA (Free Carrier) - sprzedający posiada obowiązek dostarczenia towaru przewoźnikowi określoneemu przez nabywcę w oznaczonym przez strony miejscu. Dostawca ponosi jedynie koszt dostawy towaru do miejsca przejęcia towaru przez nabywcę, czyli za organizatora transportu należy uznać nabywcę.
- FAS (Free Alongside Ship) - reguła jest stosowana w przypadku transportu towaru drogą morską. Sprzedający ponosi jedynie koszty dostarczenia towarów przed burtę statku w określonym przez strony porcie. Za organizację transportu odpowiada nabywca.
- FOB (Free On Board) - formuła stosowana w przypadku transportu morskiego. Sprzedający ponosi jedynie koszty dostarczenia towaru na statek we wskazanym porcie załadunku. Zatem organizatorem transportu jest nabywca towaru.
- CPT (Carriage Paid To) – sprzedający jest zobligowany do dostarczenia towaru do miejsca przeznaczenia i wydania pierwszemu przewoźnikowi. Mimo przejścia ryzyka utraty towarów w miejscu przeznaczenia, sprzedającego dalej obciąża obowiązek dostarczenia towaru, bowiem odpowiada za organizację transportu towarów.
- CIP (Carriage and Insurance Paid) – niniejsza formuła jest zbliżona do reguły CPT, z tą różnicą, że dodatkowym obowiązkiem sprzedającego jest oprócz zawarcia umowy przewozu również zawarcie umowy ubezpieczenia towaru oraz pokrycia kosztów zawarcia takiej umowy.
- CFR (Cost and Freight) - stanowi morski odpowiednik reguły CPT. Ryzyko utraty towaru przechodzi na kupującego z chwilą przekroczenia burty statku. Za organizatora transportu jest uważany sprzedający.
- CIF (Cost, Insurance and Freight) – jest morskim odpowiednikiem formuły CIP. Za organizatora transportu należy uznać dostawcę.
- DAT (Delivered At Terminal) - sprzedający dostarcza towar z chwilą wyładowania ze środka transportu, natomiast miejscem dostawy jest terminal rozumiany jako nabrzeże, magazyn, plac kontenerowy albo terminal samochodowy, kolejowy lub lotniczy. Za organizację transportu odpowiada sprzedający.
- DAP (Delivered At Place) – obowiązkiem sprzedającego jest dostarczenie towaru na przybywającym środku transportu. Organizatorem transportu jest sprzedający.
- DDP (Delivered Duty Paid) – na sprzedającego nakłada się najwięcej obowiązków związanych z dostawą towarów. Bowiem na sprzedającym spoczywa ciężar dostarczenia odprawionego w eksporcie towaru do kupującego w wymienionym z

nazwy miejscu przeznaczenia. Zatem za organizatora transportu należy uznać sprzedającego.¹²

Reasumując, należy stwierdzić, że warunki transportu lub wysyłki towaru będącego przedmiotem transakcji łańcuchowej ustalone przez strony transakcji mają niezmiernie istotne znaczenia dla przyporządkowania transportu wyłącznie jednej dostawie ruchomej co przekłada się na miejsce dostawy towaru. Tym samym kontrahenci uczestniczący w łańcuchu dostaw powinny położyć szczególny nacisk na ustalenie warunków dostawy, w tym organizację transportu, w celu ułatwienia rozliczeń z zakresu VAT.

Należy jednocześnie podkreślić, że organy podatkowe prezentują stanowisko, zgodnie z którym nie jest możliwe umowne ustalenia, której dostawie powinien zostać prawidłowo przyporządkowany transport, gdyż ustalenie, która dostawa jest „ruchoma”, wymaga każdorazowego analizowania warunków transakcji.¹³

2.3. Podmioty uczestniczące w transakcji łańcuchowej

W myśl definicji obowiązującej na gruncie ustawy o VAT w transakcji łańcuchowej muszą uczestniczyć co najmniej trzy podmioty. Jednocześnie ilość podmiotów uczestniczących w transakcji łańcuchowej nie została w żaden sposób ograniczona. Jednakże ze względu na posłużenie się przez ustawodawcę w treści art. 22 ust. 2 ustawy o VAT sformułowaniem „kilka” należałoby założyć, że maksymalną ilością podmiotów biorących udział w transakcji łańcuchowej jest dziewięciu podatników. Aczkolwiek w praktyce ciężko wyobrazić sobie dokonanie transakcji pomiędzy dziewięcioma podmiotami.

Z istoty transakcji łańcuchowych wynika, że każda z dostaw towarów dokonywana pomiędzy poszczególnymi uczestnikami transakcji stanowi odrębny stosunek prawny. Tym samym może okazać się, że biorący udział w transakcji łańcuchowej nie wiedzą o swoim istnieniu. Natomiast niedopuszczalne jest założenie, że dokonujący dostaw w ramach transakcji łańcuchowej nie posiadają świadomości uczestniczenia w tego typu transakcji.

¹² Więcej na temat Incoterms: P. Kapusta, Leksykon Incoterms 2010, Warszawa, 2015 oraz red. W. Popiołek, Międzynarodowe prawo handlowe, System Prawa Handlowego, Tom 9, Warszawa, 2013.

¹³ interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 26 lutego 2014 r., znak: ILPP4/443-551/13-2/EWW.

Przepisy dotyczące transakcji łańcuchowych nie nakładają żadnych obowiązków w zakresie statusu prawno-podatkowego uczestników dostaw o charakterze łańcuchowych. Jednakże w przypadku dostaw dokonywanych na terenie Unii Europejskiej elementem niezbędnym do zastosowania stawki VAT w wysokości 0% może okazać się rejestracja dostawy oraz nabywcy towaru na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych. Bowiem w przypadku braku stosownego statusu podatkowego koniecznym będzie potraktowanie tego typu dostawy jako krajowej, a tym samym zastosowanie krajowej stawki podatku VAT odnośnie dostawy danego towaru. Z kolei w przypadku przemieszczenie poza Unię Europejską, czy też na teren Unii Europejskiej nie będzie wymagane zarejestrowanie stron transakcji łańcuchowej jako podatników VAT na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych.

Szczególne wymogi odnośnie statusu prawno-podatkowego stron transakcji łańcuchowych dotyczy transakcji trójstronnych uproszczonych (art. 135 – 138 ustawy o VAT). Każda ze stron transakcji trójstronnej powinna być zarejestrowana jako podatnik VAT UE w innym kraju unijnym. Natomiast podatnik, który jest jednocześnie nabywcą i dostawcą towaru winien posłużyć się tym samym numerem VAT UE zarówno w stosunku do dostawcy towaru, jak również w stosunku do nabywcy towaru. W przeciwnym wypadku tego typu transakcja nie będzie spełniała wymogów niezbędnych do uznania jej za transakcję trójstronną uproszczoną, co spowoduje obowiązek zastosowania ogólnych reguł w zakresie opodatkowania transakcji łańcuchowych (art. 22 ust. 2 i 3 ustawy o VAT).¹⁴

2.4. Transakcje łańcuchowe w celu eksportu lub importu towarów

Jednym z typów transakcji łańcuchowych, mając na względzie przemieszczenie towarów, są transakcje w celu wywozu towarów poza Unię Europejską lub przywozu na teren UE. W tym miejscu trzeba jednak zwrócić uwagę, że przepisy obowiązujące na gruncie podatku VAT zawierają własną definicję terytorium Unii Europejskiej. Zgodnie z art. 2 pkt 2 ustawy o VAT przez terytorium Unii Europejskiej rozumie się terytoria państw członkowskich Unii Europejskiej, z tym że na potrzeby stosowania tej ustawy następujące terytoria poszczególnych państw członkowskich traktuje się jako wyłączone z terytorium Unii Europejskiej:

¹⁴ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 1 marca 2016 r., sygn. ILPP4/4512-1-405/15-2/JN, www.sip.mf.gov.pl (stan na dzień 25 maja 2016 r.).

- wyspę Helgoland, terytorium Buesingen - z Republiki Federalnej Niemiec,
- Ceutę, Melillę, Wyspy Kanaryjskie - z Królestwa Hiszpanii,
- Livigno, Campione d'Italia, włoską część jeziora Lugano - z Republiki Włoskiej,
- francuskie terytoria, o których mowa w art. 349 i art. 355 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej - z Republiki Francuskiej,
- Górę Athos - z Republiki Greckiej,
- Wyspy Alandzkie - z Republiki Finlandii,
- Wyspy Normandzkie - ze Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej,
- Gibraltar traktuje się jako wyłączony z terytorium Unii Europejskiej.

Dostawy towarów dokonane na wskazane powyżej terytoria, z racji ich wyłączenia z terytorium Unii Europejskiej na potrzeby VAT, nie mogą zostać uznane za dostawy oraz nabycia wewnątrzspółnotowe. Będą one odpowiednio stanowiły w przypadku dostaw towarów eksport towarów, natomiast w przypadku transakcji nabycia będą importem towarów do rozliczenia na tymże terytorium.

Dokonując dostawy towarów w ramach transakcji łańcuchowej poza terytorium Unii Europejskiej, dostawa towarów, dla której przypisuje się transport (tzw. dostawa ruchoma) po spełnieniu odpowiednich wymogów dokumentacyjnych, może zostać uznana za eksport towarów, podlegający opodatkowaniu VAT według stawki w wysokości 0%. Natomiast pozostała dostawa, bądź dostawy w przypadku co najmniej czterech uczestników transakcji, nie mogą zostać opodatkowane jako eksport towarów, gdyż podlegają opodatkowaniu jako transakcje krajowe.

Wymogiem niezbędnych do uznania dostawy towarów za eksport towarów jest dokonanie wywozu towaru poza Unię Europejską w wykonaniu dostawy towarów, o ile wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych (art. 2 pkt 8 ustawy o VAT). Przy czym bez znaczenia dla opodatkowania eksportu towarów na terytorium Polski pozostaje czy wywóz w sensie celnym rozpoczął się w Polsce, czy też poza terytorium Polski. Do opodatkowania eksportu na terytorium Polski konieczne jest jedynie rozpoczęcie transportu towarów z terytorium Polski w celu dokonania wywozu poza Unię Europejską. Zasadność tego stanowiska potwierdza orzecznictwo sądowe, zgodnie z

którym: „warunek wywozu towarów z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty może zostać spełniony nie tylko wtedy, gdy procedura wywozu towarów, o której mowa w art. 161 Wspólnotowego Kodeksu Celnego, rozpocznie się w urzędzie celnym położonym w Rzeczypospolitej Polskiej. (...) Dla zastosowania stawki 0 % w Polsce z tytułu eksportu konieczne jest, aby miejscem rozpoczęcia dostawy towarów była Polska. Posiadanie przez podatnika dokumentu celnego potwierdzającego rozpoczęcie procedury wywozu na terytorium Polski jest dowodem rozpoczęcia transportu lub wysyłki na terytorium Polski, jednak dowód ten nie ma charakteru wyłącznego.”¹⁵

Zgodnie z art. 41 ust. 6 ustawy o VAT eksport towarów podlega opodatkowaniu według stawki 0%. Jednakże warunkiem zastosowania tego preferencyjnego sposobu opodatkowania jest posiadanie przez podatnika przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym doszło do dokonania dostawy towarów, dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej. Jednocześnie ustawodawca w treści art. 41 ust. 6a ustawy o VAT wskazał na przykładowy katalog dokumentów celnych, które uprawniają do zastosowania stawki VAT w wysokości 0%. Do tegoż katalogu należą m. in. :

- dokument w formie elektronicznej otrzymany z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych albo potwierdzony przez urząd celny wydruk tego dokumentu;
- dokument w formie elektronicznej pochodzący z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych, otrzymany poza tym systemem, jeżeli zapewniona jest jego autentyczność;
- zgłoszenie wywozowe w formie papierowej złożone poza systemem teleinformatycznym służącym do obsługi zgłoszeń wywozowych albo jego kopia potwierdzona przez urząd celny.

Natomiast jeżeli warunek udokumentowania eksportu w terminie i w sposób opisany w art. 41 ust. 6 ustawy o VAT nie nastąpi, podatnik nie wykazuje dostawy w żaden sposób w deklaracji za okres, w którym doszło do dostawy towarów, a jedynie w kolejnej deklaracji. Jednakże warunkiem zawieszenia wykazania dostawy eksportowej w deklaracji VAT jest posiadanie

¹⁵ uchwała NSA z dnia 25.06.2012 r., sygn. akt I FPS 3/12

dokumentu celnego, który potwierdza rozpoczęcie wywozu towaru poza UE (art. 41 ust. 7 ustawy o VAT). W przypadku nieotrzymania dokumentu potwierdzającego wywóz towarów poza UE w terminie określonym w art. 41 ust. 6 i 7 ustawy o VAT, dostawę należy opodatkować z zastosowaniem stawek właściwych dla dostawy krajowej.

Z kolei otrzymanie przez podatnika dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej w terminie późniejszym niż opisany w art. 41 ust. 6 i 7 ustawy o VAT upoważnia podatnika do dokonania korekty podatku należnego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik otrzymał ten dokument.

Drugim typem transakcji, związanej z przemieszczeniem towaru spoza Unii Europejskiej jest import towarów. W myśl art. 2 pkt 9 ustawy o VAT przez import towarów rozumie się przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej. Odnosząc się do sposobu opodatkowania łańcucha dostaw w sytuacji, gdy miejscem rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów jest terytorium państwa trzeciego, dostawę towarów dokonywaną przez podatnika lub podatnika podatku od wartości dodanej, który jest również podatnikiem z tytułu importu albo zaimportowania tych towarów, uważa się za dokonaną na terytorium państwa członkowskiego importu albo zaimportowania tych towarów. Tym samym w przypadku transakcji łańcuchowej, która prowadzi do zaimportowania towaru na teren Unii Europejskiej cały łańcuch dostaw zostanie opodatkowany w państwie importu towarów. Niniejsza sytuacja prowadzi do ustalenia innych reguł opodatkowania dostaw łańcuchowych niż to dzieje się w przypadku obrotu wewnątrzspółnotowego, jak również eksportowego, które to rodzaje transakcji wymagają ustalenia dostawy „ruchomej” oraz dostawy „nieruchomej”. W przypadku transakcji łańcuchowej, która prowadzi do importu towarów tego typu ustalenia są zbędne, gdyż podmiot odpowiedzialny za import towarów winien na gruncie VAT rozliczyć import w państwie dopuszczenia towaru do obrotu, a pozostałe dostawy należy uznać za dostawy krajowe.

W przypadku dostawy towarów, która prowadzi do importu towarów dochodzi do zastosowania przepisów szczególnego, którym jest art. 22 ust. 4 ustawy o VAT, na mocy którego „w przypadku gdy miejscem rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów jest terytorium państwa trzeciego, dostawę towarów dokonywaną przez podatnika lub podatnika podatku od wartości dodanej, który jest również podatnikiem z tytułu importu albo zaimportowania tych towarów,

uważa się za dokonaną na terytorium państwa członkowskiego importu albo zaimportowania tych towarów.”

Powyższe stanowi odzwierciedlenie art. 32 zdanie 2 Dyrektywy 112, który określa, że w przypadku, gdy miejsce rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów znajduje się na terytorium trzecim lub w państwie trzecim, uznaje się, że zarówno miejsce dostawy dokonywanej przez importera wskazanego lub uznanego zgodnie z art. 201 za osobę zobowiązaną do zapłaty VAT, jak i miejsce każdej kolejnej dostawy znajduje się w państwie członkowskim importu towarów.

2.5. Transakcje łańcuchowe w przypadku obrotu na terenie Unii Europejskiej

Transakcje łańcuchowe w przypadku obrotu na terenie Unii Europejskiej należą do grupy tzw. transakcji łańcuchowych międzynarodowych. Przy czym transakcje łańcuchowe, w których dochodzi do przemieszczenia towaru pomiędzy różnymi państwami unijnymi mogą być opodatkowane według reguł ogólnych (art. 22 ust. 2 i 3 ustawy o VAT) lub też w sposób uproszczony (art. 135 – 138 ustawy o VAT).

Kwestią kluczową w przypadku transakcji łańcuchowych dokonywanych w ramach Unii Europejskiej jest ustalenie dostawy, której powinien zostać przypisany transport (tzw. dostawa ruchoma). Trzeba bowiem pamiętać, że w łańcuchu dostaw o charakterze wewnątrzspółnotowym tylko dostawa ruchoma może być uznana, po spełnieniu warunków określonych w przepisach, jako wewnątrzspółnotowa dostawa towarów, podlegająca opodatkowaniu VAT według stawki w wysokości 0%. Natomiast pozostałe dostawy dokonywane w tego typu transakcji łańcuchowej powinny zostać wykazane jako dostawa krajowa. Opodatkowanie tzw. dostaw nieruchomości jest uzależnione od tego, czy dokonywane są przed dostawą ruchomą (opodatkowanie ma miejsce w kraju rozpoczęcia transportu), czy też następują po dostawie (opodatkowanie następuje w kraju zakończenia transportu).

Z kolei w przypadku transakcji trójstronnej uproszczonej dokonanie ustalenia dostawy ruchomej jest niezbędne do określenia czy dany typ transakcji może korzystać z uproszczenia, o którym mowa w art. 135-138 ustawy o VAT. Ustawodawca wykluczył bowiem możliwość organizacji transportu przez ostatniego w kolejności nabywcę. Tym samym przypisanie dostawy ostatniej transakcji prowadzi do wykluczenia opodatkowania tego typu dostaw jako

transakcji trójstronnej uproszczonej. Wobec przypisania transportu ostatniej dostawie całą transakcję łańcuchową należy opodatkować w myśl reguł ogólnych, określonych w art. 22 ust. 2 i 3 ustawy o VAT.

Jak już wskazano wcześniej, w przypadku transakcji łańcuchowej o charakterze wewnątrzspółnotowym dostawa ruchoma może zostać opodatkowana jako wewnątrzspółnotowa dostawa towarów. Jednakże aby tak się stało konieczne jest spełnienie kilku warunków. Po pierwsze, wymagane jest aby dostawca w chwili dostawy był czynnym podatnikiem VAT, a składając deklarację podatkową, w której wykazuje tę dostawę towarów, będzie zarejestrowany jako podatnik VAT UE. Po drugie, nabywca powinien posiadać jeden z następujących statusów prawno-podatkowych:

- być podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju lub
- osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;
- podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, działającymi w takim charakterze na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, niewymienionymi wcześniej, jeżeli przedmiotem dostawy są wyroby akcyzowe, które, zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym, są objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy lub procedurą przemieszczania wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą;
- podmiotem innym niż wymienione wcześniej, działającym (zamieszkującym) w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim, jeżeli przedmiotem dostawy są nowe środki transportu.

Po trzecie, podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, posiada w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzspółnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju.

Kumulatywne spełnienie przedmiotowych warunków prowadzi do uznania, że wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów posiada prawo do opodatkowania według stawki VAT w wysokości 0%.

Zupełnie inaczej przedstawia się kwestia opodatkowania transakcji łańcuchowej w przypadku transakcji trójstronnej uproszczonej. Ustawodawca założył bowiem pewne uproszczenie rozliczenia tej transakcji, które skutkuje tym, że podatnik będący pierwszym dostawcą powinien opodatkować daną transakcję jako wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, bez wykazywania tego typu dostawy w jakiś szczególny sposób. Natomiast nabywca nie wykazuje dokonanego nabycia jako wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, a jedynie wskazuje w deklaracji VAT, że nabycie miało miejsce w rubryce dedykowanej nabyciu wewnątrzwspólnotowemu. Z kolei sprzedaż podlega opodatkowaniu jako obrót poza terytorium kraju.

Ostatni w kolejności nabywca jest zobligowany do potraktowania tej transakcji jako wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, wskazując, że zostało ono dokonane od drugiego w kolejności podatnika.¹⁶

¹⁶ Więcej na temat opodatkowania transakcji trójstronnych w prawie unijnym: K. Lewandowski, P. Fałkowski, Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz, Warszawa, 2012, str.

Rozdział 3 - Praktyczne aspekty opodatkowania VAT transakcji łańcuchowej

3.1. Obowiązki ciążące na poszczególnych uczestnikach transakcji łańcuchowej

Podstawowym obowiązkiem każdego uczestnika transakcji łańcuchowej jest przypisanie transportu towaru do jednej z dostaw, która następuje w wyniku tejże transakcji. Poprawne przypisanie transportu do danej konkretnej dostawy pozwoli z kolei określić prawidłowe zasady opodatkowania poszczególnych dostaw dokonywanych w ramach transakcji łańcuchowej. Regułą podstawową jest przypisanie transportu towarów do transakcji dokonanej na rzecz organizatora transportu towarów. Natomiast w przypadku organizacji transportu towarów przez pierwszego w kolejności dostawcę uważa się, że to dostawa dokonana przez tego podatnika stanowi dostawę ruchomą.

Przykład:

Firma A z Polski sprzedaje towar na rzecz podmiotu z Norwegii, który sprzedaje tenże sam towar firmie z terenu Niemiec. Towar jest bezpośrednio transportowany z Polski do Niemiec, a polski dostawca jest odpowiedzialny za dostarczenie towaru na ostatniego w kolejności nabywcy. W tej sytuacji pierwsza z transakcji będzie tzw. dostawą ruchomą, która będzie podlegała opodatkowaniu w Polsce jako przemieszczenie pomiędzy Polską a Niemcami. Po spełnieniu warunków podmiotowych (m. in. rejestracja polskiego dostawcy jako podatnika VAT UE oraz rejestracja norweskiego nabywcy jako podatnika VAT UE w innym kraju niż Polska) dostawa dokonana przez polskiego podatnika będzie podlegała opodatkowaniu jako wewnątrzspółnotowa dostawa towarów.

Organizacja transportu będzie przypisana pierwszemu dostawcy, o ile pierwszy i drugi w kolejności podmiot ustalą reguły Incoterms 2010 z grupy D lub C. Natomiast sytuacja prawno-podatkowa w przypadku transakcji łańcuchowej znacząco komplikuje się gdy pierwszy i drugi w kolejności nabywca ustalą, że transakcja pomiędzy nimi będzie przebiegała według reguły

Incoterms 2010 z grupy E lub F. W takim przypadku organizatorem transportu może być bądź drugi w kolejności podmiot, bądź też ostateczny nabywca. Gdyby organizatorem transportu towarów był ostateczny nabywca, to transakcja dokonana na jego rzecz powinna zostać uznana za dostawę ruchomą. Stanie się tak z pewnością, jeżeli drugi z trzecim w kolejności podmiotem ustalą rozliczenie dostawy towarów na bazie Incoterms 2010 z grupy E lub C. Będzie to oznaczało, że nabywca jest odpowiedzialny za transport towarów.

Przykład:

Firma A z Polski sprzedaje towar na rzecz podmiotu z Norwegii, który sprzedaje tenże sam towar firmie z terenu Niemiec. Towar jest bezpośrednio transportowany z Polski do Niemiec, a podmiot niemiecki jest odpowiedzialny za transport towarów, gdyż warunki dostawy ustalono jako ExW. W tej sytuacji druga z transakcji będzie tzw. dostawą ruchomą, która będzie podlegała opodatkowaniu w Polsce jako przemieszczenie pomiędzy Polską a Niemcami. Pierwsza z transakcji będzie zatem opodatkowana jako dostawa nieruchoma w Polsce, a druga z dostaw będzie stanowiła przemieszczenie wewnątrzspółnotowe, które powinno zostać wykazane w Polsce.

Z kolei w przypadku organizacji transportu przez drugiego w kolejności podatnika, szczególnie po zmianach w przepisach, które nastąpiły 1 kwietnia 2013 r. konieczne jest ustalenie, czy mimo organizacji transportu przez drugiego w kolejności podatnika dostawa dokonana przez tegoż podatnika nie powinna zostać uznana za dostawę ruchomą. W praktyce jest możliwe ustalenie pomiędzy drugim i trzecim podatników warunków transportowych bazujących bądź na grupie C lub grupie D Incoterms 2010. W świetle obecnie wydawanych przez organy podatkowe rozstrzygnięć kwestią decydującą o przyporządkowaniu transportu do pierwszej z dostaw będzie dokonanie przeniesienia prawa do rozporządzania jak właściciel przez pierwszego nabywcę na rzecz drugiego w kraju rozpoczęcia transportu towarów¹⁷.

¹⁷ W ten sposób orzekł m. in. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z dnia 22 marca 2016 r., sygn. ILPP4/4512-1-28/16-2/BA. W interpretacji z dnia 17 listopada 2014 r. (sygn. IBPP4/443-357/14/EK) Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wskazał, że „w kwestii przyporządkowania transportu do danej dostawy wskazać należy na decydujący charakter tego, kto wykonuje transport lub kto zleca transport towarów. Bez wpływu na powyższe pozostaje fakt, że kosztami transportu ostatecznie obciążany jest inny podmiot w łańcuchu.”

Przykład:

Polski podatnik dokonuje dostawy towarów na bazie formuły ExW na rzecz niemieckiego kontrahenta, a ten z kolei sprzedaje towar nabywcy z terenu Szwajcarii, będąc organizatorem transportu na podstawie formuły DDP. Z racji tego, że dochodzi do przejścia praw do rozporządzania towarem w Polsce, pierwsza z dostaw podlega opodatkowaniu jako dostawa ruchoma, czyli będzie stanowiła eksport towarów. Druga dostawa będzie podlegała opodatkowaniu na terenie Szwajcarii.

Powyższe wnioski znajdują potwierdzenie również w orzecznictwie TSUE. W wyroku TSUE w sprawie C-430/09 Trybunał wskazał, że „(...) jeżeli towar jest przedmiotem dwóch zastępujących po sobie dostaw między różnymi podatnikami, działającymi w takim charakterze, ale jednocześnie jest przedmiotem tylko jednego transportu wewnątrzspółnotowego, ustalenie czynności, której należy przypisać ten transport, tj. pierwszej lub drugiej dostawy – zważywszy, że czynność ta jest wobec tego objęta pojęciem wewnątrzspółnotowej dostawy w rozumieniu art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy w związku z art. 8 ust. 1 lit. a) i b), art. 28b ust. 1 lit. a) akapit pierwszy oraz art. 28b część A ust. 1 tejże dyrektywy – następuje w świetle całościowej oceny wszystkich okoliczności sprawy w celu ustalenia, która z tych dwóch dostaw spełnia wszystkie przesłanki związane z dostawą wewnątrzspółnotową¹⁸”.

3.2. Dokumentowanie transakcji łańcuchowych

Zasadniczo transakcje łańcuchowe podlegają ogólnym regułom dokumentowania dostaw towarów, które obowiązują dla „zwykłych” dostaw towarów. Zatem każda z dostaw towarów, o ile podlega polskim regulacjom prawnym powinna zostać udokumentowana fakturą, która spełnia wymogi określone w art. 106e ust. 1 ustawy o VAT. Fakturę należy wystawić nie później niż do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu dokonanej dostawy towarów (art. 106i ust. 1 ustawy o VAT). Faktura może zostać również wystawiona przed dokonaniem dostawy towarów, lecz nie wcześniej niż 30 dni przed dostawą. Te same zasady fakturowania dotyczą zaliczek otrzymanych na poczet dostaw dokonywanych w ramach dostaw łańcuchowych, a jedyny wyjątek w tym zakresie odnosi się do zaliczek otrzymanych na poczet

¹⁸ Wyrok TSUE z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie Euro Tyre Holding BY przeciwko Staatssecretaris van Financiën, sygn. C-430/09, <http://curia.europa.eu> (dostęp 25 maja 2016 r.)

wewnątrzspółnotowych dostaw towarów, które nie wymagają wystawienia faktury (art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT).

W przypadku transakcji uznanych za opodatkowane jako wewnątrzspółnotowe dostawy towarów lub eksport towarów podatnik w wystawionej fakturze ma prawo do zastosowania stawki VAT w wysokości 0%. Pamiętając jednocześnie o tym, że w przypadku wewnątrzspółnotowych dostaw towarów konieczne będzie wskazania na numer VAT zarówno dostawcy, jak również nabywcy, gdyż od m. in. tego wymogu zależy prawo do opodatkowania transakcji jako wewnątrzspółnotowej dostawy towarów.

Inaczej kwestia dokumentowania transakcji łańcuchowych przedstawia się w przypadku dostawy dokonywanej przez drugiego w kolejności podatnika w ramach transakcji trójstronnej uproszczonej. Zgodnie z treścią art. 136 ust. 1 ustawy o VAT faktura wystawiona przez tego podatnika powinna zawierać następujące dane:

- adnotację "VAT: Faktura WE uproszczona na mocy art. 135-138 ustawy o ptu" lub "VAT: Faktura WE uproszczona na mocy artykułu 141 dyrektywy 2006/112/WE";
- stwierdzenie, że podatek z tytułu dokonanej dostawy zostanie rozliczony przez ostatniego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej;
- numer, o którym mowa w art. 97 ust. 10, który jest stosowany przez niego wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej;
- numer identyfikacyjny stosowany na potrzeby podatku od wartości dodanej ostatniego w kolejności podatnika.

Trzeba jednocześnie pamiętać, że w przypadku przemieszczeń wewnątrzspółnotowych lub eksportowych oprócz wystawienia faktury dostawcy, rozliczający odpowiednio wewnątrzspółnotową dostawę towarów lub eksport towarów, będą posiadali obowiązek udokumentowania dokonanego przemieszczenia. Dokumentacja tego typu jest niezbędna w celu opodatkowania tych dostaw z zastosowaniem stawki VAT w wysokości 0%.

Dokumentowanie dostaw wewnątrzspółnotowych wymaga posiadania dowodów na przemieszczenie towaru dokonane pomiędzy dwoma różnymi krajami unijnymi. W myśl art. 42 ust. 3 ustawy o VAT dowodem tego typu są dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju. Z tychże

dokumentów powinno jednoznacznie wynikać, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju. Oczywiście dokumenty przewozowe są podstawą dokumentowania transakcji wewnątrzspółnotowej, o ile przewóz został zlecony przewoźnikowi czy też spedytorowi.

Dokonując transportu towaru bez udziału przewoźnika, czy też spedytora można posłużyć się własnymi dokumentami, poświadczającymi przemieszczenie towaru pomiędzy dwoma krajami unijnymi. Dokument własny powinien zawierać co najmniej następujące dane:

- nazwę oraz adres podatnika dokonującego wewnątrzspółnotowej dostawy towarów oraz nabywcy tych towarów;
- adres, pod który są przewożone towary;
- określenie towarów i ich ilości;
- potwierdzenie przyjęcia towarów przez nabywcę do miejsca wskazanego w dokumencie;
- rodzaj oraz numer rejestracyjny środka transportu, którym są wywożone towary, lub numer lotu - w przypadku gdy towary przewożone są środkami transportu lotniczego.

Ustawodawca narzucił większy rygor dokumentacyjny na dostawy dokonywane w ramach transakcji łańcuchowych, które prowadzą do wywozu poza Unię Europejską, czyli stanowią eksport towarów w rozumieniu art. 2 pkt 8 ustawy o VAT. W celu opodatkowania dostawy eksportowej według stawki VAT w wysokości 0% konieczne jest bowiem posiadanie dokumentów celnych potwierdzających wywóz celny towarów poza Unię Europejską. Jednocześnie katalog dokumentów celnych uprawniających do zastosowania stawki 0% posiada jedynie charakter przykładowy. Tym samym każdy dokument celny, który potwierdza wywóz towarów poza UE może stanowić podstawę do opodatkowania według stawki w wysokości 0%.

W przypadku korzystania z elektronicznego systemu ECS (ang. *Export Control System*) podatnik powinien posiadać komunikat elektroniczny IE 599, który jest ekwiwalentem papierowej karty 3 SAD. Przedmiotowy komunikat ma formę pliku XML i jest przesyłany przez urząd celny do eksportera pocztą elektroniczną. W braku komunikatu IE 599 może dojść do udokumentowania eksportu towarów na potrzeby zastosowania stawki 0% poprzez inne

dokumenty celne, w tym również dokumenty SAD. Tym samym nie można zgodzić się z tezą orzeczenia NSA z dnia 12 września 2012 r., zgodnie z którym: „(...) Dokument SAD sam w sobie nie stanowi potwierdzenia fizycznego wywozu towaru poza terytorium Wspólnoty, co przesądza o możliwości zastosowania 0 % stawki podatku od eksportu.”¹⁹

3.3. Wykazywanie transakcji łańcuchowych w deklaracji VAT oraz informacji podsumowującej

Dostawy oraz nabycia towarów dokonywane w ramach transakcji łańcuchowych, o ile podlegają opodatkowaniu VAT na terenie Polski, powinny zostać wykazane w deklaracji VAT, jak również w przypadku przemieszczeń wewnątrzwspólnotowych w informacji podsumowującej VAT UE.

Sposób opodatkowania dostaw, mających miejsce w transakcji łańcuchowej uzależniony jest od kilku czynników, do których z pewnością należy zaliczyć przemieszczenie towarów, przypisanie transportu do jednej z dostaw oraz status prawno-podatkowy w przypadku transakcji na terenie Unii Europejskiej. Trzeba przy tym zwrócić uwagę, że dostawa towarów następująca w ramach transakcji łańcuchowej będzie do wykazania w Polsce tylko w przypadku gdy transport towarów rozpoczął się w Polsce, a w przypadku dostaw, dla których transport jest przypisany do pierwszej dostawy, o ile transport towarów zakończył się w Polsce. Tym samym nie dojdzie do opodatkowania dostawy towarów na terenie Polski w przypadku, w którym polski podatnik jest drugim w kolejności podmiotem.

Przykład:

Litewski przedsiębiorca dokonuje dostawy towarów na rzecz polskiego nabywcy, który kolei sprzedaje towarów podmiotowi ze Stanów Zjednoczonych w ten sposób, że towar jest przewożony bezpośrednio z terenu Litwy na teren USA.

W opisywanym przypadku nabycie oraz dostawa towarów dokonane przez polskiego podatnika nie będą podlegały opodatkowaniu VAT na terenie Polski. Gdyby bowiem pierwsza z dostaw została uznana za dostawę ruchomą, to będzie opodatkowana na terenie Litwy, a dostawa

¹⁹ wyrok NSA z dnia 12.09.2012 r., sygn. akt I FSK 1437/11, Legalis

między polską dostawcą a amerykańskim nabywcą będzie opodatkowana na terenie USA.²⁰ Jednakże brak opodatkowania transakcji na terenie Polski nie oznacza automatycznie, że polski podatnik nie jest zobligowany do wykazania transakcji w deklaracji VAT składanej w Polsce. W przedstawionej sytuacji polski dostawca zobligowany jest bowiem do wykazania dostawy na rzecz amerykańskiego nabywcy w deklaracji VAT-7 (wersja 16) w pozycji 11 – dostawa towarów oraz świadczenie usług poza terytorium kraju. Ustawodawca założył bowiem, że transakcje opodatkowane poza Polską, w stosunku do których podatek VAT nie jest rozliczany zagranicą przez polskiego podatnika, powinny być wykazywane w deklaracji VAT w pozycji 11. Obowiązek wykazania dostawy towarów w pozycji 11 jest niezależny od tego, czy dostawa towarów jest do opodatkowania w jednym z krajów unijnych, czy też w państwie poza unijnym. Natomiast nie należy wykazywać w deklaracji VAT transakcji w przypadku gdy polski podatnik zarejestrował się jako podatnik VAT w kraju dostawy towarów i rozliczył dostawę w innym państwie.

W przypadku gdyby podatnik polski występował w transakcji łańcuchowej jako pierwszy w kolejności dostawcy możliwe są trzy warianty wykazania rozliczenia tej dostawy towarów w deklaracji VAT. Po pierwsze, gdyby dochodziło do przemieszczenia wewnątrzspółnotowego, a dostawa dokonana przez pierwszego podatnika miałaby charakter wewnątrzspółnotowy, należałoby ją wykazać jako wewnątrzspółnotową dostawę towarów w pozycji 21 deklaracji VAT-7²¹.

Przykład:

Polski podatnik dokonuje dostawy towarów na rzecz podatnika z terenu Niemiec, który jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE w Niemczech. Z kolei niemiecki dostawca sprzedaje towar na rzecz podmiotu z terenu Litwy. Za dostawę towaru na Litwę bezpośrednio z Polski jest odpowiedzialny polski dostawca.

Po drugie, gdyby dochodziło do przemieszczenia towarów poza Unię Europejską, a dostawą ruchomą byłaby pierwsza z dostaw, należałoby ją wykazać jako eksport towarów w pozycji 22 deklaracji VAT-7.

²⁰ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 12 maja 2016 r., sygn. 1061-IPTPP2.4512.70.2016.1.SM, podobnie w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 23 marca 2016 r., sygn. ITPP3/4512-57/16/APR, www.sip.mf.gov.pl (stan na dzień 25 maja 2016 r.).

²¹ Podobnie w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 15 marca 2016 r., sygn. IBPP4/4512-15/16/PK, www.sip.mf.gov.pl (stan na dzień 25 maja 2016 r.).

Przykład:

Polski podatnik dokonuje dostawy na rzecz niemieckiego nabywcy, lecz w ramach dokonanej transakcji dochodzi do wywozu towaru na teren Szwajcarii. Natomiast za transport towarów odpowiada polski dostawca.

Po trzecie, gdyby okazało się, że dostawą ruchomą jest ostatnia dostawa, a polski dostawca jest pierwszym w kolejności dostawcą, transakcja miałaby charakter dostawy krajowej, opodatkowanej z reguły według stawki VAT w wysokości 23%, to należałoby ją wykazać jako dostawę krajową w pozycji 19 i 20 deklaracji VAT.

Przykład:

Polski podatnik dokonuje dostawy towarów na rzecz niemieckiego dostawcy, a ten z kolei sprzedaje towar podmiotowi z terenu Szwajcarii, który to jest odpowiedzialny za transport towarów bezpośrednio z Polski do Szwajcarii.

Odmiennie przedstawia się sytuacja polskiego podatnika w przypadku występowania w transakcji łańcuchowej jako ostatni w kolejności nabywca. W takim przypadku możliwe są również trzy warianty dokonanego nabycia towarów, oczywiście przy założeniu, że dochodzi do przemieszczenia towaru na teren Polski. Bowiem gdyby towar był przemieszczany na teren innego kraju niż Polska, polski nabywca nie wykazywałby takiego nabycia w Polsce.

Po pierwsze, w przypadku gdyby dochodziło do przemieszczenia wewnątrzspółnotowego, a ostatnia z dostaw posiadałaby charakter dostawy ruchomej, polski nabywca powinien wykazać tego typu nabycie w deklaracji jako wewnątrzspółnotowe nabycie towarów w pozycji 23 i 24 deklaracji VAT, jak również w przypadku posiadania prawa do odliczenia podatku naliczonego wykazać dokonane nabycie w pozycjach 44 i 45, a w przypadku środków trwałych w pozycjach 42 i 43 deklaracji VAT.

Przykład:

Dostawa jest dokonywana z terenu Niemiec na teren Polski w ten sposób, że niemiecki dostawca sprzedaje towar litewskiemu nabywcy, od którego nabycia dokonuje polski podatnik, odpowiedzialny za transport towarów z terenu Niemiec.

Po drugie, w przypadku przemieszczenia towaru na teren Polski spoza Unii Europejskiej, w sytuacji dokonania importu towarów na terenie Polski, gdyby polski nabywca był odpowiedzialny za rozliczenie importu towarów, dokonane nabycie powinno być rozliczone w deklaracji VAT jedynie po stronie podatku naliczonego w pozycjach 44 i 45, a w przypadku środków trwałych w pozycjach 42 i 43 deklaracji VAT, gdyż podatek należny jest rozliczany razem z cłem. Jedynym wyjątek w zakresie rozliczenia podatku należnego dotyczyłby tzw. uproszczonego importu towarów w rozumieniu art. 33a ustawy o VAT. W takim przypadku podatnik wykazać winien nabycie po stronie podatku należnego w pozycji 25 i 26.

Przykład:

Dostawa towarów jest dokonywana z terenu Szwajcarii na teren Polski. Do zaimportowania towarów dochodzi w Polsce a podmiotem odpowiedzialnym za przemieszczenie towarów, jak również za import towarów jest polski nabywca.

Po trzecie, w każdym innym przypadku dojdzie do dostawy, która powinna zostać rozliczona w Polsce. Gdyby dostawca był podmiotem zagranicznym, który nie zarejestrował się w Polsce jako podatnik VAT, polski nabywca powinien wykazać nabycie w pozycjach 32 i 33 (po stronie podatku należnego) oraz w przypadku posiadania prawa do odliczenia VAT w pozycjach 44 i 45, a w przypadku środków trwałych w pozycjach 42 i 43 deklaracji VAT.

Kolejne obowiązki, które mogą zaistnieć w przypadku transakcji łańcuchowych, to złożenie informacji podsumowującej, o której mowa w art. 100 ust. 1 ustawy o VAT. Niniejsza informacja, często zwana potocznie informacją VAT UE, będzie składana przez polskiego dostawcę, który powinien wykazać dokonane przemieszczenie jako wewnątrzspółnotową dostawę, jak również przez polskiego nabywcę w przypadku nabycia potraktowanego jako wewnątrzspółnotowe nabycie towarów.

W tym miejscu trzeba jednocześnie pamiętać, że w przypadku transakcji trójstronnych łańcuchowych dojdzie do ich opodatkowania, a tym samym do wykazania w deklaracji VAT oraz informacji podsumowującej w sposób odmienny niż w przedstawionych przypadkach tzw. zwykłych transakcji łańcuchowych. W przypadku gdyby polski podatnik był pierwszym dostawcą w tego typu dostawie wykaże taką transakcję jako wewnątrzspółnotową dostawę towarów, w sposób omówiony powyżej. Natomiast w przypadku gdy nabywca polski jest

ostatni w kolejności, będzie zobligowany do opodatkowania transakcji jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów według zasad ogólnych.

Rozliczenie uproszczonej transakcji trójstronnej przez drugiego w kolejności dostawcę najlepiej ilustruje interpretacja indywidualna Ministra Finansów z dnia 13 sierpnia 2013 r., zgodnie z którą „ w składanej deklaracji podatkowej wykazuje zakup towaru od podatnika pierwszego jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w poz. 33²², tj. podstawa opodatkowania, gdyż w procedurze uproszczonej nie wykazuje się z tego tytułu podatku (bez wartości podatku). Dostawę dokonaną na rzecz ostatniego w kolejności podatnika wykazuje w poz. 21²³, tj. dostawa towarów oraz świadczenie usług poza terytorium kraju (podkreślenie redakcji). Poza tym, w informacjach dodatkowych, Wnioskodawca winien zaznaczyć poz. 69²⁴ deklaracji, co wskazuje, że dokonał w danym okresie rozliczeniowym transakcji trójstronnej z zastosowaniem procedury uproszczonej. Wykazuje daną transakcję również w informacji podsumowującej: w części C – kwotę wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na rzecz trzeciego uczestnika transakcji, a w części D – kwotę wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru od pierwszego uczestnika transakcji. Dodatkowo podatnik winien zaznaczyć w kolumnie d odpowiednie pozycje (kwadraty) będące informacją, iż wykazane czynności dotyczą transakcji trójstronnej. (...)”²⁵

Podsumowanie

Z racji powszechności transakcji łańcuchowych w obrocie gospodarczym koniecznym jest znowelizowanie przepisów przez zarówno ustawodawcę polskiego oraz unijnego w zakresie określenia zasad opodatkowania dostaw dokonywanych w ramach transakcji łańcuchowych. Bowiem obecna wersja przepisów, wobec niejednoznaczności określania dostaw o charakterze ruchomym prowadzi do niepewności w zakresie zasad opodatkowania transakcji łańcuchowych. Kolejną kwestią, która powinna zostać znowelizowana w ramach prawa unijnego jest ustandaryzowanie zasad zwolnienia z zakresu rejestracji jako czynny podatnik VAT w kraju dostawy. W świetle aktualnych rozwiązań za każdym razem podmiot

²² obecnie pozycja 23 w deklaracji VAT-7

²³ obecnie pozycja 11 w deklaracji VAT-7

²⁴ obecnie pozycja 62 w deklaracji VAT-7

²⁵ interpretacja indywidualna Ministra Finansów z dnia 13 sierpnia 2013 r., nr PT8/033/241/828/ PSG/12/PK-1905/RD83875, zmieniająca interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 7 września 2011 r., nr IPPP3/443-753/11-4/KC

zagraniczny, która musi opodatkować dostawę poza swoim krajem powinien weryfikować, czy w państwie dostawy VAT za niego rozliczy nabywca, czy też on sam powinien opodatkować tego rodzaju dostawę.

Literatura:

1. E. Gniewek (red.), Kodeks cywilny. Komentarz, Warszawa, 2006.
2. P. Kapusta, Leksykon Incoterms 2010, Warszawa, 2015.
3. K. Lewandowski, P. Fałkowski, Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz, Warszawa, 2012.
4. W. Maruchin, VAT w prawie polskim i prawie wspólnotowym, Warszawa, 2009.
5. T. Michalik, VAT. Komentarz, Warszawa, 2015 r.
6. W. Popiołek (red.), Międzynarodowe prawo handlowe, System Prawa Handlowego, Tom 9, Warszawa, 2013.
7. A. Skrzypek, Faktyczny wpływ na warunki transakcji realizowanej za pomocą kart paliwowych wpływa na ich kwalifikację jako transakcje łańcuchowe, Monitor Podatkowy 2014 nr 10.
8. J. Wasilkowski, Zarys prawa rzeczowego, Warszawa, 1963.
9. A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, Prawo cywilne. Zarys części ogólnej, Warszawa 1996;
10. K. Zasiewska, VAT podstawowe zasady i ujęcie w rachunkowości, Warszawa, 2012.



EXPERT FACTORY