

Ważny jest przebieg

W przypadku transakcji łańcuchowych przepisy ustawy o podatku od towarów i usług w specyficzny sposób determinują miejsce świadczenia dla poszczególnych dostaw. Ustalenie miejsca opodatkowania jest natomiast determinowane tym, której z dostaw należy przypisać transport, a zatem która z transakcji jest tzw. dostawą ruchomą. Nowe zasady przypisania transportu do dostawy obowiązują od 1 kwietnia 2013 r. Istotne jest zatem zidentyfikowanie przesłanek decydujących o zakwalifikowaniu danej dostawy jako ruchomej.

Istota transakcji

Z transakcją łańcuchową mamy do czynienia, gdy ten sam towar jest przedmiotem kilku następujących po sobie dostaw, jednak transportowany jest raz, bezpośrednio od pierwszego dostawcy do ostatecznego odbiorcy. Aby móc mówić o transakcji łańcuchowej, muszą brać w niej udział co najmniej trzy podmioty, tj. dostawca, który sprzedaje towar na rzecz pośrednika, co najmniej jeden pośrednik, będący jednocześnie nabywcą i dostawcą towaru, oraz ostateczny odbiorca. Specyfika opodatkowania transakcji łańcuchowej polega na tym, że mimo braku faktycznego wydania towaru kolejno pomiędzy wszystkimi podmiotami biorącymi udział w transakcji, uznaje się, że każdy z tych podmiotów dokonał dostawy towarów (art. 7 ust. 8 ustawy o VAT), jednak tylko jedna z nich może być uznana za dostawę towarów transportowanych lub wysyłanych, zgodnie z art. 22 ust. 2 zdanie pierwsze ustawy o VAT (tzw. dostawa ruchoma).

Zatem tylko jedna dostawa może zostać uznana za eksport towarów bądź wewnątrzwspólnotową dostawę oraz korzystać z preferencyjnego opodatkowania. Ponadto wszystkie dostawy poprzedzające dostawę ruchomą uważa się za dokonane w miejscu rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów, a wszystkie dostawy następujące po dostawie ruchomej uważa się za dokonane w miejscu zakończenia transportu towarów.



ALEKSANDRA MIKLASZEWSKA

konsultant podatkowy
w Kancelarii KSP
Legal & Tax Advice
w Katowicach

Konieczna jest analiza

Aby przypisać transport do danej transakcji, konieczna jest analiza, w jakim stopniu wysyłka towaru wynika z dokonanej transakcji, tzn. czy sprzedaż lub nabycie towaru są dokonywane w celu jego wywozu. Kryteria w tym zakresie nie zostały uregulowane kompleksowo ani w Dyrektywie 2006/112/WE, ani w ustawie o VAT. Jedyną regulacją w tym zakresie jest art. 22 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT, którego brzmienie zmieniło się 1 kwietnia 2013 r. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli towar jest wysyłany lub transportowany przez nabywcę, który dokonuje również jego dostawy, przyjmuje się, że wysyłka lub transport są przyporządkowane dostawie dokonanej dla tego nabywcy, chyba że z warunków dostawy wynika, że wysyłkę lub transport towaru należy przyporządkować jego dostawie. Przepis ten zatem dotyczy wyłącznie sytuacji, gdy to któryś z pośredników jest odpowiedzialny za zorganizowanie i dokonanie transportu towaru. Nakazuje on każdorazową analizę „warunków dostawy”, jednak bez wskazania konkretnych kryteriów oceny.

Praktyka skarbówki

Mimo braku regulacji co do zasad przypisania dostawy ruchomej, gdy jego organizacją (zleceniem i opłaceniem) zajmuje się w całości pierwszy lub ostatni podmiot w łańcuchu, w tym zakresie wśród polskich organów podatkowych wykształciła się dość spójna praktyka. Jeśli pierwszy dostawca w łańcuchu jest odpowiedzialny w całości za przewóz towaru od siebie do ostatecznego nabywcy, to dokonywana przez niego dostawa na rzecz pierwszego pośrednika jest dostawą ruchomą, opodatkowaną w kraju rozpoczęcia wysyłki towarów. Z kolei w przypadku gdy to ostateczny nabywca sam zajmuje się odbiorem i przewozem towaru od pierwszego sprzedającego w łańcuchu do miejsca przeznaczenia, to transport zawsze będzie przypisany do dostawy dokonanej przez ostatniego pośrednika na rzecz ostatecznego nabywcy. Natomiast w przypadku gdy to jeden z pośredników jest odpowiedzialny za transport towa-

transakcji łańcuchowych

ru, przypisanie wysyłki do dokonywanej przez niego sprzedaży musi wynikać z warunków dostawy. Przez pojęcie „warunki dostawy” należy rozumieć całokształt okoliczności towarzyszących dostarczeniu towaru, przy czym dotychczas wypracowana praktyka organów podatkowych wskazuje na dwa podstawowe kryteria pozwalające na ocenę, w jakim stopniu wysyłka towaru powiązana jest z daną dostawą.

Organizacja transakcji

Podstawowe znaczenie ma przede wszystkim okoliczność, czy pośrednik organizuje (zleca i opłaca) całość przewozu towaru (tzn. od magazynu pierwszego dostawcy do siedziby ostatecznego odbiorcy), czy też inne podmioty biorące udział w transakcji również mają swój udział w organizowaniu tego transportu (np. pierwszy dostawca dostarcza towar w określone miejsce inne niż magazyn, z którego dopiero jest on odbierany przez podmiot środkowy, bądź też podmiot środkowy dowozi towar do określonego miejsca, z którego ostateczny nabywca go odbiera i sam przewozi do miejsca przeznaczenia). Jeżeli podmiot środkowy będzie odpowiedzialny w całości za zorganizowanie całego przewozu, a zaangażowanie poprzedniego dostawcy będzie ograniczone do minimum, będzie to przemawiało na rzecz przypisania transportu dokonywanej przez niego dostawie.

Ważne jest miejsce

Druga istotna okoliczność to miejsce, w którym następuje przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel pomiędzy kolejnymi podmiotami. Jeżeli prawo to przeszło na podmiot pośredniczący już w kraju pierwszego dostawcy, a na ostatecznego odbiorcę dopiero w kraju przeznaczenia towaru, to ta okoliczność przemawia na rzecz przypisania transportu do dostawy dokonywanej przez podmiot pośredniczący. Wątpliwości natomiast pojawią się, gdy prawo do rozporządzania towarami przeszło na ten podmiot w innym kraju niż kraj pierwszego dostawcy, ponieważ wskazuje to na zaangażowanie w przewóz towaru również poprzedzającego dostawcę. Należy zauważyć, że organy podatkowe często utożsamiają moment przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel z momentem wydania towaru wraz z przejściem ryzyka jego utraty lub uszkodzenia oraz związanych z nim korzyści i ciężarów¹. Postanowienia dotyczące momentu przejścia

Aby móc mówić o transakcji łańcuchowej, muszą brać w niej udział co najmniej trzy podmioty

ryzyka, korzyści i ciężarów związanych z towarem uregulowane są poprzez wybór znormalizowanych reguł dostawy (np. Incoterms) lub odpowiednie postanowienia umowy sprzedaży. Ponieważ prawo do rozporządzania towarami jak właściciel jest pojęciem o charakterze ekonomicznym, utożsamianym z faktycznym władztwem nad towarem, ustalenia umowne co do momentu przeniesienia tego prawa mogą zostać zakwestionowane przez organy podatkowe².

Okoliczności dostawy

W świetle powyższego należy stwierdzić, że posługiwanie się znormalizowanymi warunkami dostawy typu Incoterms ułatwia określenie przez podmioty biorące udział w transakcji łańcuchowej, która z dostaw jest dostawą ruchomą w przypadku organizowania wysyłki przez jednego z pośredników, w związku z czym warto zawnocześnie przemyśleć stosowne ustalenia w tym zakresie. Jednocześnie w przypadku organizacji transportu w całości przez pierwszy lub ostatni podmiot w łańcuchu utrwalona praktyka organów podatkowych pozwala na przyjęcie określonego sposobu kwalifikacji dostaw bez szczegółowego rozpatrywania każdorazowo okoliczności dostawy.

¹ Przykładowo interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 24 kwietnia 2014 r., nr IPTPP2/443-27/14-4/IR, interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 4 listopada 2013 r., nr IPTPP3/443-385a/13/AT.

² Zob. interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 26 lutego 2014 r., nr ILPP4/443-551/13-2/EWW.