

# Kto rozlicza VAT w transakcji łańcuchowej

## ROZLICZENIA

**Przy dostawach, w których bierze udział kilka podmiotów z różnych krajów, miejsce opodatkowania poszczególnych dostaw determinowane jest ustaleniem, która dostawa jest „ruchoma”, czyli której należy przyporządkować transport.**

Z dostawą łańcuchową mamy do czynienia, jeżeli w zdarzeniu gospodarczym występują co najmniej trzy podmioty i co najmniej dwie transakcje, a towar jest dostarczany (wydawany) bezpośrednio przez pierwszego dostawcę ostatniemu nabywcy. W takim przypadku występuje więc kilka dostaw, mimo że fizycznie do przemieszczenia towaru dochodzi tylko raz.

Przy dostawach łańcuchowych miejsce opodatkowania poszczególnych dostaw determinowane jest ustaleniem, która dostawa jest dostawą „ruchomą”, czyli której przyporządkujemy transport, a która jest dostawą „nieruchomą”, czyli taką, dla której miejsce dostawy zostanie przyporządkowane odpowiednio w kraju wysyłki lub w kraju zakończenia dostawy. Określenie miejsca opodatkowania nabiera znaczenia zwłaszcza w transakcjach międzynarodowych, gdyż dostawa ruchoma będzie uznana za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów/wewnątrzwspólnotowe nabycie albo za eksport/import.

Podstawowe zasady ustalania, która dostawa jest dostawą ruchomą, w razie organizowania transportu przez podmiot pośredniczący zawarte są w art. 22 ust. 2 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli towar jest wysyłany lub transportowany przez nabywcę, który dokonuje również jego dostawy, to przyjmuje się, że

wysyłka lub transport są przyporządkowane dostawie dla tego nabywcy, chyba że z warunków dostawy wynika, iż wysyłkę lub transport towaru należy przyporządkować jego dostawie.

Ustawodawca nie wskazuje, co należy rozumieć przez warunki dostawy. Biorąc pod uwagę orzecznictwo i interpretacje indywidualne organów podatkowych, przyjmuje się, że chodzi o wszelkie okoliczności pozwalające na ustalenie, która z dostaw spełnia przesłanki dostawy ruchomej, w szczególności o warunki (okoliczności), wedle których doszło do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem

jak właściciel. Należy także mieć na uwadze, który z podmiotów organizuje transport, tzn. który planuje i koordynuje poszczególne etapy wywozu towarów. Zasadne jest również posiłkowanie się warunkami INCOTERMS, które są stosowane do określenia momentu przejścia ryzyka, korzyści oraz ciężarów związanych z towarem.

## PRZYKŁAD

Izba Skarbowa w Warszawie w interpretacji z 8 października 2015 r. (IPPP3/4512-578/15-3/KT) rozpatrywała schemat transakcji sprzedaży, w którym występują cztery podmioty:

- Dostawca – polski podatnik
- A – spółka zarejestrowana na potrzeby VAT m.in. w Polsce,
- B – spółka zarejestrowana w Polsce, jak również w innych państwach członkowskich na potrzeby VAT,
- Nabywca – spółka z siedzibą na Litwie/Łotwie.

A jest odpowiedzialna za transport towarów.

Schemat przedstawia się następująco:

1. Dostawca sprzedaje towar na rzecz spółki A na warunkach Incoterms EXW (towar jest uznawany za dostarczony w chwili, gdy sprzedawca pozostawia go do dyspozycji kupującego w swoim magazynie).
2. A sprzedaje towar B na warunkach Incoterms CIP (przewóz i ubezpieczenie optacone, spółka A ponosi koszt transportu i ubezpieczenia do miejsca przeznaczenia towaru – Litwa/Łotwa).
3. B sprzedaje towar Nabywcy na warunkach Incoterms CIP.

Organ podatkowy uznał argumentację B, że dostawa ruchoma powinna być przyporządkowana dostawie dokonywanej przez A na rzecz B, a nie pierwszej dostawie wykonywanej na rzecz A, ponieważ:

- dostawa na rzecz A odbędzie się na warunkach EXW, które zakładają jedynie wydanie towaru przez Dostawcę na terytorium Polski, bez wskazania przeznaczenia towarów. Wszelka odpowiedzialność za towar przechodzi na A już w momencie odbioru towaru z magazynu dostawcy, a tym samym dostawę na rzecz A należy uznać za zrealizowaną już w momencie odbioru towaru przez A;
- A nie będzie informować Dostawcy o miejscu dostawy towarów, więc nie będzie on mógł

przypuszczać, że przeprowadza dostawę wewnątrzwspólnotową (A posłuży się polskim numerem VAT, wobec czego wyrazi wolę zakupu krajowego);

- A podaje również polski numer VAT w sprzedaży na rzecz B, więc tym samym ma zamiar potraktowania tej dostawy jako WDT, natomiast B poda A swój numer VAT UE z innego państwa członkowskiego;
- dostawa pomiędzy A i B oraz następnie pomiędzy B i Nabywcą odbędzie się na warunkach CIP, co oznacza, że A poniesie wszelkie koszty transportu towaru z Polski do Litwy/Łotwę.

Przykład ten obrazuje, jak okoliczności dostawy mają wpływ na ustalenie miejsca opodatkowania. Tym samym podmioty uczestniczące w łańcuchu dostaw powinny bardzo uważnie ustalać warunki dostawy, w tym organizację transportu, w celu ułatwienia rozliczeń VAT. Należy przy tym zwrócić uwagę, że organy podatkowe kwestionują możliwość umownego ustalenia, której dostawie będzie przyporządkowany transport (interpretacja Izby Skarbowej w Poznaniu z 26 lutego 2014 r., ILPP4/443-551/13-2/EWW). Ustalenie, która dostawa jest „ruchoma”, wymaga każdorazowego analizowania warunków transakcji. ©

—Elżbieta Stawarczyk jest konsultantką podatkową w Kancelarii KSP Legal & Tax Advice w Katowicach

**podstawa prawna:** ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług

[tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.]