

Kto rozliczy VAT w transakcji łańcuchowej

DOSTAWY | Gdy transakcja, w której bierze udział kilka podmiotów, jest związana z importem towarów, konsekwencje podatkowe mogą się zmieniać w zależności od tego, która z firm dokonuje odprawy celnej.

Opodatkowanie VAT transakcji łańcuchowych budzi wiele wątpliwości, w szczególności w zakresie prawidłowego określenia miejsca świadczenia. Dodatkowe komplikacje mogą pojawić się w przypadku, gdy dostawa łańcuchowa związana jest z importem towarów.

PRZYKŁAD

W dostawie biorą udział trzy podmioty: A, B i C. Podmiot A z siedzibą poza UE sprzedaje towar do B z siedzibą w Polsce. Następnie podmiot B sprzedaje towar podmiotowi C również z siedzibą na terenie Polski. Transport towaru ma miejsce bezpośrednio od podmiotu A spoza UE do ostatecznego odbiorcy C. Podmiot A jest odpowiedzialny na transport tego towaru. Jednocześnie, podmioty B i C uzgodniły, że podmiotem dokonującym w Polsce odprawy celnej przywiezionych towarów jest podmiot C. Jest to dopuszczalne w świetle regulacji celnych. W konsekwencji, podmiot C będzie również zobowiązany do rozliczenia w Polsce VAT z tytułu importu.

W przedstawionej sytuacji należy zatem zastanowić się, jakie skutki w VAT wynikną w związku z przeprowadzeniem transakcji.

W przedstawionym stanie faktycznym mamy do czynienia

z tzw. transakcją łańcuchową.

Ruchoma i nieruchoma

W transakcji łańcuchowej występują co najmniej trzy podmioty i co najmniej dwie transakcje, natomiast towar jest dostarczany (wydawany) bezpośrednio przez pierwszego dostawcę ostatniemu nabywcy. Na gruncie prawnym występuje więc kilka dostaw, mimo że fizycznie do przemieszczenia towaru dochodzi tylko jeden raz. W przypadku dostaw łańcuchowych miejsce opodatkowania, a zatem i zasady opodatkowania, determinowane są ustaleniem, która dostawa jest dostawą „ruchomą”, czyli której dostawie przyporządkujemy dokonanie transportu, a która z dostaw jest dostawą „nieruchomą”, czyli dostawą, dla której miejsce dostawy zostanie przyporządkowane odpowiednio w kraju wysyłki lub w kraju zakończenia dostawy.

Co mówią przepisy...

Podstawowe zasady ustalania, która dostawa jest dostawą ruchomą w razie dokonywania transportu przez podmiot pośredniczący, zawarte są w art. 22 ust. 2 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli

li towar jest wysyłany lub transportowany przez nabywcę, który dokonuje również jego dostawy, to 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. Natomiast dostawę towarów, która:

- poprzedza wysyłkę lub transport towarów, uznaje się za dokonaną w miejscu rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów;
- następuje po wysyłce lub transporcie towarów, uznaje się za dokonaną w miejscu zakończenia wysyłki lub transportu towarów.

...i co z nich wynika

Jak wynika ze stanu faktycznego przedstawionego w przykładzie, to podmiot A, który jest pierwszym podmiotem w dostawie łańcuchowej, będzie organizatorem transportu. W konsekwencji, mając na uwadze ww. art. 22 ust. 2 ustawy o VAT, dostawa ruchoma wystąpi pomiędzy podmiotem A i B. Tym samym sprzedaż towarów przez B na rzecz C będzie dostawą krajową, co do zasady, opodatkowaną w Polsce.

Niemniej jednak, w przedmiotowym przypadku mamy

do czynienia z importem towarów z państwa trzeciego. Z tytułu importu towarów obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 9 ustawy o VAT, tj. z chwilą powstania długu celnego. W związku z importem towarów podatnikiem będzie jednak podmiot C, jako podmiot zobowiązany do uiszczenia cła. Natomiast sprzedaż towarów na rzecz C będzie miała miejsce przed odprawą celną, a w konsekwencji przed dokonaniem importu.

Uwaga na zasadę neutralności

Literalnie czytając przepisy należałoby dojść do wniosku, że skoro podmiot B dokonuje na rzecz podmiotu C dostawy krajowej, to dostawa ta powinna zostać opodatkowana VAT jak dostawa krajowa, czyli stawką podstawową. W takim przypadku jednak doszłoby do podwójnego opodatkowania: raz z tytułu importu, a drugi raz z tytułu dostawy krajowej. W konsekwencji została naruszona zasada neutralności VAT i nastąpiłoby podwójne opodatkowanie.

Zdaniem sądu

Na problem ten zwrócił uwagę **WSA w Poznaniu w wyro-**

•ZDANIEM AUTORKI

Elżbieta Lis

radca prawny, doradca podatkowy, partner w Kancelarii KSP Legal & Tax Advice



Jak nie narazić się fiskusowi

Tym samym należy uznać, że w stanie faktycznym opisanym w przykładzie sprzedaż towarów przez A na rzecz B będzie czynnością nieopodatkowaną, chociaż nastąpi na terytorium Polski. Pomimo więc, że teoretycznie będziemy mieć do czynienia z dostawą krajową, to transakcja nie będzie podlegała opodatkowaniu VAT. Innymi słowy sprzedaż pomiędzy A i B będzie poza VAT. Należy jednak pamiętać, że przedstawiony sposób rozliczeń nie wynika wprost z przepisów o VAT, lecz z zasad ogólnych dotyczących zakazu podwójnego opodatkowania. Nie można zatem wykluczyć, że organ podatkowy, badając podobną transakcję, przyjmie odmienne stanowisko i zakwestionuje brak opodatkowania przez podmiot A takiej transakcji. Tym samym, w celu uniknięcia ryzyka, można rozważyć przyjęcie na siebie – jako podmiot B – roli importera. W takim przypadku dostawa ruchoma zostanie powiązana z dokonaniem importu i tym samym podmiot B będzie podmiotem zobowiązanym do rozliczenia VAT od importu. Natomiast sprzedaż towarów na rzecz C będzie dostawą krajową opodatkowaną VAT. ■

ku z 12 listopada 2013 r. (I SA/Po 338/13). Sprawa dotyczyła spółki, która zamierzała pośredniczyć w zakupach celulozy z Rosji do Polski jako drugi podmiot w kolejności (dalej: spółka B). W transakcji również brały udział trzy podmioty: ■ spółka A – sprzedawca celulozy: spółka z siedzibą na

Cyprze lub spółka z siedzibą w Szwajcarii, spółka B, która nabywa celulozę od spółki A, ■ spółka C – z siedzibą w Polsce: importer celulozy, nabywa celulozę od spółki B. Zgodnie z warunkami CIF według Incoterms 2010 – sprzedający (spółka A) był zobowiązany do wysyłki towa-

owej

rów. Transport był realizowany przez spedytora drogą morską lub kolejową z terytorium Rosji. Koszty transportu pokrywała spółka A.

WSA potwierdził, że w takiej sytuacji dostawą ruchomą będzie dostawa pomiędzy spółką A a spółką B, natomiast dostawa spółki B na rzecz spółki C będzie nieruchomością. Zdaniem sądu nie oznacza to jednak, że dostawa nieruchomości powinna zostać opodatkowana. Sąd zwrócił bowiem uwagę, że podatek od towarów i usług jest podatkiem konsumpcyjnym, a co fundamentalne dla prowadzących działalność gospodarczą – jest podatkiem neutralnym. W przedmiotowej sprawie importerem jest spółka C. Fakt ten ma istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, gdyż powstanie obowiązku podatkowego z tytułu importu towarów jest powiązane z powstaniem obowiązku zapłaty cła lub faktem zaistnienia określonych procedur celnych.

W tym miejscu należy wskazać, że zgodnie z art. 19a ust. 9 ustawy o VAT, obowiązek podatkowy w imporcie towarów powstaje z chwilą powstania długu celnego. Z kolei zgodnie z art. 77 Unijnego Kodeksu Celnego, dług celny powstaje m.in. w wyniku dopuszczenia do obrotu towaru nieunijnego podlegającego należnościom celnym przywzowowym. Natomiast podatnikami podatku od towarów i usług z tytułu importu są, w myśl art. 17 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, między innymi osoby prawne, na

PRAWO

Prawo na rp.pl

Więcej aktualności, opinii, orzecznictwa



Dziennikarstwo z lepszej strony 

których ciąży obowiązek uiszczenia cła. Mając zatem na względzie ww. regulacje prawne, w ocenie sądu, należało uznać, że „sprzedaż towaru przez spółkę B na rzecz spółki C będzie czynnością nieopodatkowaną, gdyż zgodnie z treścią art. 19 u.p.t.u. [obecnie art. 19a – przyp. aut.] i art. 201 Wspólnotowego Kodeksu Celnego [obecnie art. 77 Unijnego Kodeksu Celnego – przyp. aut.] nie powstanie w stosunku do niej obowiązek podatkowy. Zaakcentować bowiem należy, że w momencie sprzedaży, tj. przed dokonaniem importu i dopuszczeniem do obrotu jako towar wspólnotowy podlegający konsumpcji, towar w żaden sposób nie zostanie wprowadzony do konsumpcji na ob-

szarze Wspólnoty. Tymczasem, funkcjonujący na terytorium Wspólnoty wspólny system podatku od wartości dodanej polega na stosowaniu powszechnego, proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnego od liczby transakcji podatku obciążającego konsumpcję, tzn. obciąża ostatecznego odbiorcę konsumenta.”

Takie stanowisko potwierdziła również Izba Skarbowa w Poznaniu w wydanej na skutek wyroku interpretacji z 8 kwietnia 2014 r. (ILPP4/443-383/12/14-S/EWW). ©

—Elżbieta Lis

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

(tekst jedn. Dz. U z 2016 r., poz. 710 ze zm.)