



www.gofin.pl

PORADNIK VAT

nr 13 (373)

Dwutygodnik

ISSN 1429-3978

10.07.2014 r.

Dodatek nr

9

TRANSAKCJE WIELOSTRONNE W OBROcie Z ZAGRANICĄ

I. TRANSAKCJE TRÓJSTRONNE	str. 2
1. Charakterystyka transakcji trójstronnych	str. 2
2. Mechanizm opodatkowania transakcji trójstronnej – zasady ogólne	str. 2
3. Zastosowanie procedury uproszczonej	str. 3
4. Ewidencjonowanie i dokumentowanie	str. 4
4.1. Pierwszy uczestnik obrotu	str. 4
4.2. Pośrednik – drugi uczestnik transakcji	str. 5
4.3. Ostatni podmiot w procedurze uproszczonej	str. 7
5. Transakcje trójstronne w pytaniach Czytelników	str. 8
II. DOSTAWA TOWARÓW W TRANSAKCJACH ŁAŃCUCHOWYCH	str. 11
1. Przykłady transakcji łańcuchowych	str. 17
2. Mechanizm oszustw podatkowych wykorzystujących transakcje łańcuchowe	str. 22
III. SZCZEGÓLNE FORMY TRANSAKCJI WIELOSTRONNYCH	str. 26
1. Pośrednictwo w obrocie nieruchomościami i zakwaterowaniu w sektorze hotelarskim	str. 27
2. Usługi pośrednictwa w dostawie towarów	str. 28
3. Usługi turystyczne	str. 33

I. TRANSAKCJE TRÓJSTRONNE

1. Charakterystyka transakcji trójstronnych

Termin „wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna” pojawia się wśród przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.), zwanej dalej ustawą o VAT dla określenia transakcji spełniającej łącznie poniższe warunki, które dotyczą nie tylko statusu podatkowego jej uczestników, ale również sposobu dokonania samej dostawy:

- w transakcji uczestniczy trzech różnych podatników VAT,
- każdy z podatników zarejestrowany jest w innym kraju członkowskim,
- wszyscy uczestnicy zarejestrowani są na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych,
- przyjmuje się, że dostawa towaru jest dokonana między pierwszym i drugim podatnikiem oraz drugim i ostatnim,
- dostawa dotyczy tego samego towaru,
- w wyniku dokonanej transakcji towar jest wydawany przez pierwszego uczestnika bezpośrednio ostatniemu w kolejności podatnikowi,
- towar jest wysyłany lub transportowany przez pierwszego lub drugiego w kolejności podatnika lub na ich rzecz,
- transport towaru odbywa się z terytorium jednego państwa członkowskiego UE na terytorium innego państwa Wspólnoty.

W praktyce z transakcją trójstronną mamy więc do czynienia wtedy, gdy sprzedaż towaru odbywa się pomiędzy trzema różnymi podmiotami, natomiast fizycznie towar przekazywany jest wyłącznie pomiędzy pierwszym i ostatnim z podmiotów uczestniczących w transakcji. Każdy z podmiotów uczestniczących w łańcuchu dostaw musi być zidentyfikowany na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych w jednym z państw Wspólnoty. Uregulowania dotyczące tego typu czynności zawarte są w art. 135–138 ustawy o VAT.

2. Mechanizm opodatkowania transakcji trójstronnej – zasady ogólne

Zastosowanie ogólnych zasad opodatkowania transakcji pomiędzy dwoma podmiotami z dwóch różnych krajów członkowskich UE, które opierają się na założeniu, iż miejscem opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu, wywołałoby uciążliwe obowiązki o charakterze formalnym dla drugiego w kolejności uczestnika obrotu.

Przykład

Francuska firma zamówiła w Polsce produkty zbożowe produkowane przez niemiecką firmę. Polski przedsiębiorca zakupił w Niemczech towar, a następnie odsprzedał go podatnikowi francuskiemu, przy czym towar wysłany został bezpośrednio z Niemiec do Francji. Uczestnicy transakcji są podatnikami podatku VAT i każdy z nich zarejestrowany jest dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych w swoim kraju.

Dostawa towarów opisana w przykładzie dokonana przez niemiecką firmę dla polskiego nabywcy jest po stronie podmiotu niemieckiego wewnątrzwspólnotową dostawą opodatkowaną stawką 0% (przy zachowaniu określonych przepisami warunków), natomiast dla podmiotu polskiego jest to wewnątrzwspólnotowe nabycie. Nie ma przy tym znaczenia, że towa-

ry nie zostały przewiezione do Polski tylko do Francji. Z definicji wewnątrzwspólnotowego nabycia zawartej w art. 9 ust. 1 ustawy wynika, iż towary w wyniku dokonanej dostawy mają być wysłane lub przetransportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz.

Dla polskiego podatnika nabycie towarów ma z pewnością charakter transakcji wewnątrzwspólnotowej. Problem polega jednak na tym, że miejsce świadczenia wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów określone zgodnie z art. 25 ust. 1 ustawy, znajduje się na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu. Zatem wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów dokonane przez polskiego przedsiębiorcę powinno zostać opodatkowane we Francji. Oznaczałoby to konieczność zarejestrowania się polskiego podatnika dla potrzeb podatku VAT we Francji. Zwrócić należy przy tym uwagę na fakt, iż dalsza sprzedaż towaru dokonana przez polską firmę na rzecz francuskiego nabywcy byłaby traktowana nie jak wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, lecz sprzedaż krajowa opodatkowana we Francji. Wynika to z tego, że polska firma zmuszona byłaby do rejestracji na potrzeby VAT we Francji, czyli w państwie dokonania dostawy. Transakcja ta opodatkowana byłaby stawką obowiązującą w tym państwie.

Dodatkowo, jeśli polska firma posłuży się polskim numerem VAT UE, wówczas będzie zobowiązana również do wykazania WNT w Polsce (art. 25 ust. 2 ustawy), chyba że udowodni, że WNT zostało opodatkowane na terytorium Francji.

Aby uprościć rozliczenie podatku VAT przez drugiego uczestnika transakcji trójstronnej, wprowadzona została uproszczona metoda rozliczania transakcji trójstronnych.

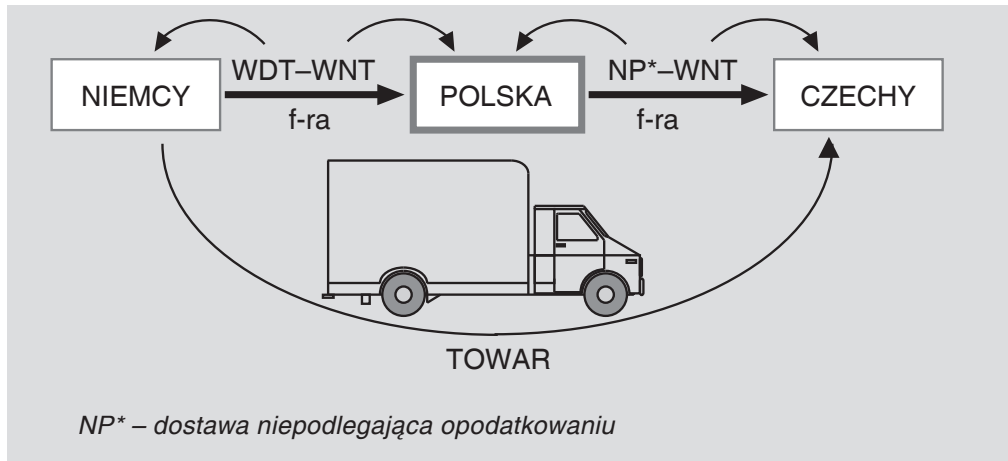
3. Zastosowanie procedury uproszczonej

Metoda uproszczona rozliczania transakcji trójstronnych ma odciążyć drugiego w kolejności podatnika z licznych obowiązków o charakterze formalnym. **Uproszczenie rozliczeń polega na tym, że dostawa krajowa od drugiego w kolejności podatnika do ostatniego, podlega mechanizmowi samoobliczenia podatku przez nabywcę, który traktuje ją jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów.** Ostatni w kolejności podmiot przejmuje więc obowiązek rozliczenia podatku VAT od drugiego podmiotu, który nie musi rejestrować się na potrzeby podatku VAT w kraju ostatecznego nabywcy, ani opodatkowywać tam nabycia i dostawy towarów. Zastosowanie tej procedury pozwala uznać, że doszło do opodatkowania WNT w państwie zakończenia wysyłki towarów, co zwalnia drugiego uczestnika transakcji z obowiązku opodatkowania WNT w państwie, które nadało mu numer VAT UE (art. 25 ust. 2 pkt 2 ustawy).

Przykład

Polska firma kupiła towary od niemieckiego producenta a następnie sprzedała je czeskiemu nabywcy. Towary zostały przetransportowane bezpośrednio z Niemiec do Czech na zlecenie polskiej firmy.

Niemiecki podatnik rozliczy WDT na rzecz polskiego nabywcy. Po stronie polskiego podatnika zakup od niemieckiej firmy uznawany jest za WNT, choć faktycznie podmiot ten nie rozlicza podatku z tytułu WNT. Dostawa na rzecz czeskiej firmy nie podlega opodatkowaniu w Polsce – jest to dostawa krajowa podlegająca mechanizmowi samoobliczenia podatku przez czeskiego nabywcę, który traktuje ją jako WNT. Ostatni w kolejności – czeski nabywca przejmuje więc obowiązek rozliczenia podatku VAT od drugiego podmiotu – polskiego.



Do zastosowania takiego uproszczenia muszą być spełnione warunki określone w art. 135 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT, czyli:

- dostawa na rzecz ostatniego w kolejności podatnika VAT musi być bezpośrednio poprzedzona wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów u drugiego w kolejności podatnika VAT,
- drugi w kolejności podatnik VAT dokonujący dostawy na rzecz ostatniego w kolejności podatnika VAT nie może posiadać siedziby działalności gospodarczej w państwie członkowskim, w którym kończy się transport lub wysyłka,
- drugi w kolejności podatnik VAT stosuje wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika VAT ten sam numer identyfikacyjny na potrzeby VAT, który został mu przyznany przez państwo członkowskie inne niż to, w którym zaczyna się lub kończy transport lub wysyłka,
- ostatni w kolejności podatnik VAT stosuje numer identyfikacyjny na potrzeby VAT państwa członkowskiego, w którym kończy się transport lub wysyłka,
- ostatni w kolejności podatnik VAT został wskazany przez drugiego w kolejności podatnika VAT jako obowiązany do rozliczenia podatku VAT od dostawy towarów realizowanej w ramach procedury uproszczonej.

Dodatkowym warunkiem stosowania procedury uproszczonej jest prawidłowe udokumentowanie takiej transakcji oraz sporządzenie informacji podsumowującej i deklaracji VAT.

4. Ewidencjonowanie i dokumentowanie

4.1. Pierwszy uczestnik obrotu

W sytuacji, gdy polski podmiot jest pierwszym uczestnikiem transakcji trójstronnej, wówczas dokumentuje dostawę wewnątrzwspólnotową (WDT) na rzecz drugiego podmiotu.

Ustawodawca nie nałożył na pierwszego uczestnika obrotu obowiązku składania odrębnych zawiadomień i informacji. W tym przypadku mamy zatem do czynienia z klasyczną dostawą wewnątrzwspólnotową.

Podatnik musi zatem wystawić fakturę na rzecz drugiego podmiotu, w której wykaże wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Dostawa tego typu opodatkowana jest stawką 0%, jeśli spełnione zostaną warunki określone w art. 42 ustawy.

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów ujmowana jest w deklaracji VAT w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Ostatnim obowiązkiem pierwszego uczestnika transakcji jest złożenie informacji podsumowującej (art. 100 ustawy o VAT), w której wykaże dostawę wewnątrzwspólnotową na rzecz drugiego w kolejności podmiotu.

Należy pamiętać, że pierwszy uczestnik tej transakcji nie zaznacza w informacji podsumowującej, że dana transakcja (WDT) dokonywana jest w ramach transakcji trójstronnej.

4.2. Pośrednik – drugi uczestnik transakcji

W myśl art. 136 ust. 1 ustawy o VAT, w przypadku gdy w procedurze uproszczonej drugim w kolejności podatnikiem jest polski podatnik, uznaje się, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów zostało u niego opodatkowane (mimo, że w rzeczywistości podmiot ten nie rozlicza podatku z tytułu WNT), jeżeli wystawi on ostatniemu w kolejności podatnikowi VAT fakturę zawierającą, oprócz danych wymienionych w art. 106e, następujące informacje:

- 1) 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”;
- 2) stwierdzenie, że podatek z tytułu dokonanej dostawy zostanie rozliczony przez ostatniego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej;
- 3) numer VAT UE, który jest stosowany przez niego wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej;
- 4) numer identyfikacyjny stosowany na potrzeby podatku od wartości dodanej ostatniego w kolejności podatnika.

<i>Data i miejsce wystawienia faktury: Warszawa, 14 czerwca 2014 r.</i> <i>Data zakończenia dostawy towarów: 24 czerwca 2014 r.</i> FAKTURA nr 100/06/14 <i>VAT: Faktura WE uproszczona na mocy artykułu 141 dyrektywy 2006/112/WE</i>						
Sprzedawca: Alba sp. z o.o. ul. Zielona 1/2 00-120 Warszawa NIP PL 9999999999				Nabywca: MNO Svatopluka Čecha 128 110 00 Praha 1 NIP CZ 25999253		
Lp.	Nazwa towaru	Jednostka miary	Ilość	Cena jednostkowa	Stawka podatku	Wartość
1.	Automaty do wszywania etykiet	szt.	20	2.500 zł	Nie podlega opodatkowaniu	50.000 zł
Razem				2.500 zł		50.000 zł
<i>Podatek z tytułu dokonanej dostawy zostanie rozliczony przez spółkę MNO, NIP CZ 25999253 – ostatniego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej.</i>						

Podatnik jest ponadto obowiązany, oprócz podstawowych danych określonych w art. 109 ust. 3, podać w prowadzonej ewidencji również ustalone wynagrodzenie za dostawy w ramach procedury uproszczonej oraz nazwę i adres ostatniego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej (osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej, obowiązanej do rozliczenia VAT z tytułu tej transakcji). Stosownie natomiast do art. 138 ust. 5 ustawy, musi wykazać dane o dokonanych transakcjach odpowiednio w deklaracji podatkowej oraz informacjach podsumowujących.

Obowiązek ewidencyjny, o którym mowa nie dotyczy sytuacji, gdy drugim w kolejności jest podatnik VAT, wykorzystujący przy wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej numer identyfikacyjny dla potrzeb podatku od wartości dodanej przyznany mu przez inny kraj aniżeli Polska, jeżeli transport lub wysyłka kończy się na terytorium Polski.

Zgodnie z objaśnieniami do deklaracji VAT-7, VAT-7K i VAT-7D stanowiącymi załącznik nr 4 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 marca 2013 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 394), w składanej deklaracji VAT, **podatnik wykazuje odpowiednio dane o wewnątrzwspólnotowym nabyciu towaru (bez podatku od wartości dodanej) od pierwszego w kolejności podatnika (w pozycji 23 w części „C”)**.

Jednocześnie podatnik zaznacza kwadrat w pozycji 59 w części „F” deklaracji VAT-7 lub VAT-7K, a w deklaracji VAT-7D kwadrat 65, będący informacją o wykonywaniu w danym okresie transakcji trójstronnej.

Zdaniem redakcji, drugi uczestnik transakcji powinien w deklaracji dla potrzeb podatku VAT wykazać również dostawę towarów na rzecz ostatniego w kolejności podatnika, która nie podlega opodatkowaniu VAT (jest opodatkowana w państwie zakończenia transportu) w części „C” w pozycji 11.

Z broszury informacyjnej zamieszczonej na stronie internetowej Ministerstwa Finansów na temat transakcji łańcuchowych i trójstronnych (www.finanse.mf.gov.pl) wynika jednak (o czym pisaliśmy już wcześniej na łamach naszego czasopisma), że dostawa towarów dla ostatniego uczestnika transakcji nie powinna być wykazywana w deklaracji podatkowej, gdyż nie podlega ona opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (jest wykonywana w państwie zakończenia wysyłki lub transportu), ale powinna pojawić się w informacji podsumowującej. Ministerstwo podkreśliło, iż wykazanie dostawy towarów na rzecz ostatniego w kolejności podatnika w części dotyczącej wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów nie oznacza, że mamy do czynienia u drugiego w kolejności podatnika z WDT. Jest to dostawa towarów, której miejscem świadczenia jest państwo członkowskie zakończenia wysyłki i transportu.

Naszym jednak zdaniem, co również wielokrotnie podkreślały organy podatkowe w interpretacjach indywidualnych – informacje podsumowujące nie powinny być sporządzane w oderwaniu od deklaracji podatkowej. Zatem sytuacja, w której dostawa nie jest ujmowana w deklaracji, ale zostaje wykazana w informacji podsumowującej, może budzić uzasadnione zastrzeżenia.

Najważniejsze – naszym zdaniem – byłoby wykorzystanie do tego celu poz. 11 deklaracji VAT-7, VAT-7D lub VAT-7K, która przeznaczona jest do wykazywania dostawy towarów oraz świadczenia usług poza terytorium kraju, w stosunku do których przysługuje podatnikowi prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, o którym mowa w art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy, lub prawo do zwrotu kwoty podatku naliczonego, o którym mowa w art. 87 ust. 5. W pozycji tej nie uwzględnia się wartości dostaw towarów i świadczonych usług dokonywanych w ramach działalności gospodarczej zarejestrowanej poza terytorium kraju.

W przypadku transakcji trójstronnej, informacja podsumowująca powinna dodatkowo zawierać adnotację, że nabycie i dostawa zostały dokonane w ramach wewnątrzwspólnotowych transakcji trójstronnych (art. 100 ust. 9 ustawy).

Zatem w składanej informacji podsumowującej podatnik wykazuje dane o wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów od pierwszego uczestnika obrotu oraz wewnątrzwspólnotowej dostawie na rzecz ostatecznego nabywcy, zaznaczając, iż są to transakcje trójstronne.

Stanowisko Ministerstwa Finansów w sprawie deklarowania dostawy towarów dla ostatecznego uczestnika transakcji trójstronnej uległo jednak zmianie. W interpretacji indywidualnej wydanej przez **Ministra Finansów w dniu 13 sierpnia 2013 r., nr PT8/033/241/828/PSG/12/PK-1905/RD83875** zmieniającej interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 7 września 2011 r., nr IPPP3/443-753/11-4/KC możemy przeczytać, że:

„(...) Podatnik podatku od towarów i usług, który jest drugim w kolejności podatnikiem w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej, rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną:

1. Wystawia na ostatecznego w kolejności podatnika fakturę VAT, o której mowa w art. 136 ustawy. Przerzucenie obowiązku rozliczenia podatku na nabywcę jest warunkiem a jednocześnie skutkiem zastosowania procedury uproszczonej przez Wnioskodawcę.

2. W prowadzonej ewidencji, oprócz danych określonych w art. 109 ust. 3 ustawy, wykazuje ustalone wynagrodzenie za dostawę w ramach procedury uproszczonej oraz nazwę i adres ostatecznego w kolejności podatnika obowiązującego do rozliczenia podatku VAT z tytułu danej transakcji.

3. W składanej deklaracji podatkowej wykazuje zakup towaru od podatnika pierwszego jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w poz. 33, tj. podstawa opodatkowania, gdyż w procedurze uproszczonej nie wykazuje się z tego tytułu podatku (bez wartości podatku). Dostawę dokonaną na rzecz ostatecznego w kolejności podatnika wykazuje w poz. 21, tj. dostawa towarów oraz świadczenie usług poza terytorium kraju (podkreślenie redakcji). Poza tym, w informacjach dodatkowych, Wnioskodawca winien zaznaczyć poz. 69 deklaracji, co wskazuje, że dokonał w danym okresie rozliczeniowym transakcji trójstronnej z zastosowaniem procedury uproszczonej.

4. 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. (...)”

Minister Finansów podkreślił, iż wykazanie dostawy towarów na rzecz ostatecznego w kolejności podatnika w informacji podsumowującej, w części dotyczącej wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów nie oznacza, iż dostawa ta stanowi WDT. Jest to dostawa towarów, której miejscem świadczenia jest państwo członkowskie zakończenia wysyłki i transportu, która może być weryfikowana z użyciem systemu VIES.

4.3. Ostatni podmiot w procedurze uproszczonej

Jeżeli mamy do czynienia z transakcją trójstronną, to ostatni uczestnik obrotu dokonuje nabycia towarów od drugiego uczestnika, z tym że towar przywożony jest bezpośrednio z kraju, w którym znajduje się pierwszy uczestnik transakcji. Ponieważ transakcja dokonywana jest pomiędzy podatnikami z różnych krajów Wspólnoty i towar przekracza granice tych krajów mogłoby się wydawać, że jest to typowe wewnątrzwspólnotowe nabycie towa-

rów. Rzecz w tym, że – ze względu na fakt, że ostatni etap transakcji ma miejsce na terytorium państwa innego niż państwo, w którym siedzibę ma drugi w kolejności uczestnik obrotu – transakcja ta musiałaby być opodatkowana jako transakcja krajowa. Wiązałoby się to z obowiązkami rejestracyjnymi i rozliczeniowymi po stronie drugiego uczestnika obrotu na terytorium państwa, w którym dostawa miałaby miejsce (państwa, którego numerem posługuje się trzeci uczestnik transakcji).

Uproszczona procedura pozwala na rozliczenie wewnątrzwspólnotowego nabycia przez trzeciego uczestnika obrotu (ostatecznego nabywcę).

Trzeci w kolejności podmiot uczestniczący w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej objętej procedurą uproszczoną ma obowiązek:

- rozliczyć w składanej deklaracji podatkowej podatek z tytułu dostawy, która stanowi u niego wewnątrzwspólnotowe nabycie, na zasadzie samoobliczenia,
- ująć w prowadzonej ewidencji oprócz danych wymienionych w art. 109 ust. 3 ustawy, obrót (bez kwoty podatku) z tytułu dokonanej na jego rzecz dostawy oraz kwotę podatku przypadającą na tę dostawę, a także nazwę i adres drugiego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej,
- sporządzić informację podsumowującą o wewnątrzwspólnotowym nabyciu.

5. Transakcje trójstronne w pytaniach Czytelników



Czy jako drugi z kolei uczestnik obrotu, w przypadku zastosowania uproszczonej procedury w wewnątrzwspólnotowych transakcjach trójstronnych, jestem zobowiązany do wykazywania ich w informacji podsumowującej?

Informacje podsumowujące stanowią rodzaj deklaracji dla podatku od towarów i usług z tytułu dokonywanych transakcji wewnątrzwspólnotowych. Transakcja trójstronna jest szczególnym przypadkiem łańcucha dostaw, w którym uczestniczą podatnicy ze Wspólnoty, co oznacza, że transakcje te muszą znaleźć się w informacji podsumowującej. Ze względu jednak na ich specyfikę, należy pamiętać o umieszczeniu dodatkowych informacji w formularzu.

Zgodnie z art. 138 ust. 5 ustawy o VAT, drugi z kolei uczestnik obrotu w procedurze uproszczonej jest obowiązany wykazać dane o dokonanych transakcjach zarówno w deklaracji podatkowej, jak i w informacji podsumowującej.

Informacja podsumowująca powinna zawierać w szczególności następujące dane:

- nazwę lub imię i nazwisko podatnika VAT, jego numer identyfikacji podatkowej podany w potwierdzeniu VAT-5UE wydanym przez naczelnika urzędu skarbowego,
- właściwy i ważny numer identyfikacyjny kontrahenta nadany mu w państwie członkowskim, z którego dokonywane jest wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, lub do którego jest dokonywana wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów,
- kod kraju, z którego jest dokonywane wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, lub do którego jest dokonywana wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów,
- łączną wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, oraz łączną wartość wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów – w odniesieniu do poszczególnych kontrahentów,
- **w przypadku wewnątrzwspólnotowych transakcji trójstronnych rozliczanych w systemie uproszczonym, o którym mowa w art. 135, informacja podsumowująca powinna dodatkowo zawierać adnotację, że nabycie i dostawa zostały do-**

konane w ramach tej procedury (adnotacja ta polega na skreśleniu odpowiedniego kwadratu w każdym z wierszy informacji podsumowującej); zasada ta dotyczy drugiego w kolejności uczestnika obrotu.

? *Kupujemy towary od niemieckiego dostawcy, który kupił je w Polsce (od polskiego podatnika). Czy w takim przypadku możemy zastosować uproszczoną metodę rozliczania transakcji trójstronnej?*

Transakcja trójstronna, która może być rozliczana na zasadach uproszczonych określonych w art. 135–138 ustawy o VAT, charakteryzuje się tym, że jej uczestnikami są trzy podmioty zarejestrowane w trzech różnych państwach członkowskich. Z opisanej sytuacji wynika, że dwóch z kontrahentów biorących udział w transakcji jest zarejestrowanych w tym samym państwie (w Polsce). Wyklucza to zakwalifikowanie tych czynności do transakcji trójstronnych.

Nie oznacza to jednak, że nie mamy tu do czynienia z transakcją łańcuchową. Jeżeli dostawa towarów pomiędzy kilkoma podatnikami dotyczy tego samego towaru, który transportowany jest bezpośrednio od pierwszego do ostatniego uczestnika obrotu, to należy zastosować do niej zasady opodatkowania transakcji łańcuchowej.

Skoro polski dostawca sprzedaje towar niemieckiemu odbiorcy, ale transport towaru odbywa się wyłącznie na terytorium Polski (gdyż towar dostarczany jest polskiemu ostatecznemu nabywcy), to jest to dostawa krajowa. Druga dostawa, pomiędzy niemieckim podatnikiem a polskim ostatecznym nabywcą, jest dostawą następującą po transporcie, a więc opodatkowaną w miejscu, gdzie znajdują się towary w momencie dostawy, czyli w Polsce. Przyjmując, że niemiecki dostawca nie jest zarejestrowany w Polsce dla potrzeb podatku VAT, rozliczenia podatku na zasadzie samoobliczenia dokona polski nabywca (art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy). Dalsza sprzedaż na rzecz polskich konsumentów opodatkowana będzie jako dostawa krajowa.

Jeśli jednak towar nie byłby transportowany bezpośrednio do ostatniego uczestnika obrotu, lecz transportowany kolejno do odbiorców, należałoby zastosować inne zasady opodatkowania. Dostawa towarów transportowanych do Niemiec stanowiłaby wewnątrzwspólnotową dostawę towarów dla polskiego sprzedawcy. Kolejna dostawa pomiędzy niemieckim przedsiębiorcą, a polskim nabywcą, byłaby odpowiednio wewnątrzwspólnotową dostawą (dla niemieckiego dostawcy) i wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów (dla polskiego nabywcy).

? *Podpisaliśmy umowę, w ramach której dokonujemy zakupu towarów od firmy z Hiszpanii, a następnie sprzedajemy je podatnikowi duńskiemu. Towar jest przewożony na nasze zlecenie bezpośrednio z Hiszpanii do Danii. Obecnie jednak zamierzamy odsprzedać towary innej firmie z Polski, która zajmie się ich sprzedażą dla firmy z Danii. Czy w związku z tym dla opisanej transakcji możemy stosować uproszczenia przewidziane dla transakcji trójstronnych?*

Wewnątrzwspólnotowe transakcje trójstronne można zdefiniować jako transakcje, w których uczestniczą trzy podmioty zarejestrowane w trzech różnych krajach członkowskich dokonujące dostawy towarów, w sytuacji gdy dostawa następuje pomiędzy pierwszym i drugim oraz między drugim a trzecim uczestnikiem obrotu, natomiast sam towar trafia bezpośrednio od pierwszego podmiotu do trzeciego.

W przepisach ustawy o VAT transakcją trójsstronną jest transakcja, która spełnia łącznie poniższe warunki:

- **w transakcji uczestniczy trzech różnych podatników VAT,**
- każdy z podatników zarejestrowany jest w innym kraju członkowskim,
- wszyscy uczestnicy zarejestrowani są na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych,
- przyjmuje się, że dostawa towaru jest dokonana między pierwszym i drugim podatnikiem oraz drugim i ostatnim,
- dostawa dotyczy tego samego towaru,
- w wyniku dokonanej transakcji towar jest wydawany przez pierwszego uczestnika bezpośrednio ostatniemu w kolejności podatnikowi,
- towar jest wysyłany lub transportowany przez pierwszego lub drugiego w kolejności podatnika lub na ich rzecz,
- transport towaru odbywa się z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa Wspólnoty.

Uregulowania dotyczące tego typu transakcji zawarte są w art. 135–138 ustawy o VAT.

Ilość uczestników transakcji ma zatem kluczowe znaczenie. Jeśli w transakcji będzie uczestniczyło więcej niż trzy podmioty, nie można uznać, że będzie to transakcja trójsstronna.

Każdą dostawę należy w tej sytuacji opodatkować na zasadach ogólnych. Oznacza to, że drugi uczestnik obrotu – polska firma – jeśli udowodni, że transport należy przyporządkować jego dostawie, dokona nabycia towarów, które dostawca opodatkuje na terytorium Hiszpanii. Polski podmiot następnie dokona WDT na terytorium Hiszpanii (co może wiązać się z koniecznością rejestracji w tym państwie).

WNT w Danii opodatkuje natomiast trzeci uczestnik obrotu – również polski podatnik.

? *Dokonyjemy zakupu towarów od niemieckiego dostawcy a następnie sprzedajemy je włoskiej firmie. Jak powinniśmy rozliczyć zakup usługi transportowej związanej z transakcją trójsstronną, gdy transportu dokonał podatnik z innego kraju Unii, nieuczestniczący w ww. transakcji? Czy obciążając kosztami transportu finalnego nabywcę towaru musimy wykazać VAT?*

Zakup usługi transportowej należy rozliczyć w ramach importu usług. Natomiast obciążenie kosztami transportu finalnego nabywcy towaru nie będzie opodatkowane w Polsce.

Należy zaznaczyć, że jednym z warunków stosowania procedury uproszczonej w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójsstronnej jest to, aby przedmiot dostawy był wysyłany lub transportowany przez pierwszego lub też transportowany przez drugiego w kolejności podatnika VAT lub na ich rzecz z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego (art. 135 ust. 1 pkt 2 lit. b) ustawy o VAT). Skoro zatem transport zleca podatnik z Polski (drugi z uczestników ww. transakcji), warunek uznania tej transakcji za wewnątrzwspólnotową transakcję trójsstronną jest spełniony.

Zasadniczo miejscem opodatkowania usługi transportowej zakupionej od kontrahenta zagranicznego jest kraj usługobiorcy, czyli Polska. Wprawdzie od tej zasady są pewne wyjątki, lecz nie mają one zastosowania w przedmiotowej sprawie. Zakup usługi, o której mowa, należy zatem opodatkować w Polsce.

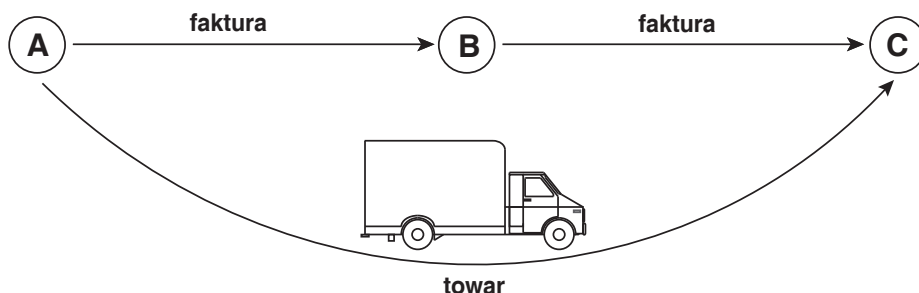
Jeżeli świadczącym usługę transportową jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju (a tak jest w przedmiotowej sprawie), obowiązany do rozliczenia VAT jest usługobiorca – podatnik z Polski (drugi z uczestników w transakcji trójstronnej). Podatnik z Polski powinien wykazać zatem import usług. VAT należny z tytułu importu usługi będzie jednocześnie VAT naliczonym podlegającym odliczeniu, co spowoduje, że opodatkowanie tego zakupu będzie dla podatnika neutralne.

Natomiast przy refakturowaniu kosztów transportu na finalnego nabywcę należałoby naszym zdaniem uznać, że usługa ta jest ściśle związana z dostawą towaru. Powinna być zatem opodatkowana tak jak ta dostawa. Ponieważ w przedmiotowej sprawie dostawa dla ostatecznego nabywcy nie jest opodatkowana w Polsce, również koszty transportu związane z tą dostawą nie będą opodatkowane w kraju. Powinny one być – co do zasady – wykazane w tej samej fakturze, co dostawa, zwiększając kwotę należną od nabywcy. Jednak nawet jeżeli koszty te będą wykazane w odrębnej fakturze, fakt ten nie powinien wpłynąć na rozliczenie VAT. Nadal są to bowiem koszty związane z tą konkretnie dostawą.

Nadmieniamy jednak, że nawet gdybyśmy uznali, iż ww. koszty powinny być rozliczone odrębnie od dostawy towaru, to i tak nie byłyby one opodatkowane w Polsce. Miejscem opodatkowania byłby bowiem kraj usługobiorcy, czyli kraj ostatecznego nabywcy towaru.

II. DOSTAWA TOWARÓW W TRANSAKCJACH ŁAŃCUCHOWYCH

W ustawie o VAT uregulowano również przypadek tzw. **transakcji łańcuchowych**, kiedy towar jest sprzedawany kolejno przez kilka podmiotów, ale w rzeczywistości przemieszczany jest tylko od pierwszego dostawcy do ostatniego nabywcy.



Przy czym należy podkreślić, że nie ma tu istotnego znaczenia sposób transportu towaru, (np. towar transportowany jest najpierw koleją a następnie transportem morskim). Istotne znaczenie ma ten transport, w wyniku którego towary będą przemieszczane z terytorium jednego państwa na terytorium innego.

Wyjaśnienie w tym zakresie odnajdziemy w interpretacji indywidualnej **Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 19 lipca 2012 r., nr IPPP3/443-430/12-4/LK:**

„(...) 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 wewnątrzwspólnotowa lub pojedynczy transport wewnątrzwspólnotowy tych towarów, to owa wysyłka lub transport mogą być przypisane tylko jednej z tych dwóch dostaw, która – jako jedyna – zostanie zwolniona z opodatkowania (...)». (...)»

Warto zwrócić uwagę, że każda z dostaw w transakcji łańcuchowej traktowana jest odrębnie, co oznacza, iż odrębnie jest też ustalane miejsce dostawy. Należy przy tym zwrócić uwagę na fakt, że skoro dokonywane jest tylko jedno przemieszczenie towarów, zatem tylko jedna dostawa może być uznana za dostawę „ruchomą” towarów, pozostałe zaś są dostawami „nieruchomymi”.

Europejski Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-245/04 EMAG Handel Eder OHG przeciwko Finanzlandesdirektion für Kärnten mający za przedmiot wnioszek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w zakresie miejsca opodatkowania dwóch następujących po sobie dostaw towarów wysyłanych lub transportowanych orzekł, że jeżeli dwie następujące po sobie dostawy dotyczące tych samych towarów, które zostały zrealizowane odpłatnie między podatnikami działającymi w takim charakterze, skutkują pojedynczą wewnątrzwspólnotową wysyłką lub pojedynczym wewnątrzwspólnotowym transportem tych towarów, to owa wysyłka lub transport mogą być przypisane tylko jednej z tych dwóch dostaw, która – jako jedyna – będzie zwolniona od podatku. Wykładnia ta ma zastosowanie niezależnie od tego, który z podatników – pierwszy sprzedawca, nabywca pośredni, czy też drugi nabywca – jest uprawniony do rozporządzania towarami w trakcie ich wysyłki lub transportu.

Aby przybliżyć zasady opodatkowania dostaw łańcuchowych posłużymy się obszernymi fragmentami uzasadnienia do ww. wyroku ETS w sprawie C-245/04:

„(...) 38. Po pierwsze, nawet jeśli dwie następujące po sobie dostawy skutkują tylko jednym przemieszczeniem towarów, to należy uznać, że nastąpiły one jedna po drugiej. W rzeczywistości pośredni nabywca może przenieść na drugiego nabywcę prawo do rozporządzania towarem jak właściciel dopiero wtedy, gdy otrzymał je wcześniej od pierwszego sprzedawcy, a zatem druga dostawa może mieć miejsce dopiero wtedy, gdy zrealizowana zostanie pierwsza dostawa. (...)»

40. Po drugie, wykładnia odpowiednich przepisów Szóstej Dyrektywy, zgodnie z którą pojedyncze wewnątrzwspólnotowe przemieszczenie towarów jest przypisywane tylko jednej z dwóch następujących po sobie dostaw, umożliwia osiągnięcie w prosty sposób celu, któremu służy system przejściowy przewidziany w tytule XVIa tej Dyrektywy, a mianowicie umożliwia przeniesienie wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, w którym następuje ostateczna konsumpcja dostarczanych towarów. W rzeczywistości przeniesienie to dokonywane jest w związku z pojedynczą czynnością skutkującą wewnątrzwspólnotowym przemieszczeniem towarów, na podstawie art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy (zwolnienie z opodatkowania przez państwo członkowskie rozpoczęcia dostawy skutkującej wysyłką lub transportem wewnątrzwspólnotowym) w związku z art. 17 ust. 3 lit. b) w brzmieniu nadanym art. 28f pkt 1

(odliczenie lub zwrot przez państwo członkowskie wysyłki podatku VAT zapłaconego lub podlegającego zapłacie w tym państwie członkowskim) oraz w związku z art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy Szóstej Dyrektywy (opodatkowanie wewnątrzwspólnotowego nabycia przez państwo członkowskie dokonania nabycia wewnątrzwspólnotowego). Mechanizm ten umożliwia wyraźne rozgraniczenie suwerenności podatkowej danych państw członkowskich. (...)

50. Jeżeli dostawą, która skutkuje wysyłką lub wewnątrzwspólnotowym transportem towarów – i której odpowiada zatem wewnątrzwspólnotowe nabycie opodatkowane w państwie członkowskim zakończenia tej wysyłki lub transportu – jest pierwsza z dwóch następujących po sobie dostaw, uznaje się, że druga dostawa została dokonana w miejscu dokonania poprzedzającego ją nabycia wewnątrzwspólnotowego, tzn. w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu. Natomiast jeżeli dostawą skutkującą wysyłką lub transportem wewnątrzwspólnotowym towarów jest druga z dwóch następujących po sobie dostaw, pierwszą dostawę, która w domyśle miała miejsce przed dokonaniem wysyłki lub transportu towarów, uznaje się za dokonaną w państwie członkowskim, w którym wysyłka ta lub transport zostały rozpoczęte.

51. A zatem na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) Szóstej Dyrektywy określone jest jedynie miejsce dostawy skutkującej wysyłką lub transportem wewnątrzwspólnotowym towarów. Miejszem tym jest państwo członkowskie, w którym ta wysyłka lub transport zostały rozpoczęte. Miejsce dokonania pozostałej z dwóch dostaw ustala się zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. b) tej Dyrektywy. Za miejsce to uznaje się państwo członkowskie rozpoczęcia albo państwo członkowskie zakończenia tej wysyłki lub transportu w zależności od tego, czy dostawą tą jest pierwsza, czy druga z dwóch następujących po sobie dostaw (...)" (tłumaczenie za www.eur-lex.europa.eu).

Orzeczenie to w praktyce powinno pomóc podatnikom w rozwiązaniu problemu miejsca opodatkowania dostaw towarów, które są przedmiotem kilku dostaw, natomiast tylko raz są przemieszczane pomiędzy podmiotami z różnych krajów. Orzeczenie dotyczy co prawda transakcji pomiędzy podmiotami z państw Wspólnoty, lecz można je przenieść także na grunt dostaw łańcuchowych, w których uczestniczą również podmioty z krajów trzecich.

Precyzyjne zdefiniowanie miejsca dostawy towarów w podobnych sytuacjach jest niezbędne dla ustalenia, który z podmiotów może korzystać z preferencji pozwalającej na zastosowanie stawki 0% (lub zwolnienia z opodatkowania) przysługującej dostawom wewnątrzwspólnotowym, a które podmioty muszą opodatkować dokonanie dostawy na zasadach krajowych, oraz w którym kraju dostawy te będą opodatkowane.

Rozstrzygnięcie przyjęte 6 kwietnia 2006 r. przez ETS znalazło w pełni potwierdzenie w brzmieniu art. 22 ust. 2 i 3 polskiej ustawy o VAT.

Podstawowa zasada ustalania miejsca świadczenia dla „ruchomej” dostawy towarów, nakazuje opodatkować ją w miejscu, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy (art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy).

Przykład

W transakcji uczestniczą w kolejności trzy firmy z różnych krajów: A, B, C. Towar jest transportowany z kraju A bezpośrednio do kraju C, a jego przemieszczenia dokonuje firma z kraju A.

Zgodnie z ogólną zasadą, miejscem dostawy towarów jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia transportu, czyli w kraju A.

Przyjmuje się – w myśl przepisów art. 22 ust. 2 ustawy – że w przypadku gdy towar jest wysyłany lub transportowany przez nabywcę, który dokonuje również jego dostawy, wysyłka lub transport przyporządkowana jest dostawie dokonanej dla tego nabywcy. Sytuacja taka ma miejsce wtedy, gdy towar wysyła lub transportuje jeden z pośredników uczestniczących w transakcji.

Wówczas zgodnie z brzmieniem art. 22 ust. 3 pkt 1 ustawy dostawę, która poprzedza wysyłkę lub transport, uznaje się za dokonaną w miejscu rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

Przykład

Sytuacja jak w poprzednim przykładzie, z tą różnicą, że przemieszczenia towarów dokonuje firma z kraju B. Mamy tu do czynienia z następującymi dostawami:

- 1) dostawa z A do B,*
- 2) dostawa z B do C.*

W naszym przykładzie dokonano więc kolejno następujących czynności:

- dostawa z A do B,*
- transport towarów z A do C,*
- dostawa z B do C.*

Transport należy przyporządkować dostawie dokonanej na rzecz firmy z kraju B, a więc dostawie z A do B. Ponieważ dostawa nr 1, jest dostawą towarów transportowanych, która poprzedza ich transport, to będzie opodatkowana w miejscu rozpoczęcia transportu, czyli w kraju A.

Dostawa dokonywana przez pośrednika na rzecz ostatniego uczestnika jest uznana za dokonaną w miejscu, gdzie zakończono wysyłkę lub transport towarów (art. 22 ust. 3 pkt 2 ustawy), chyba że z warunków dostawy wynika, że wysyłkę lub transport towarów należy przyporządkować jego dostawie. W takim przypadku, dostawa będzie dokonana w miejscu rozpoczęcia transportu towarów, gdyż będziemy tu mieli do czynienia z dostawą poprzedzającą transport.

Przykład

Sytuacja jak w poprzednim przykładzie. Należy ustalić, gdzie będzie opodatkowana dostawa nr 2 z kraju B do C.

Dostawa z B do C następuje po transporcie towarów i uznaje się ją za dokonaną w miejscu zakończenia transportu towarów, a więc w kraju C.

Przykład

Polska firma zamawia towar u podatnika VAT UE z Irlandii, który wystawia jej fakturę zakupu. Towary dostarczane są bezpośrednio z USA do Polski, co wynika z dokumentu SAD, a odprawy celnej w Polsce dokonuje irlandzki dostawca.

Generalnie, przywóz towarów z USA do Polski stanowi dla nabywcy import towarów. Odprawy towarów dokonał jednak zagraniczny dostawca. Zastosowanie znajdzie w tym przypadku przepis art. 22 ust. 4 ustawy o VAT, który wskazuje, że jeżeli miejscem rozpoczęcia transportu towarów jest terytorium państwa trze-

ciego, 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.

Jeśli więc irlandzki pośrednik dokonał odprawy celnej w Polsce, dostawa opodatkowana będzie w kraju. Rozliczenia podatku VAT dokona polski nabywca na zasadzie samonaliczenia podatku VAT.

Do końca marca 2013 r. dostawa dokonywana przez pośrednika na rzecz ostatniego uczestnika była uznawana za dokonaną w miejscu, gdzie zakończono wysyłkę lub transport towarów, chyba że pośrednik udowodnił, że wysyłkę lub transport towarów należało zgodnie z zawartymi przez niego warunkami dostawy przyporządkować jego dostawie. W takim przypadku, dostawa była uznawana za dokonaną w miejscu rozpoczęcia transportu towarów, gdyż mieliśmy tu do czynienia z dostawą poprzedzającą transport.

Zgodnie z powyższą zasadą przyjmowało się, że w sytuacji, gdy za transport towarów odpowiadał pośrednik uczestniczący w transakcji łańcuchowej, to transport ten przypisany był do dostawy dokonywanej na jego rzecz. W sytuacji gdy pośrednik zdecydował się udowodnić, że transport, zgodnie z zawartymi warunkami dostawy, należało przyporządkować jego dostawie, wówczas można było odejść od zasady generalnej. Należy jednak podkreślić, że odstępnie od tej zasady mogło nastąpić wyłącznie z woli pośrednika uczestniczącego w transakcji łańcuchowej.

Zmiany wprowadzone w art. 22 ust. 2 ustawy, które obowiązują od 1 kwietnia 2013 r., polegają na rezygnacji z obowiązku udowodnienia przez nabywcę, że wysyłkę lub transport należy zgodnie z zawartymi przez niego warunkami dostawy przyporządkować jego dostawie. O przyporządkowaniu wysyłki lub transportu towarów decydują zapisy w warunkach dostawy.

Wprowadzona zmiana powoduje konieczność każdorazowej analizy warunków dostawy w ramach transakcji łańcuchowych. Pośrednik nie może już sam decydować o tym, która dostawa zostanie uznana za ruchomą. Na sposób rozliczenia poszczególnych dostaw wpływ mają przede wszystkim warunki dostawy, na jakiej realizowana jest transakcja.

Problem związany z przyporządkowaniem transportu towarów w dostawie łańcuchowej był przedmiotem rozstrzygnięcia przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z 9 stycznia 2014 r., sygn. akt III SA/GI 1684/13 (orzeczenie prawomocne). W stanie faktycznym rozpatrywanym przez WSA, spółka (wnioskodawca) sprzedawała swoje towary szwajcarskiej firmie zarejestrowanej w Holandii (spółka B), która następnie odsprzedawała je klientom z innych państw członkowskich. Spółka posiadała informacje o państwie przeznaczenia towarów już w chwili ich sprzedaży. Towary były wysyłane bezpośrednio z Polski do kraju ostatecznego klienta a obydwie dostawy odbywały się na warunkach EXW lub FCA w magazynie położonym w Polsce. Odpowiedzialność i koszty transportu towarów z Polski do kraju przeznaczenia ponosił ostateczny klient. Momentem przeniesienia prawa do dysponowania towarami jak właściciel na kontrahenta zagranicznego zarejestrowanego w Holandii, było postawienie towarów do dyspozycji tej firmy w oznaczonym miejscu, tj. magazynie w Polsce. Na podstawie dwustronnych uzgodnień, własność i ryzyko utraty oraz zniszczenia towarów przeszło na firmę w momencie dostawy tych towarów na terytorium Polski.

Dyrektor Izby Skarbowej, do którego spółka zwróciła się z wnioskiem o interpretację indywidualną uznał, że obydwie dostawy odbywały się na warunkach EXW (ewentualnie FCA

magazyn w Polsce), a zatem to ostateczny klient był podmiotem, który odpowiadał za formę, czas, przebieg, cechy transportu itp. i tym samym był podmiotem organizującym ten transport.

Ponadto Dyrektor IS zauważył, że prawo do dysponowania towarem, jak i ryzyko utraty oraz zniszczenia towarów przeszło na szwajcarską firmę B a następnie na ostatecznego klienta w momencie dostawy towarów na terytorium Polski. Z chwilą wydania towarów spółka (wnioskodawca) nie była w żadnym zakresie zaangażowana w dostarczenie towarów ostatecznemu klientowi. Z tego względu, zdaniem Dyrektora IS, za dostawę ruchomą, która korzysta z preferencji podatkowych należało uznać transakcję pomiędzy firmą szwajcarską a ostatecznym klientem, natomiast transakcję pomiędzy polską spółką (wnioskodawcą) a kontrahentem szwajcarskim zarejestrowanym w Holandii należało potraktować jako poprzedzającą transport i uznać za dokonaną w miejscu rozpoczęcia wysyłki czyli w Polsce. W konsekwencji polska spółka powinna opodatkować tę dostawę jako krajową z zastosowaniem stawki VAT przewidzianej dla towarów będących przedmiotem transakcji.

Polska spółka nie zgodziła się z taką interpretacją i wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach. Sąd po przeanalizowaniu sprawy uznał, że skarga spółki jest bezzasadna i postanowił ją oddalić. W uzasadnieniu **WSA powołał m.in. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-430/09, z którego wynika, iż w sytuacji gdy towar jest przedmiotem dwóch następujących po sobie dostaw pomiędzy różnymi podatnikami, ale jednocześnie jest przedmiotem tylko jednego transportu wewnątrzwspólnotowego, ustalenie której dostawie należy przypisać transport następuje w świetle całościowej oceny wszystkich okoliczności sprawy w celu określenia, która z tych dwóch dostaw spełnia wszystkie przesłanki związane z dostawą wewnątrzwspólnotową.** Sąd zauważył, że orzeczenie to jednoznacznie warunkuje możliwość uznania pierwszej dostawy za ruchomą od faktu zbycia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel przez drugiego dostawcę, w kraju docelowym, po tym jak nabył wyżej wskazane prawo w kraju rozpoczęcia transportu. Tym samym zbycie przez drugiego nabywcę prawa do rozporządzania towarem jak właściciel w kraju, w którym nabył to prawo, powinno być traktowane jako dostawa krajowa. Sąd w związku z tym stwierdził, iż:

„(...) Zasadnie zatem organ ocenił stanowisko Skarżącej przedstawione we wniosku o interpretację w kontekście przedstawionego stanu faktycznego stwierdzając, że warunki dostawy wprost wskazują, iż transport winien być przyporządkowany dostawie pomiędzy «B» a Klientem, który ponosi odpowiedzialność za transport towarów z Polski do kraju przeznaczenia od momentu wydania towaru „B”. Dlatego też za dostawę ruchomą, która przy spełnieniu określonych warunków będzie korzystała z preferencji podatkowych, należy uznać transakcję pomiędzy «B» a Klientem. W konsekwencji transakcję pomiędzy Wnioskodawcą a „B” należy uznać za transakcję, która poprzedza transport towarów i którą stosownie do art. 22 ust. 3 ustawy uznaje się za dokonaną w miejscu rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów czyli, w tym przypadku w Polsce. Jedynym warunkiem określonym dla pierwszej dostawy jest fakt wydania towaru przez Stronę na warunkach EXW ewentualnie FCA wraz z przeniesieniem prawa do dysponowania towarem jak właściciel. Z powyższych warunków nie sposób uznać, że transport towaru należy przypisać tej dostawie. Tym samym należało wziąć pod uwagę warunki drugiej dostawy, z których wynika, że «B» wyda towar Klientowi na warunkach EXW ewentualnie FCA wraz z przeniesieniem prawa do dysponowania towarem jak właściciel na terytorium kraju i to Klient dokonuje wywozu towarów z kraju.

W tym przypadku istotne były dwie kwestie tj. okoliczność, że transport był związany tylko z drugą dostawą jak i fakt, że Klient nabywał prawo do dysponowania towarem na terytorium kraju. (...)”

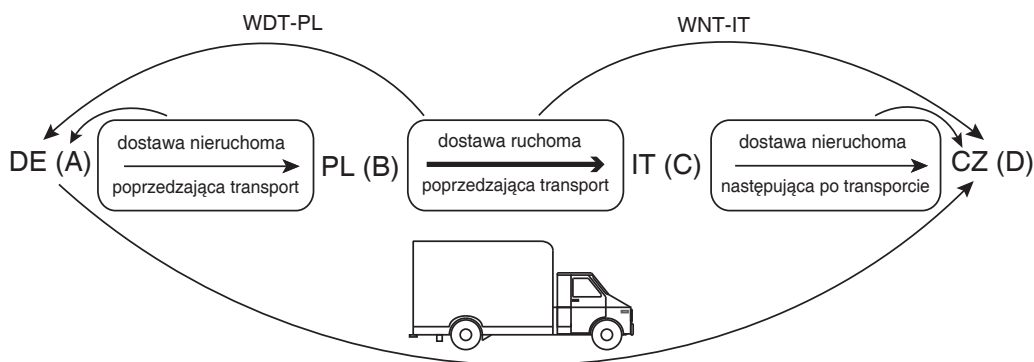
Wobec powyższego – zdaniem Sądu – okoliczności przeniesienia prawa do dysponowania towarem jak właściciel mają kluczowe znaczenie przy ocenie warunków dostawy. Podkreślił jednocześnie, że z treści orzeczenia TSUE w sprawie C-430/09 wynika, iż w sytuacji gdy pierwszy nabywca, jaki uzyskał prawo do rozporządzania towarem jak właściciel na terytorium państwa członkowskiego pierwszej dostawy, wskazuje na zamiar przetransportowania tego towaru do innego państwa członkowskiego i przedstawia swój numer identyfikacyjny nadany do celów podatku od wartości dodanej przez to ostatnie państwo, transport wewnątrzwspólnotowy powinien zostać przypisany pierwszej dostawie, pod warunkiem, że prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na drugiego nabywcę w państwie członkowskim przeznaczenia transportu wewnątrzwspólnotowego.

WSA uznał w związku z tym, że dostawa polskiej spółki mogłaby być uznana za wewnątrzwspólnotową w sytuacji gdyby firma ze Szwajcarii zarejestrowana w Holandii wyraziła zamiar przetransportowania towarów do innego niż Polska państwa członkowskiego, co jak wynika z okoliczności sprawy, nie miało miejsca.

1. Przykłady transakcji łańcuchowych

?

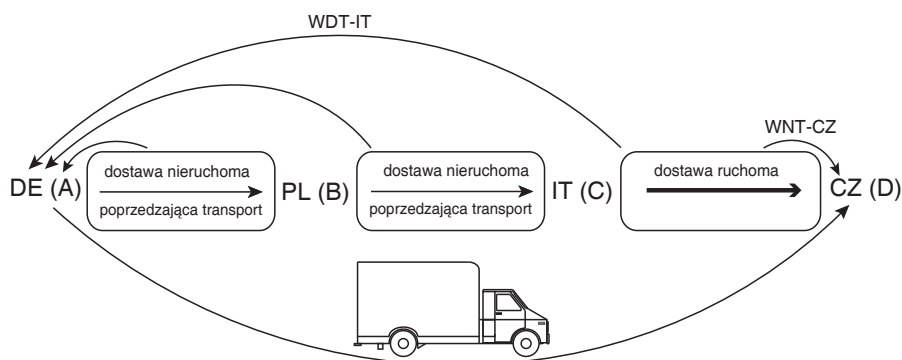
Kontrahent z Polski kupuje towary od niemieckiej firmy, które następnie sprzedawane są włoskiemu podatnikowi. Ten z kolei potem odsprzedaże go czeskiemu nabywcy. Transport towarów organizuje włoska firma i na jej zlecenie są one przewożone bezpośrednio z Niemiec do Czech. W jaki sposób polski podatnik powinien opodatkować taką transakcję?



W tym przypadku dostawą „ruchomą” byłaby transakcja pomiędzy firmą polską (B) i włoską (C). Zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT dostawa tych towarów podlegałaby opodatkowaniu w miejscu, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy, czyli w Niemczech. Zatem polska firma (B) zmuszona byłaby do opodatkowania dostawy wewnątrzwspólnotowej w Niemczech, natomiast włoski nabywca (C) musiałby rozliczyć WNT w Czechach (w miejscu zakończenia transportu towarów). Kolejna transakcja pomiędzy włoską firmą (C) i czeskim podatnikiem (D) następująca już po wysyłce, opodatkowana byłaby w miejscu zakończenia transportu towarów.

Pierwsza – „nieruchoma” dostawa pomiędzy podatnikiem niemieckim (A) i polskim (B), ze względu na to, że poprzedza wysyłkę, podlega opodatkowaniu w miejscu rozpoczęcia wysyłki lub transportu (art. 22 ust. 3 pkt 1 ustawy), czyli na terytorium Niemiec, jako dostawa krajowa.

W sytuacji gdyby z warunków dostawy wynikało, że transport towarów należy przypisać dostawie realizowanej przez włoską firmę (C) na rzecz czeskiego nabywcy (D), wówczas rozliczenie poszczególnych czynności w łańcuchu wyglądałoby nieco inaczej.

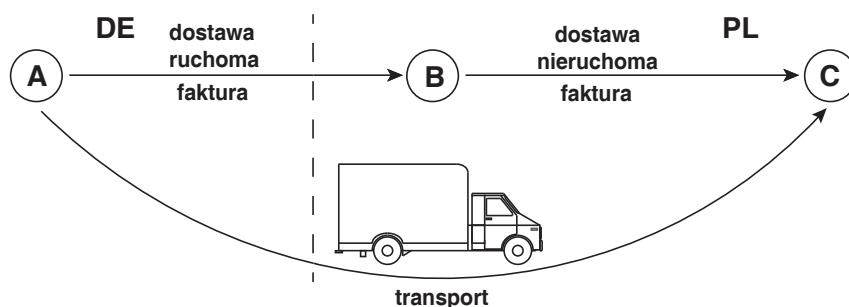


W takim przypadku dostawa pomiędzy podatnikami: niemieckim (A) i polskim (B) byłaby dostawą nieruchomą, poprzedzającą transport i byłaby opodatkowana w Niemczech. Druga dostawa między polską firmą (B) i włoską (C) byłaby również uznana za nieruchomą i podlegałaby opodatkowaniu w Niemczech. Transakcją ruchomą byłaby ostatnia dostawa pomiędzy kontrahentem włoskim (C) i czeskim (D). Miejscem jej opodatkowania byłoby terytorium Niemiec. Włoski sprzedawca musiałby opodatkować WDT w Niemczech a czeski nabywca – WNT w Czechach.



Uczestniczymy w transakcjach łańcuchowych jako drugi podmiot. Jak powinniśmy rozliczyć dostawy jeśli towar jest wysyłany bezpośrednio od producenta z Niemiec do Polski a wysyłką zajmuje się nasza firma (pośrednik) lub inna polska firma, która jest ostatecznym nabywcą.

Towar wysyłany lub transportowany przez drugiego uczestnika transakcji – polską firmę B

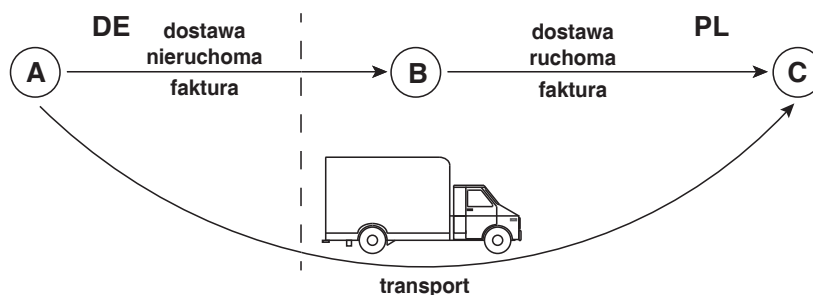


Dostawą „ruchomą” w takiej sytuacji będzie transakcja realizowana na rzecz pośrednika, czyli dostawa pomiędzy podatnikiem niemieckim (A) i polskim (B). Miejscem opodatkowania tej transakcji będzie terytorium Niemiec, czyli miejsce gdzie znajdują się towary w momencie rozpoczęcia ich transportu. Biorąc pod uwagę fakt, że obaj podatnicy zarejestrowani są dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych, a towary przemieszczane są z Niemiec do Polski, dla niemieckiego dostawcy będzie to WDT a po stronie polskiego nabywcy (pośrednika) WNT.

Dostawa pomiędzy polskimi podatnikami B i C uznana za „nieruchomą”, w związku z tym, że następuje po wysyłce towarów – opodatkowana będzie w miejscu zakończenia transportu, czyli w Polsce.

Nie ma przy tym znaczenia kto ostatecznie ponosi koszty tego transportu, istotne jest to, kto wysyła lub transportuje towary (lub zleca, czyli zajmuje się organizacją tego transportu).

**Towary wysyła lub transportuje ostatni podmiot w łańcuchu
dostaw – czyli polska firma C**



W tym przypadku dostawą „ruchomą” byłaby transakcja pomiędzy dwiema polskimi firmami: B i C. Zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT dostawa tych towarów podlegałaby opodatkowaniu w miejscu, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy, czyli w Niemczech. Zatem polska firma (B) zmuszona byłaby do opodatkowania dostawy wewnątrzwspólnotowej w Niemczech, natomiast polski nabywca (C) musiałby rozliczyć WNT w Polsce.

„Nieruchoma” dostawa pomiędzy podatnikiem niemieckim (A) i polskim (B), ze względu na to, że poprzedza wysyłkę, podlegałaby opodatkowaniu w miejscu rozpoczęcia wysyłki lub transportu (art. 22 ust. 3 pkt 1 ustawy), czyli również na terytorium Niemiec, ale jako dostawa krajowa.

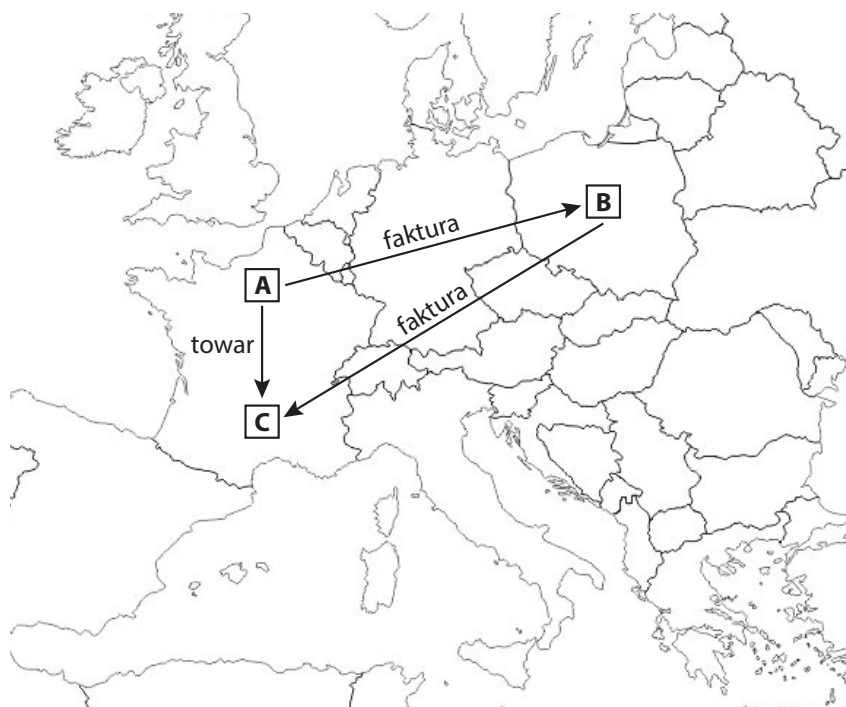


Dokonałiśmy zakupu towarów od francuskiej firmy, która wysłała je do ostatecznego nabywcy, którym jest inna francuska firma. Otrzymałiśmy od dostawcy fakturę za zakupione towary, a następnie sami wystawiliśmy fakturę dla francuskiego odbiorcy. Obciążyliśmy przy tym zagraniczną firmę należnością wraz z podatkiem VAT w wysokości 23%. Nabywca nie zgadza się jednak z wystawioną fakturą. Czy ma rację?

W sytuacji opisanej w pytaniu występują dwie następujące po sobie dostawy: pierwsza ma miejsce między kontrahentem francuskim (A) i polskim podatnikiem (B), druga między podmiotem polskim (B) i francuskim nabywcą (C), z tym że towary będące przedmiotem do-

stawy są transportowane na terytorium Francji bezpośrednio od francuskiego podatnika (A) do podatnika (C) z pominięciem terytorium Polski.

Przemieszczenie towaru odbywa się zatem niezależnie od obiegu dokumentów.



Ustalenie podmiotu odpowiedzialnego za transport towarów nie ma w omawianym przypadku żadnego znaczenia. Towary nie opuszczają bowiem terytorium Francji, zatem wszystkie następujące po sobie dostawy należy uznać za nieruchome. Pierwszym dostawcą jest firma francuska, podobnie jak ostateczny nabywca w łańcuchu dostaw. Wszystkie więc zrealizowane w tej transakcji dostawy będą opodatkowane we Francji, gdyż towary nie opuszczają terytorium tego kraju.

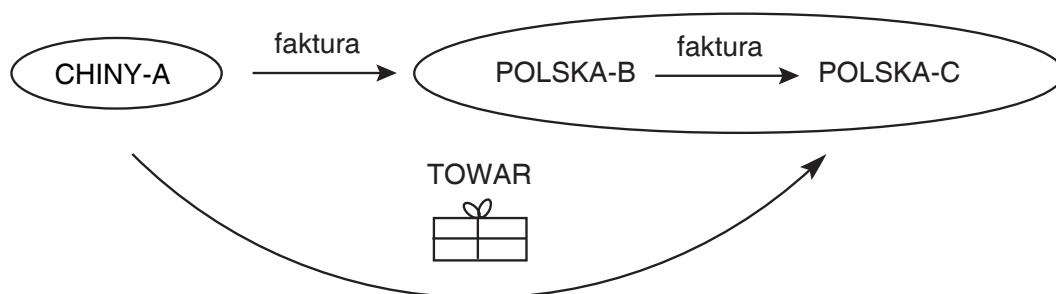
Dostawa pomiędzy firmą francuską (A), a polską firmą (B) będzie dostawą nieruchomą, opodatkowaną jako dostawa krajowa we Francji. **Transakcja następująca po niej, pomiędzy firmami: polską i francuską (C) będzie nadal dostawą towarów nietransportowanych, której miejsce świadczenia znajduje się we Francji.** Należy sprawdzić w tej sytuacji, czy istnieje możliwość opodatkowania dostawy przez francuskiego nabywcę na zasadzie samonaliczenia podatku VAT.

W żadnej z opisanych sytuacji nie wystąpi dostawa, która podlegałaby opodatkowaniu w Polsce. Polski podatnik nie ma więc obowiązku wystawienia faktury wraz z należnym podatkiem VAT.

?

W ramach prowadzonej działalności gospodarczej zajmujemy się wyłącznie sprowadzaniem towarów z Chin na zamówienie polskich odbiorców. Towary wysyłane są bezpośrednio z Chin do nabywcy, który dokonuje ich odprawy celnej w Polsce. Kto powinien w tej sytuacji rozliczyć podatki VAT?

Poniżej prezentowany jest schemat przepływu towaru oraz dokumentów potwierdzających jego dostawę.



Zarówno pierwsza dostawa pomiędzy firmą chińską a polską, jak i kolejna dostawa pomiędzy podmiotami polskimi opodatkowana będzie w miejscu rozpoczęcia transportu – w Chinach.

Ponadto, dla ostatecznego nabywcy z Polski, który dokonuje odprawy towarów na terytorium kraju, czynność ta stanowi import towarów. Import towarów opodatkowany jest bowiem tam, gdzie dokonuje się ich ostatecznej odprawy.

Zatem obydwie dostawy opodatkowane są poza terytorium Wspólnoty, natomiast ostateczny konsument, czyli polski importer rozlicza podatek VAT z tytułu importu towarów w Polsce.

Wprawdzie polska ustawa o VAT przewiduje w art. 22 ust. 2 i 3 szczególne zasady dla opodatkowania transakcji łańcuchowych, to jednak w sytuacji gdy towar transportowany jest spoza Wspólnoty, a importerem jest ostateczny nabywca, określając miejsce świadczenia dla poszczególnych dostaw należy stosować ogólne zasady wynikające z art. 22 ust. 1 ustawy.

Genezą bowiem dla uregulowań, które zamieszczono w art. 22 ust. 2 ustawy, jest wprowadzenie zasad, które zapobiegałyby podwójnemu opodatkowaniu wewnątrzwspólnotowego nabycia. Fikcyjne przypisywanie transportu każdej z dostaw prowadzi w tym przypadku do zaburzenia w funkcjonowaniu systemu opodatkowania wymiany handlowej pomiędzy państwami członkowskimi. System ten ma bowiem zapewnić przeniesienie wpływów podatkowych do państwa konsumpcji i jednocześnie zapobiec występowaniu podwójnych dostaw i nabyć wewnątrzwspólnotowych.

Zdaniem redakcji, regulacje wynikające z art. 22 ust. 2 i 3 ustawy o VAT należy stosować wyłącznie w transakcjach łańcuchowych występujących na terytorium Wspólnoty. Miejsce zaś świadczenia dla transakcji wielostronnych w sytuacji, gdy towary importowane są spoza Wspólnoty należy ustalać w oparciu o zasady ogólne dla miejsca opodatkowania dostawy towarów zawarte w art. 22 ust. 1 ww. ustawy.

Skoro miejscem rozpoczęcia transportu towarów są Chiny, to właśnie tam należałoby opodatkować dokonaną dostawę na rzecz polskiego odbiorcy. U polskiego pośrednika nie wystąpi w związku z uczestnictwem w tego typu transakcji łańcuchowej żadna czynność, która podlegałaby opodatkowaniu w Polsce.

Potwierdzeniem prezentowanego przez naszą redakcję stanowiska może być **interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 17 kwietnia 2012 r., nr IPTPP2/443-73/12-2/JS**. W stanie faktycznym będącym przedmiotem interpretacji, podatnik mający swoją siedzibę w Polsce, był stroną transakcji łańcuchowej. W wyniku tej transakcji nastąpiła sprzedaż towarów przez producenta mającego swoją siedzibę w Indiach na rzecz polskiego nabywcy, który następnie odsprzedaży ten towar ostatecznemu odbiorcy mającemu swoją siedzibę w Polsce. Towary są transportowane bezpośrednio od indyjskiego producenta do ostatecznego odbiorcy, który jest podatnikiem z tytułu importu tych towarów.

Wyjaśniając sposób opodatkowania tej transakcji, Dyrektor IS stwierdził, iż:

„(...) podatnikiem z tytułu importu towarów będzie ostateczny odbiorca – polski kontrahent, zatem uregulowania zawarte w art. 22 ust. 4 ustawy nie będą miały zastosowania. W takim przypadku transakcję dostawy przez Wnioskodawcę towaru na rzecz polskiego kontrahenta, będącego jednocześnie importerem towaru należy uznać – zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy – za dokonaną i opodatkowaną w miejscu rozpoczęcia wysyłki, a zatem na terytorium państwa trzeciego.

Reasumując, w świetle powołanych przepisów, dokonywana przez Wnioskodawcę dostawa przedmiotowego towaru na rzecz podmiotu mającego swoją siedzibę w Polsce (Spółka B) nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w Polsce. Wobec powyższego Zainteresowany nie będzie zobowiązany do rozliczenia podatku z tytułu jej dokonania. (...)”

Podobnego zdania był **Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 4 kwietnia 2011 r., nr ITPP2/443-1290/10/AK**.

Miejscem opodatkowania czynności (o których mowa w pytaniu), jak wykazano powyżej są Chiny. Zatem nie podlegają one opodatkowaniu w kraju.

2. Mechanizm oszustw podatkowych wykorzystujących transakcje łańcuchowe

Oszustwo typu „karuzela podatkowa”, najczęściej występuje w skali międzynarodowej, i jest zorganizowane w następujący sposób:

- **Przedsiębiorstwo A** (spółka wiodąca), zarejestrowane w pierwszym państwie członkowskim, dokonuje opodatkowanej stawką 0% wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów do
- **Przedsiębiorstwa B** w drugim państwie członkowskim. **Przedsiębiorstwo B** nabywa towary bez zapłaty podatku należnego, a jednocześnie dokonuje dostawy krajowej do **Przedsiębiorstwa C**, również w drugim państwie członkowskim. **Przedsiębiorstwo B** („znikający podatnik”) nalicza podatek do swojej sprzedaży dokonanej na rzecz **Przedsiębiorstwa C**, ale nie odprowadza go do Skarbu Państwa, tylko „znika”.
- **Przedsiębiorstwo C** (broker) odlicza podatek naliczony od zakupów dokonanych od **Przedsiębiorstwa B** i deklaruje wewnątrzwspólnotową dostawę do **Przedsiębiorstwa A** w pierwszym państwie członkowskim. **Przedsiębiorstwo C** zadeklaruje zwrot podatku VAT naliczonego od zakupów. W dalszej kolejności **Przedsiębiorstwo A** dokonuje kolejnej dostawy wewnątrzwspólnotowej do **Przedsiębiorstwa B** i mechanizm oszustwa powtarza się. W ten sposób straty wpływów budżetowych z tytułu podatku VAT są praktycznie nieograniczone.

W celu ukrycia powiązań pomiędzy **Przedsiębiorstwem B** („znikający podatnik”), a **Przedsiębiorstwem C** (broker), towary często są dostarczane z **Przedsiębiorstwa B** do **Przedsiębiorstwa C** przez pośredniczące **Przedsiębiorstwo D** (bufor). Bufor jest sprawdzonym podatnikiem, a jego funkcją jest utrudnienie wykrycia oszustwa.

Postępowanie to może być wielokrotnie powtarzane.

Organy podatkowe przyjmują, że jeśli łańcuch dostaw, w skład którego wchodzi dokonane przez dany podmiot transakcje nabycia lub sprzedaży, stanowią część oszustwa będącego „karuzelą podatkową”, którego dopuściły się osoby trzecie, to nawet wówczas, gdy podmiot ten o tym, że w tym łańcuchu uczestniczy, nie wiedział, to i tak nie nabywa on prawa do zwrotu uiszczanego podatku VAT naliczonego od nabytych w ten sposób towarów (w łańcuchu dostaw), które następnie odsprzedaże innym podmiotom. Jeśli w praktyce w łańcuchu dostaw występuje podmiot niewywiązujący się z obowiązków rozliczenia podatku VAT bądź podmiot posługujący się przywłaszczonym numerem identyfikacji podatkowej VAT, to:

- 1) jeśli chodzi o transakcje nabycia, to u wszystkich podmiotów ich dokonujących, kwoty uiszczone przy tych transakcjach nabycia nie mogą stanowić podatku naliczonego VAT (organy przyjmują bowiem, że do celów podatku VAT podmioty te nie otrzymały towarów, które byłyby wykorzystywane lub mogły zostać wykorzystane na potrzeby działalności handlowej);
- 2) jeśli chodzi o transakcje sprzedaży, to skoro takie transakcje sprzedaży nie stanowiły dostaw dokonanych w ramach działalności handlowej, to – zdaniem organów podatkowych – nie spowodowały tym samym powstania prawa do uzyskania zwrotu.

Zatem organy przyjmują, że zarówno opisane transakcje nabycia, jak i sprzedaży są obiektywnie pozbawione sensu gospodarczego i nie należą do ram działalności gospodarczej. Transakcje nabycia – zdaniem organów – nie mogą być uznane za dostawy, które były wykorzystywane lub mogły zostać wykorzystane na potrzeby takiej działalności, zaś transakcje sprzedaży nie mogą być uznane za dostawy dokonane w ramach działalności gospodarczej do celów zwrotu podatku VAT.

Zdaniem organów podatkowych ww. transakcje nie należą do zakresu przedmiotowego podatku VAT i tym samym uczestniczące w nim podmioty nie mają prawa do zwrotu uiszczanego podatku VAT naliczonego od towarów, które następnie odsprzedażą innym podmiotom. Stanowisko takie przyjmowane jest nawet w przypadku gdy podmiot domagający się tego zwrotu nie ma nic wspólnego z zarzucanym naruszeniem lub przywłaszczeniem numeru identyfikacji podatkowej VAT i nie powziął wiadomości o nim oraz jeśli łańcuchy dostaw, w których skład wchodziły dokonane przez dany podmiot transakcje nabycia lub sprzedaży, stanowiły, o czym ten nie wiedział, część oszustwa typu „karuzeli podatkowej”, którego dopuściły się osoby trzecie.

Organy podatkowe argumentują swoje stanowisko tym, że skoro celem łańcuchów dostaw jest oszustwo, to wszystkie transakcje składające się na nie, w tym te, które zostały dokonane przez podmiot nieorientowany w tym, iż uczestniczy w oszustwie, są pozbawione sensu gospodarczego. Wynika to z tego, że ponieważ nielegalne transakcje nie należą do zakresu przedmiotowego podatku VAT, to kwoty zapłacone przez podmiot nieświadomy oszustwa jej dostawcom, tytułem naliczonego podatku VAT, nie stanowi zapłaty podatku VAT, a zatem podmiot ten nie ma prawa do zwrotu tych kwot.

Transakcje nabycia wchodzących w skład serii transakcji służących oszukańczemu celowi, organy podatkowe nie uznają za działalność gospodarczą w rozumieniu podatku VAT, i tym samym twierdzą, że nie należą one do zakresu przedmiotowego podatku VAT.

Podmioty uczestniczące nieświadomie w łańcuszku dostaw, czyli w „karuzeli podatkowej” uważają, że skoro transakcje nabycia i dostawy zostały rzeczywiście dokonane, to nie można uznać, iż nie stanowią one „dostaw towarów” lub „działalności gospodarczej” do celów podatku VAT wyłącznie z tego względu, że na innym odcinku łańcucha dostaw, o czym nie wiedzieli, podmiot zafakturował podatek VAT klientowi, lecz nie zadeklarował go celem rozliczenia się z niego wobec budżetu. Ponadto – zdaniem tych podmiotów – nie ma żadnego uzasadnienia, by przyjąć, iż transakcje, które zostały dokonane przed lub po dopuszczeniu się oszustwa i w których brały udział podmioty niedysponujące wiedzą o istnieniu tego oszustwa lub podmiotu, który się go dopuścił, brały udział w owym oszustwie lub planie podmiotu dokonującego oszustwa. Ponadto każdy podmiot posiadając minimum pewności, powinien móc wystawiać faktury zawierające podatek VAT oraz wypełniać swoje deklaracje podatkowe, bez ryzyka utraty prawa do odliczenia w przypadku uczestniczenia w łańcuszku dostaw.

ETS w wyroku wydanym w dniu 12 stycznia 2006 r. w połączonych sprawach oznaczonych sygnaturami akt: C-354/03, C-355/03 i C-484/03 zdefiniował „oszustwo podatkowe” uniemożliwiające odliczenie VAT.

Trybunał stwierdził, że **transakcja, która sama nie jest oszustwem w podatku VAT, stanowi dostawę towarów dokonaną przez podatnika działającego w takim charakterze oraz stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu podatku VAT.** Wynika to stąd, iż transakcja taka spełnia obiektywne kryteria, na których opierają się pojęcia: „dostawy towarów” i „działalność gospodarcza”. Dzieje się tak:

- 1) niezależnie od zamiaru innego niż dany podatek podmiotu uczestniczącego w tym samym łańcuchu dostaw lub
- 2) niezależnie od ewentualnego oszukańczego charakteru, o którym podatek ten nie wiedział lub nie mógł wiedzieć, innej transakcji wchodzącej w skład owego łańcucha dostaw, wcześniejszej lub późniejszej w stosunku do tej, której dokonał ten podatek.

W związku z tym, podatnikowi dokonującemu takich transakcji, przysługuje prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT, niezależnie od tego, że w łańcuchu dostaw, którego część stanowią owe transakcje, o czym podatek ten nie wie lub nie może wiedzieć, inna transakcja, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, która została dokonana przez niego, stanowi oszustwo w podatku VAT.

W omawianym wyroku Trybunał dokonał analizy definicji pojęć podatnika i działalności gospodarczej, wskazując na szeroki zakres przedmiotowy pojęcia działalności gospodarczej oraz na jego obiektywny charakter, co oznacza, że działalność ta jest rozważana sama w sobie, niezależnie od jej celów lub jej rezultatów. Analiza ta bowiem, podobnie jak analiza pojęć dostaw towarów i podatnika działającego w takim charakterze, świadczą o tym, że pojęcia te, definiujące transakcje podlegające opodatkowaniu VAT, mają wszystkie charakter obiektywny oraz że stosuje się je niezależnie od celów i wyników danych transakcji.

Prowadzenie zatem przez organy administracji podatkowej postępowania wyjaśniającego, celem określenia zamiaru podatnika, byłoby sprzeczne z celami podatku VAT, którymi są: zagwarantowanie pewności prawa i ułatwienie dokonywania czynności związanych ze stosowaniem podatku VAT poprzez uwzględnienie, prócz przypadków wyjątkowych, obiektywnego charakteru danej transakcji. Tym bardziej byłby sprzeczny z tymi celami obowiązek organów administracji podatkowej uwzględnienia, w celu określenia, czy dana transakcja jest dostawą dokonaną przez podatnika działającego w takim charakterze oraz działalnością gospodarczą, zamiaru innego podatnika niż dany podatek, uczestniczącego w tym łańcuchu dostaw lub ewentualnego oszukańczego charakteru, o którym podatek ten nie wiedział lub

nie mógł wiedzieć, innej transakcji, wcześniejszej lub późniejszej w stosunku do dokonanej przez owego podatnika, wchodzącej w skład tego łańcucha.

Każda transakcja powinna być zatem rozpatrywana sama w sobie, a charakteru danej transakcji w łańcuchu dostaw nie mogą zmienić wcześniejsze lub późniejsze wydarzenia.

Skoro więc podmiot dokonuje w łańcuchu dostaw transakcji, które same nie stanowią oszustwa w podatku VAT, to tym samym stanowią one „dostawę towarów” dokonaną przez podatnika działającego w takim charakterze oraz stanowią „działalność gospodarczą”, ponieważ spełniają obiektywne kryteria, na których opierają się te dwa pojęcia, niezależnie od zamiaru innego podmiotu, uczestniczącego w tym samym łańcuchu dostaw lub od oszukańczego charakteru, o którym podatnik ten nie wiedział lub nie mógł wiedzieć, innej transakcji wchodzącej w skład owego łańcucha dostaw, wcześniejszej lub późniejszej w stosunku do tej, której dokonał ów podatnik.

Należy przy tym zwrócić uwagę na fakt, iż w łańcuchu dostaw, którego część stanowią owe transakcje, inna transakcja stanowiąca oszustwo w podatku VAT, nie wpływa na prawo podatnika, dokonującego ww. transakcji, do odliczenia naliczonego podatku VAT. Prawo do odliczenia stanowi bowiem integralną część konstrukcji podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Obejmuje ono bezpośrednio cały podatek naliczony na poprzednich etapach obrotu. Kwestia czy podatek VAT należny od wcześniejszych lub późniejszych transakcji sprzedaży dotyczących danych towarów został wpłacony do budżetu państwa nie ma wpływu na prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego. Zgodnie bowiem z zasadą fundamentalną systemu podatku VAT podatek VAT znajduje zastosowanie do każdej transakcji obejmującej produkcję lub dystrybucję po odliczeniu podatku, który obciążał bezpośrednio koszty różnych elementów cenotwórczych.

Warto również zwrócić uwagę na **wyrok NSA z 5 lutego 2014 r., sygn. akt I FSK 1747/12**. W wyroku tym Sąd oddalił skargę kasacyjną spółki a tym samym odmówił prawa do odliczenia podatku VAT z tytułu nabycia towarów, które w krótkim czasie były przedmiotem sprzedaży w łańcuchu dostaw.

W ocenie Sądu spółka miała świadomość uczestnictwa w nielegalnym procederze, o czym świadczyły złożone przez nią wyjaśnienia. Sąd zauważył, iż:

„(...) z jednej strony spółka kwestionuje ustalenie o «pozornym» charakterze sprzedaży przedmiotowych maszyn, tj. usiłuje w szczególności wykazać, że nabyła je za cenę odpowiadającą ich wartości oraz ew. wartości usług powiązanych (serwis, renowacja, kredyt kupiecki etc.); jak zauważono w skardze kasacyjnej, stan faktyczny może jedynie «sprawiać wrażenie (...) tzw. karuzeli podatkowej» (s. 13 skargi kasacyjnej). Z drugiej strony skarżąca wywodzi, że była nieświadomym uczestnikiem transakcji stanowiących nadużycie (działała w dobrej wierze). Jak skonstatowano w środku odwoławczym, sedno argumentacji spółki sprowadza się do następujących tez:

- 1) błędnie przyjęto, że wartość nabytego parku maszynowego nie odpowiadała cenie wskazanej w umowie zawartej ze spółką P. (analogicznie w odniesieniu do zakupu od firmy D.), a wobec tego*
- 2) wbrew ustaleniom organów podatkowych dostawa parku maszynowego nie miała charakteru pozornego,*
- 3) spółka nie miała wiedzy o poprzednich etapach obrotu przedmiotowym parkiem maszynowym, w szczególności odnośnie do pozorności czynności dotyczących remontu maszyn pomiędzy spółką P. a firmą M. J. L. (s. 11–12, 14, 26 skargi kasacyjnej). W tym zakresie strona nie dostrzega, że poszczególne tezy (zwłaszcza pierwsza i trzecia) znoszą się wzajemnie.*

Z treści środka odwoławczego nie daje się zatem odczytać konsekwentne stanowisko, czy skarżąca utrzymuje, że nabyła (wyremontowany) park maszynowy za kwotę odpowiadającą jego wartości, czy też nie kwestionuje ustalenia, że transakcja ta stanowiła jedną (finalną) z «łańcuchu pozornych dostaw» maszyn i urządzeń w celu uzyskania z budżetu państwa znacznego zwrotu podatku od towarów i usług, jednakże twierdzi, że nie miała podstaw do uznania, że uczestniczy w transakcji stanowiącej nadużycie podatkowe. Wskazana chwiejność twierdzeń (zarzutów) spółki budzi istotne zastrzeżenia, znacząco utrudniając składowi orzekającemu ich ocenę. Wszak Naczelny Sąd Administracyjny nie może domyślać się intencji strony wnoszącej skargę kasacyjną (wyrok NSA z 22 lipca 2004 r., GSK 356/04, ONSAiWSA 2004/3/72). (...)»

Jednocześnie NSA stwierdził, że:

„(...) nie sposób przyznać spółce racji, że korzysta ona z ochrony w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego od transakcji, która stanowiła nadużycie. Wywiedzione w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości kryteria ochrony podatnika przed oszustwem, czy też nadużyciem podatkowym odpowiadają w pewnej mierze cywilistycznej konstrukcji dobrej wiary, do której nawiązuje skarżąca (por. np. wyroki w połączonych sprawach C-80/11 Mahagében Kft i C-142/11 Péter Dávid oraz w sprawie C-285/11 Bonik EOOD). Z przytoczonego orzecznictwa Trybunału wynika, że ochrona prawna przysługuje podatnikowi, który na podstawie obiektywnych przesłanek nie wiedział lub nie mógł wiedzieć, że transakcja wiązała się z przestępstwem w dziedzinie podatku od wartości dodanej, czy też «podatnik nie miał przesłanek podejrzewać, że dopuszczono się nieprawidłowości lub przestępstwa». Wskazana ochrona przysługuje zatem podatnikom wykazującym się należytą starannością i dbałością o własne interesy w obrocie gospodarczym (por. także wyrok NSA z 20 listopada 2013 r., I FSK 1706/12, CBOSA). W okolicznościach sprawy, nawet gdyby przyjąć, że spółka nie była świadomym (intencjonalnym) uczestnikiem wskazanego łańcucha dostaw, to z pewnością nie dochowała staranności, o której mowa, zważywszy w kontekście dużej wartości zakwestionowanych zakupów już choćby na tę okoliczność, że maszyny i urządzenia stanowiące przedmiot spornych transakcji nie były przemieszczane przez kolejnych nabywców, lecz cały czas znajdowały się w pomieszczeniach dzierżawionych przez T. M. sp. z o.o. (ostateczny nabywca) od T. SA w likwidacji (pierwotny sprzedawca); nie sprawdzono, czy ich stan odpowiada cenie nabycia.(...)»

III. SZCZEGÓLNE FORMY TRANSAKCJI WIELOSTRONNYCH

Inną formą transakcji wielostronnych są usługi pośrednictwa, które polegają na odnalezieniu i skontaktowaniu ze sobą dostawcy i nabywcy w celu zawarcia między nimi umowy. Należy przy tym pamiętać, że usługi pośrednictwa wykonywane w imieniu i na rzecz osób trzecich odnoszą się zarówno do usługi wykonywanych na zlecenie usługodawcy, jak i usługobiorcy głównego świadczenia.

Generalnie, miejscem świadczenia usług wykonywanych na rzecz **podmiotów niebędących podatnikami** przez pośredników działających w imieniu i na rzecz osób trzecich, jest **miejsce, w którym dokonywana jest podstawowa transakcja (art. 28d ustawy o VAT).**

Usługi wykonywane przez pośredników **na rzecz podatników**, opodatkowane są według zasady ogólnej, zgodnie z art. 28b ustawy, czyli **w miejscu siedziby usługobiorcy.**

1. Pośrednictwo w obrocie nieruchomościami i zakwaterowaniu w sektorze hotelarskim

Miejsce opodatkowania usług pośrednictwa w obrocie nieruchomościami określone jest w art. 28e ustawy, który stanowi, że w takim przypadku, miejscem opodatkowania tych usług jest miejsce położenia nieruchomości (bez względu na to czy nabywcą jest podatnik czy niepodatnik).

Dodatkowo, przepisy rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L nr 77/1 ze zm.), w art. 31 wskazują, iż usługi świadczone przez **pośredników, którzy działają w imieniu i na rzecz innych osób, polegające na pośrednictwie w świadczeniu usług zakwaterowania w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnej funkcji** są objęte zakresem stosowania:

- a) art. 44 dyrektywy w sprawie VAT, jeśli usługobiorca jest podatnikiem działającym w takim charakterze lub osobą prawną niebędącą podatnikiem uznaną za podatnika (opodatkowanie w miejscu, gdzie usługobiorca ma swoją siedzibę);
- b) art. 46 tej dyrektywy jeśli usługobiorca nie jest podatnikiem (opodatkowanie w miejscu, w którym dokonywana jest podstawowa transakcja, czyli w miejscu położenia nieruchomości).

Zestawienie przepisów krajowych i unijnych w zakresie miejsca opodatkowania usług pozwala stwierdzić, iż pośrednictwo w wynajmie pokoi hotelowych wykonywane w imieniu i na rzecz osób trzecich opodatkowane jest:

- w miejscu, gdzie usługobiorca ma swoją siedzibę, jeśli nabywcą jest podatnik (art. 28b ustawy), lub
- w miejscu położenia nieruchomości, jeśli nabywcą jest niepodatnik (art. 28d ustawy).

Jeśli usługa pośrednictwa będzie wykonywana we własnym imieniu ale na rzecz osób trzecich, wówczas miejscem jej świadczenia będzie miejsce położenia nieruchomości (art. 28e ustawy) bez względu na status podatkowy usługobiorcy.

Powyższe stanowisko potwierdza **interpretacja indywidualna Ministra Finansów z 4 lutego 2013 r., nr PT8/033/202/687/WCX/12/13/PK-579**. W uzasadnieniu Minister wyjaśnił, iż:

„(...) W kwestii ustalenia miejsca świadczenia usług, a zatem opodatkowania podatkiem od towarów i usług, w odniesieniu do świadczenia usługi noclegu w hotelu, zdaniem Ministra Finansów, zastosowanie znajdzie (...) przepis art. 28e (...) ustawy o podatku od towarów i usług. Powyższa usługa – jako usługa związana z nieruchomościami – będzie opodatkowana w miejscu położenia nieruchomości. Tym samym Minister Finansów w zakresie tym podzielił stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku, uznając je za prawidłowe.

W odniesieniu natomiast do usługi pośrednictwa w rezerwacji miejsc noclegowych w hotelach, której to rezerwacji Wnioskodawca dokonuje we własnym imieniu, lecz na rzecz innego podmiotu, należy wskazać, że w takim przypadku uznaje się, że Wnioskodawca (pośrednik) nabył usługę noclegową i ją wykonał sam. W konsekwencji w przedstawionym zdarzeniu przyszłym przedmiotową usługę pośrednictwa należy zakwalifikować jako usługę pomocniczą względem usługi głównej i miejsce jej świadczenia powinno być tożsame z miejscem świadczenia usługi hotelowej, tj. określone również zgodnie z art. 28e ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – w miejscu położenia nieruchomości.

W takiej sytuacji nie znajduje więc zastosowania art. 28b ww. ustawy o podatku od towarów i usług, na który wskazał Wnioskodawca we własnym stanowisku wyrażonym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. (...)”

Przykład

Polska firma jest właścicielem portalu, za pomocą którego można dokonać rezerwacji pokoi hotelowych na całym świecie. Osoby zainteresowane wynajmem odnajdują interesujący hotel na stworzonej w tym celu stronie i dokonują rezerwacji we własnym imieniu. Płatność za noclegi uiszczana jest przez rezerwującego pokój, bezpośrednio na konto hotelu.

Właściciel portalu otrzymuje od zagranicznego właściciela zarezerwowanego hotelu wynagrodzenie za usługę pośrednictwa w zawarciu umowy wynajmu pokoi. W tej sytuacji miejsce opodatkowania usługi wykonanej przez właściciela portalu będzie znajdowało się tam, gdzie znajduje się jego siedziba (art. 28b ustawy). Polski pośrednik działał w imieniu i na rzecz osób trzecich a usługę wykonywał na zlecenie podatnika, dlatego należy zastosować art. 28b ustawy.

Przykład

Sytuacja podobna jak w poprzednim przykładzie, z tą różnicą, że zainteresowane osoby odnajdują na portalu hotel, w którym chcą wynająć pokój, ale rezerwacji na ich rzecz dokonuje właściciel portalu we własnym imieniu. Hotel wystawia pośrednikowi fakturę na całą wartość usługi wynajmu pokoi a pośrednik wystawia wynajmującemu fakturę obejmującą koszty noclegów w hotelu i prowizji za pośrednictwo. Właściciel portalu działa więc we własnym imieniu ale na rzecz osób trzecich.

Miejscem opodatkowania usługi wykonanej przez właściciela portalu (pośrednika) jest miejsce położenia nieruchomości (hotelu), bez względu na to, czy osoba wynajmująca pokoje hotelowe działa w charakterze podatnika czy też niepodatnika (art. 28e ustawy).

2. Usługi pośrednictwa w dostawie towarów

Pośrednictwo w dostawie towarów wykonywane na rzecz podatników opodatkowane jest według ogólnej zasady dla miejsca świadczenia usług – tam gdzie usługobiorca ma siedzibę działalności gospodarczej (art. 28b ustawy o VAT).

Przykład

Polska firma wykonała usługę pośrednictwa w dostawie towarów do innego państwa członkowskiego na zlecenie unijnego przedsiębiorcy.

W związku z tym, że nabywca usługi jest podatnikiem, miejsce jej świadczenia – zgodnie z zasadą ogólną – znajduje się w państwie tego nabywcy, czyli poza terytorium naszego kraju.

Jeśli usługobiorcą jest niepodatnik wówczas usługa pośrednictwa świadczona w imieniu i na rzecz osoby trzeciej, opodatkowana będzie tak, jak podstawowa transakcja (art. 28d ustawy).

Dostawa towarów wysyłanych z Polski do innego państwa członkowskiego na rzecz niepodatników stanowi sprzedaż wysyłkową z terytorium kraju. W przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju, dostawę towarów uznaje się za dokonaną na terytorium Polski, jeżeli całkowita wartość netto towarów, innych niż wyroby akcyzowe, wysyłanych lub transportowanych do tego samego państwa członkowskiego w ramach sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju, jest mniejsza lub równa w danym roku od kwoty wyrażonej w złotych, odpowiadającej kwocie ustalonej przez państwo członkowskie przeznaczenia dla wysyłanych lub transportowanych towarów. Warunkiem jest również nieprzekroczenie limitu w roku poprzednim (art. 23 ust. 2 i 3 ustawy).

Podatnicy, których obroty nie przekroczyły określonego limitu, mogą wybrać jako miejsce opodatkowania terytorium państwa członkowskiego, do którego dokonywana jest sprzedaż wysyłkowa, pod warunkiem pisemnego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o skorzystaniu z takiego rozwiązania, z zaznaczeniem nazwy państwa członkowskiego lub państw, których powiadomienie to dotyczy.

Zatem w sytuacji gdy usługa pośrednictwa dotyczy sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju, wówczas miejscem jej opodatkowania jest państwo, w którym ta sprzedaż została rozliczona.

Przykład

Przedsiębiorca z Polski pośredniczył w zakupie towarów w imieniu i na rzecz niepodatnika z Niemiec. Towary wysyłane są z Polski do Niemiec. Usługa pośrednictwa w tym przypadku będzie podlegała opodatkowaniu w Polsce, chyba, że dostawca opodatkuje tę sprzedaż w Niemczech (dobrowolnie lub w związku z przekroczeniem ustalonego limitu) i wówczas również usługa pośrednictwa będzie opodatkowana w tym państwie.

Podobnie będzie opodatkowane pośrednictwo w dostawie towarów wysyłanych z innych państw członkowskich na rzecz niepodatników. W zależności od tego, gdzie będzie opodatkowana sprzedaż wysyłkowa tych towarów, tam pośrednik rozliczy swoją usługę.

Jeśli pośrednictwo dotyczy dostawy towarów na rzecz niepodatników spoza Wspólnoty, to będzie to usługa związana z eksportem towarów, co oznacza, że opodatkowana będzie w Polsce a usługodawca będzie miał możliwość zastosowania obniżonej stawki VAT w wysokości 0% (art. 83 ust. 1 pkt 21 lit. b) ustawy).

Dropshipping – popularny model sprzedaży internetowej

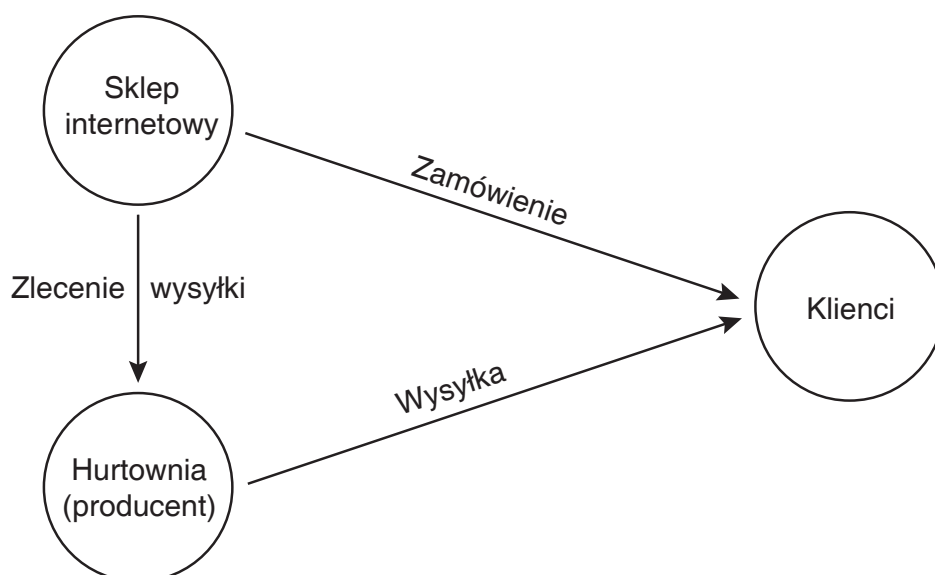
W polskich przepisach prawnych nie odnajdziemy regulacji dotyczących dropshippingu. W praktyce jest to bardzo popularny model logistyczny sprzedaży przez internet polegający na przeniesieniu procesu wysyłki towaru na dostawcę. Rola sklepu internetowego w tym modelu logistycznym sprowadza się do zbierania zamówień i przesyłania ich do dostawcy, który realizuje wysyłkę towaru do klienta.

W typowej sytuacji dokonywania sprzedaży według formuły dropshippingu, finalny sprzedawca (właściciel sklepu internetowego) dokonuje sprzedaży towaru we własnym imieniu i na własny rachunek. Natomiast na dostawcy danego towaru (czyli na jego producencie albo na hurtowni) spoczywa jedynie obowiązek dostarczenia towaru do kupującego (klienta sklepu internetowego).

Pozwala to na uniknięcie kosztownego gromadzenia i składowania zapasów określonych towarów przez podmiot sprzedający towary w systemie dropshippingu i przesunięcie obowiązku w zakresie dostawy towarów na ich producenta, ewentualnie na hurtownię.

Dostawa towarów we własnym imieniu

W przypadku, gdy podatnik (właściciel sklepu internetowego) dokonuje sprzedaży towaru finalnemu odbiorcy we własnym imieniu i na własny rachunek, a na dostawcy spoczywa jedynie obowiązek jego dostarczenia, to w konsekwencji trzeba uznać, iż podatnik przeprowadza dwie czynności prawne, a mianowicie zakup towaru od dostawcy i jego sprzedaż ostatecznemu klientowi.

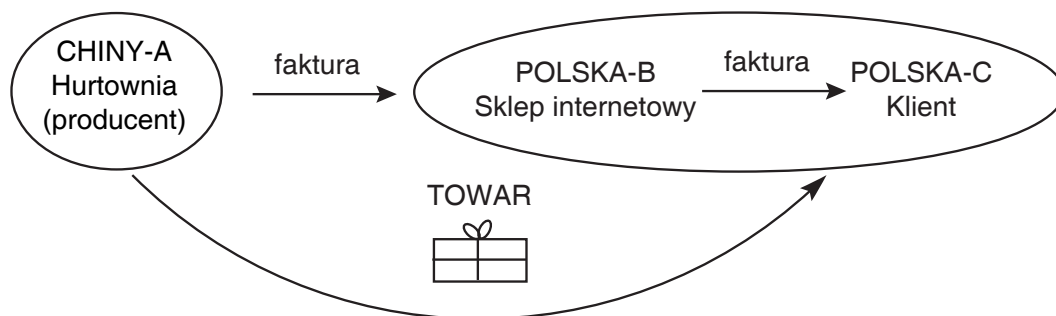


Należy przy tym zauważyć, że jest to przykład transakcji łańcuchowej. W przypadku bowiem, gdy w transakcji uczestniczy kilka podmiotów w ten sposób, że towar wysyłany jest bezpośrednio od pierwszego podmiotu do ostatniego w łańcuchu dostaw, mamy do czynienia z transakcją łańcuchową. Uznaje się wówczas, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach. Taka sytuacja występuje m.in. wówczas, gdy towar wysyłany jest (transportowany) bezpośrednio od producenta (hurtownika) do ostatecznego nabywcy, a drugi podmiot w łańcuchu dostaw (pośrednik) będący stroną transakcji kupuje towar w swoim imieniu i na własny rachunek.

Najczęściej spotykanym przykładem dropshippingu jest sytuacja, w której polski sklep internetowy oferuje do sprzedaży towary polskim klientom po cenach detalicznych. Po zebraniu zamówień sklep zamawia towary w zagranicznej hurtowni (bardzo często są to hurtownie znajdujące się w państwach spoza UE) i przekazuje jej dane swoich klientów do wysyłki. Sklep internetowy płaci hurtownikowi za towary ceny hurtowe. Formalności celnych importowych zazwyczaj dokonuje ostateczny nabywca towarów, czyli klient sklepu internetowego.

Nabyty przykładowo w Chinach towar transportowany jest w wyniku dokonanej transakcji do Polski. Należy zatem określić miejsce świadczenia dla poszczególnych dostaw z uwzględnieniem zasad dotyczących miejsca opodatkowania dla towarów przemieszczanych (art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT).

Poniżej prezentowany jest schemat przepływu towaru oraz dokumentów potwierdzających jego dostawę.



Zarówno pierwsza dostawa pomiędzy firmą chińską a polską, jak i kolejna dostawa pomiędzy podmiotami polskimi opodatkowana będzie w miejscu rozpoczęcia transportu – w Chinach.

Jeżeli ostateczny nabywca z Polski (klient) dokonuje odprawy towarów na terytorium kraju, to wystąpi u niego import towarów podlegający opodatkowaniu w Polsce. Import towarów opodatkowany jest bowiem tam, gdzie dokonuje się ich ostatecznej odprawy.

Najczęściej więc obowiązki w zakresie dokonywania formalności celnych przerzucane są na klientów. Zdarza się też, że sklepy oferują kontakt z wyspecjalizowanymi agencjami celnymi, które dokonują takiej odprawy w imieniu nabywców.

Jeśli przesyłka dostarczana jest przez Poczte Polską lub firmę kurierską, wówczas odprawy celnej dokonuje operator pocztowy.

Zatem obie dostawy opodatkowane są poza terytorium Wspólnoty, natomiast ostateczny konsument, czyli polski importer rozlicza podatek VAT z tytułu importu towarów w Polsce.

Generalnie w przypadku importu towaru kwota podatku VAT wykazywana jest w zgłoszeniu celnym, a podatnik zobowiązany jest w terminie 10 dni, licząc od dnia jego powiadomienia przez organ celny o wysokości należności podatkowych, do wpłacenia obliczonego podatku (z wyjątkiem, gdy podatnik stosuje uproszczone procedury celne i rozlicza VAT w deklaracji – tę kwestię tu pomijamy). Podstawą opodatkowania w imporcie towarów jest natomiast wartość celna powiększona o należne cło, a jeżeli przedmiotem importu są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym – powiększona dodatkowo o podatek akcyzowy (art. 30b ust. 13 ustawy o VAT).

Jeżeli zakup towarów jest związany z prowadzeniem działalności opodatkowanej, kwota podatku wynikająca z dokumentu celnego stanowi kwotę podatku naliczonego (czyli VAT należny stanowi jednocześnie VAT naliczony, zatem *de facto* nabywca – czynny podatnik VAT – nie ponosi ciężaru podatku).

U polskiego pośrednika (sklep internetowy) nie wystąpi w związku z uczestnictwem w tego typu transakcji łańcuchowej żadna czynność, która podlegałaby opodatkowaniu w Polsce.

Gdyby formalności celnych importowych dokonywał pośrednik, czyli sklep internetowy, wówczas sprzedaż towaru, kupionego od kontrahenta zagranicznego dla ostatecznego nabywcy z Polski, byłaby opodatkowana w Polsce, na zasadach ogólnych. Do sprzedaży należałoby zatem zastosować stawkę VAT właściwą dla tego towaru w kraju.

Pośrednictwo w sprzedaży towarów

Jeśli podatnik (właściciel sklepu internetowego) nie prowadzi sprzedaży towarów we własnym imieniu ani na własny rachunek (nie dokonuje więc zakupu towarów będących przedmiotem transakcji), a jego rola ogranicza się tylko do zbierania zamówień dla dostawcy oraz przyjmowania od klientów zapłaty i przekazywania jej dostawcy, po pomniejszeniu o należną podatnikowi prowizję, nie można mówić o dokonywaniu przez niego dostawy towarów. Dostawcą jest zagraniczna hurtownia a nabywcami klienci sklepu.

Podatnik, który jedynie pośredniczy w sprzedaży/zakupie towaru od kontrahenta spoza Unii (czyli nie nabywa prawa do dysponowania towarem jak właściciel), za co należy mu się prowizja, dla celów VAT traktowany jest jak podmiot świadczący usługę. Przez świadczenie usług rozumie się bowiem każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów (art. 8 ust. 1 ustawy o VAT).

Uwaga



W przypadku, gdy prowizja należna jest od podatnika zagranicznego (np. mającego siedzibę w Chinach), to miejsce świadczenia usługi pośrednictwa trzeba ustalić zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 28b ust. 1 ustawy o VAT – będzie ono zatem znajdowało się w kraju, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej (czyli w Chinach). Usługa pośrednictwa nie będzie zatem podlegała opodatkowaniu VAT w Polsce. Podatnik powinien ją udokumentować fakturą bez kwoty podatku.

Pomimo że usługa pośrednictwa, o której mowa, nie podlega opodatkowaniu w kraju, należy ją wykazać w deklaracji VAT w poz. 11 „Dostawa towarów oraz świadczenie usług poza terytorium kraju”.

Podstawę opodatkowania należy ustalić w oparciu o art. 29a ust. 1 ustawy. Zgodnie z tym przepisem podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. W przypadku usług pośrednictwa zapłatą za wykonane świadczenie jest kwota prowizji.

Uwaga



Gdyby prowizja należna była od ostatecznego nabywcy z Polski (a nie od zagranicznego hurtownika), to podlegałaby ona opodatkowaniu w Polsce.

Sklep internetowy, który pośredniczy jedynie w zakupie towarów (nie dokonuje ich dostawy) może dokonać ich odprawy celnej importowej. Trzeba przy tym podkreślić, że jeśli podatnik (pośrednik) zgłasza towary do odprawy celnej, to pomimo że nie jest ich właścicielem, będzie zobowiązany do zapłaty cła i podatku VAT wykazywanego w zgłoszeniu celnym.

Organy podatkowe przyznają prawo do odliczenia VAT naliczonego podatnikowi dokonującemu importu, mimo że nie jest on właścicielem towaru (vide: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 17 września 2012 r., nr IPPP3/443-634/12-2/JK), ale trzeba pamiętać, że podstawowym warunkiem odliczenia jest związek wydatku z czynnościami opodatkowanymi. Jeżeli takiego związku nie ma, VAT nie podlega odliczeniu.

Należy podkreślić, że w omawianym przypadku nie ma znaczenia, iż podatnik otrzymuje od ostatecznego klienta całą kwotę należną ze sprzedaży, a następnie przelewa ją – po potrąceniu należnej mu prowizji – na konto producenta (hurtownika) zagranicznego. Podatnik bowiem jedynie pośredniczy w przekazywaniu pieniędzy i nie jest stroną transakcji kupna-sprzedaży towaru.

3. Usługi turystyczne

Kolejnym przykładem transakcji wielostronnych o szczególnym charakterze, są usługi turystyczne. Biura podróży dokonują zakupu usług transportowych, wyżywienia i noclegów od innych podmiotów i oferują swoim klientom produkt w postaci imprezy turystycznej.

Jeśli organizator takiej imprezy działa na rzecz klientów we własnym imieniu i na własny rachunek to świadczone przez niego usługi turystyczne podlegają szczególnej procedurze opodatkowania marży.

Szczególne procedury przy świadczeniu usług turystyki opodatkowanych w systemie marży reguluje art. 119 ustawy o VAT.

„Usługa turystyki” nie została nigdzie zdefiniowana. Należy więc sięgnąć do wyjaśnień organów podatkowych, które mogą być w tym względzie niezwykle pomocne. Przykładowo **Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 10 grudnia 2012 r., nr IBPP2/443-933/12/RSz** stwierdził, iż:

„(...) Ustawa o podatku od towarów i usług nie określa, jakie usługi należy zakwalifikować do grupy «usług turystyki». Jednakże należy przez nią rozumieć wszystkie transakcje dokonywane w związku z imprezą turystyczną. Zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o usługach turystycznych (t.j. Dz. U. z 2004 r. nr 223, poz. 2268 ze zm.) przez usługi turystyczne należy rozumieć usługi przewodnickie, usługi hotelarskie oraz wszystkie inne usługi świadczone turystom lub odwiedzającym.

Ponadto, zgodnie z definicją Współczesnego Słownika Języka Polskiego (wyd. Lagen-scheidt, Warszawa 2007), turystyka to odbywanie podróży, wędrówek w celach wypoczynkowych, poznawczych itp., a także działalność gospodarcza, polegająca na przygotowaniu i udostępnianiu turystom bazy noclegowej, lokali gastronomicznych i oferowaniu rozmaitych atrakcji, stanowiąca źródło czyichś dochodów.

(...) usługa turystyki to kompleksowa usługa świadczona na rzecz turysty. Za usługi turystyki należy więc uznać zorganizowane lub indywidualne wyjazdy wypoczynkowe połączone z rekreacją i rozrywką (tzn. kompleksowym programem imprez). Jest to świadczenie złożone, na które składa się szereg usług, zarówno obcych, jak i własnych, mających na celu zorganizowanie pobytu klientowi poza miejscem jego zamieszkania (stałego pobytu). Usługi te są tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość (jedną usługę, jeden produkt). Konsekwencje podatkowe powinny być więc przyporządkowane świadczeniu wiodącemu. (...)”

Z kolei **Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 20 lipca 2010 r., nr ITPP2/443-432a/10/RS** potwierdził, iż usługi turystyczne należy rozumieć bardzo szeroko a organizatorami mogą być nie tylko biura podróży, ale również inne podmioty, które we własnym imieniu i na własny rachunek nabywają towary i usługi dla bezpośredniej korzyści turysty. W uzasadnieniu wydanej interpretacji Dyrektor wyjaśnił, iż:

„(...) Z treści złożonego wniosku wynika, że Nadleśnictwo zajmuje się świadczeniem usług w zakresie organizacji polowań dla myśliwych krajowych i zagranicznych, które obej-

mują takie czynności jak: zakwaterowanie z wyżywieniem myśliwych i osób im towarzyszących, organizację polowania indywidualnego i zbiorowego w łowisku, transport myśliwych, zapewnienie nagonki, transport upolowanej zwierzyny, organizację pokotu, zapewnienie pilota imprezy i ubezpieczenie. Przedmiotowe usługi wykonywane we własnym imieniu i na własny rachunek są sprzedawane bezpośrednio nabywcy finalnemu lub firmie zajmującej się sprzedażą usług turystycznych. W celu zapewnienia kompleksowej usługi organizacji polowania, część usług Nadleśnictwo świadczy we własnym zakresie, a część (np. wyżywienie, organizację polowania zbiorowego w łowisku, transport myśliwych) nabywa od obcych podmiotów dla bezpośredniej korzyści turysty (myśliwego).

Biorąc pod uwagę powołane przepisy oraz treść złożonego wniosku stwierdzić należy, że świadczone przez Nadleśnictwo usługi w zakresie organizacji polowania należy traktować jako usługi turystyki, o których mowa w art. 119 ustawy o podatku od towarów i usług, do których ma zastosowanie szczególna procedura VAT-marża (...)

Natomiast art. 2 dyrektywy Rady 90/314/EWG z dnia 13 czerwca 1990 r. w sprawie zorganizowanych podróży, wakacji i wycieczek (Dz. Urz. UE L 158/59), definiuje imprezę turystyczną jako wcześniej ustaloną kombinację nie mniej niż dwóch z następujących usług sprzedawanych lub oferowanych do sprzedaży w łącznej cenie, o okresie ich świadczenia dłuższym niż 24 godziny lub obejmującym nocleg:

- a) transport;
- b) zakwaterowanie;
- c) inne usługi turystyczne niezwiązane z transportem lub zakwaterowaniem stanowiące znaczącą część imprezy turystycznej.

Usługa turystyki – zgodnie z art. 28n ustawy – jest opodatkowana w tym państwie, gdzie podatnik, który tę usługę świadczy, ma siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności (albo stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu – przy braku siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności).

Podstawą opodatkowania przy wykonywaniu usług turystyki jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku, z zastrzeżeniem art. 119 ust. 5. Zastrzeżenie to dotyczy sytuacji, gdy podatnik oprócz usług nabywanych dla bezpośredniej korzyści turysty świadczy również usługi własne.

Jak wynika z **wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 czerwca 2013 r., sygn. akt I FSK 637/13 (orzeczenie prawomocne)**, własne usługi przewozu stanowiące element składowy usługi turystycznej świadczonej podróżnym przez biuro podróży za cenę ryczałtową, podlegają ogólnym zasadom opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, w szczególności w odniesieniu do stawki podatku, a nie szczególnej procedurze opodatkowania transakcji dokonywanych przez biura podróży. Zgodnie z art. 98 dyrektywy, jeżeli państwo członkowskie wprowadziło obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej dla usług przewozu, stawka ta znajduje zastosowanie do omawianych usług własnych biura podróży.

Od 1 kwietnia 2013 r. **przez marżę, o której mowa, rozumie się różnicę między kwotą, którą ma zapłacić nabywca usługi, a faktycznymi kosztami poniesionymi przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty. Przez usługi dla bezpośredniej korzyści turysty rozumie się usługi stanowiące składnik świadczonej usługi turystyki, a w szczególności transport, zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie.**

Posłużenie się w definicji marży sformułowaniem „faktyczne koszty poniesione przez podatnika” oznacza, iż przy obliczaniu marży uwzględnia się również kwotę podatku od usług nabywanych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, od których VAT rozlicza nabywca (ze względu na miejsce świadczenia usług).

Opodatkowanie usług turystycznych na zasadzie marży stosuje się bez względu na to, kto nabywa usługę turystyki, w przypadku gdy podatnik:

- 1) działa na rzecz nabywcy usługi we własnym imieniu i na własny rachunek;
- 2) przy świadczeniu usługi nabywa towary i usługi od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty.

W tym miejscu warto wspomnieć, że Komisja Europejska zarzucała Polsce, iż zezwalając biuram podróży na stosowanie procedury szczególnej do usług turystycznych (polegających na opodatkowaniu jedynie marży) sprzedawanych osobom innym niż podróżni, uchybiła regulacjom unijnym zawartym w art. 306–310 dyrektywy w sprawie VAT. Podnosiła przy tym, że wprowadzie w różnych wersjach językowych ww. przepisy dyrektywy zawierają określenie „klient”, albo „podróżny”, jednak – zdaniem KE – i tak należało uznać, że regulacje te mają zastosowanie do „podróżnego”.

Trybunał Sprawiedliwości UE miał jednak inne zdanie. W **wyroku z 26 września 2013 r., w sprawie C-193/11 TSUE uznał, że przepisy dotyczące opodatkowania usług turystyki mogą być stosowane nie tylko do usług świadczonych dla podróżnych, ale także dla innych podmiotów**. Określenie „podróżny” jest bowiem szerokie i obejmuje nie tylko konsumenta końcowego.

Istotną cechą tej szczególnej procedury opodatkowania marży jest to, że podatnikom którzy ją stosują, nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego od towarów i usług nabytych dla bezpośredniej korzyści turysty.

Przykład

Spółka świadcząca usługi w zakresie wycieczek krajowych i zagranicznych posiada własne środki transportu (autokary). Na potrzeby konkretnych imprez wynajmuje miejsca noclegowe, opłaca wyżywienie, ubezpieczenie, usługi przewodników itd. Nabycie ww. usług, mimo iż związane jest z usługą w zakresie turystyki nie uprawnia do odliczenia podatku naliczonego. W tym przypadku wyjątkiem są usługi transportowe traktowane jako usługi własne, a więc uprawniające do odliczania podatku naliczonego.

Ponieważ usługi turystyki nie są wymienione w żadnym z odrębnych przepisów umożliwiających stosowanie obniżonej stawki VAT przyjmuje się, że podlegają opodatkowaniu według stawki podstawowej – 23%.

Zgodnie z art. 119 ust. 7 ustawy o VAT, usługi turystyki podlegają opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 0% jedynie w sytuacji, gdy usługi nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty są świadczone poza terytorium UE. Jeżeli usługi turystyki nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty są świadczone zarówno na terytorium UE, jak i poza nim, to usługi te podlegają opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 0% tylko w części, która dotyczy usług świadczonych poza terytorium UE.

PORADNIK VAT

Redakcja: Redaktor Naczelna: Hanna Kończal
 Dodatek opracowała: Katarzyna Rybacka
 adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
 e-mail: poradnik@gofin.pl

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
 adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
 tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60

NAKŁAD **17 000**



PRENUMERATA 2014 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

1	Numer kompletu	Komplety promocyjne z nagrodami na II półrocze 2014 r.	Cena
	KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	1 133,00 zł
	KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	958,50 zł
	KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	449,00 zł

2	Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2014		
				IV-XII	II półrocze	III kwartał
	1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	411,75 zł	274,50 zł	137,25 zł
	2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line GRATIS!	dwutygodnik	265,50 zł	177,00 zł	88,50 zł
	3.	Poradnik VAT + on-line GRATIS!	dwutygodnik	252,00 zł	168,00 zł	84,00 zł
	4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line GRATIS!	dwutygodnik	261,00 zł	174,00 zł	87,00 zł
	5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line GRATIS!	dwutygodnik	247,50 zł	165,00 zł	82,50 zł
	6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego GRATIS!	patrz poz. 1-5	1437,75 zł	958,50 zł	479,25 zł
	7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	344,25 zł	229,50 zł	114,75 zł

Ceny zawierają podatek VAT. Koszty wysyłki pokrywa Wydawnictwo.

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. na www.sklep.gofin.pl) oraz **jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH Oddział w Gorzowie Wlkp., nr 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000. Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę.

Informacje o innych produktach: internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, Gazeta Podatkowa, segregatory i boksy dostępne są na stronie internetowej:

www.sklep.gofin.pl

Informacji udziela także **Biuro Obsługi Klienta** - tel. **95 720 85 40**, infolinia **800 162 732**

Publikacje zamieszczone w czasopiśmie nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.