

VAT W TRANSAKCJACH ŁAŃCUCHOWYCH

Praktyka przed i po *quick fix*

Wojciech Kieszkowski

VAT W TRANSAKCJACH ŁAŃCUCHOWYCH

Praktyka przed i po *quick fix*

Wojciech Kieszkowski

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 sierpnia 2023 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne
Trzy kropki Joanna Maź

Projekt okładek serii
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przystępujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2023

ISBN 978-83-8328-744-7

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. +48 728 313 462
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluger.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
Przedmowa.....	15
Rozdział 1	
Wstęp do rozliczeń VAT w towarowych transakcjach zagranicznych.....	19
1.1. Tymczasowość systemu rozliczeń VAT w transakcjach UE.....	19
1.2. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.....	21
1.3. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów.....	25
1.4. Eksport towarów.....	28
1.5. Import towarów	30
1.6. Transakcje łańcuchowe, czyli jeden towar, dwie sprzedaży, trzy podmioty.....	33
1.7. Transakcje łańcuchowe a wyłudzenia podatkowe.....	37
Rozdział 2	
Transakcje łańcuchowe – zarys ogólny	43
2.1. Kontekst unijny – przed 1.01.2020 r.....	43
2.1.1. Brak legislacji unijnej	43
2.1.2. Praktyka TSUE	45
2.1.2.1. Sprawa C-245/04, EMAG Handel Eder OHG przeciwko Finanzlandesdirektion für Kärnten.....	45
2.1.2.2. Sprawa C-430/09, Euro Tyre Holding BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën....	47

2.1.2.3.	Sprawa C-587/10, Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) przeciwko Finanzamt Plauen	50
2.1.2.4.	Sprawa C-33/13, Marcin Jagiełło przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi	51
2.1.2.5.	Sprawa C-386/16, „Toridas” UAB przeciwko Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos	53
2.1.2.6.	Sprawa C-628/16, Kreuzmayr GmbH przeciwko Finanzamt Linz	54
2.1.2.7.	Sprawa C-580/16, Firma Hans Bühler KG przeciwko Finanzamt de Graz-Stadt.....	56
2.1.2.8.	Sprawa C-414/17, AREX CZ a.s. przeciwko Odvolací finanční ředitelství...	57
2.1.2.9.	Sprawa C-273/18, SIA „Kuršu zeme” przeciwko Valsts ieņēmumu dienests.....	59
2.1.2.10.	Sprawa C-401/18, Herst s.r.o. przeciwko Odvolací finanční ředitelství	60
2.1.2.11.	Sprawa C-696/20, B. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w W.....	62
2.1.2.12.	Sprawa C-512/21, Aquila Part Prod Com SA przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága	63
2.2.	Kontekst unijny – po 1.01.2020 r.....	65
2.2.1.	Dyrektywa <i>quick fix</i>	65
2.2.2.	Rozporządzenie 2018/1912	68
2.2.3.	Noty wyjaśniające Komisji Europejskiej.....	72
2.3.	Definicja transakcji łańcuchowej w ustawie o VAT	73
2.3.1.	Rdzeń definicji	73
2.3.1.1.	Przepisy ustawy o VAT.....	73
2.3.1.2.	Jeden towar.....	80
2.3.1.3.	Przynajmniej dwie dostawy.....	82
2.3.1.4.	Przynajmniej trzy podmioty	85
2.3.1.5.	Jeden transport	88

2.3.2. Wewnątrzspółnotowe transakcje trójstronne (WTT)	90
2.3.3. Transakcje łańcuchowe a dostawy z instalacją i montażem	92
2.4. Praktyczne ryzyko związane z udziałem w transakcji łańcuchowej	94

Rozdział 3

Opodatkowanie VAT międzynarodowych transakcji

łańcuchowych – ewolucja przepisów	101
3.1. Kryteria klasyfikacji transakcji – ujęcie ogólne	101
3.2. Organizacja transportu	107
3.3. Warunki dostawy	109

Rozdział 4

Opodatkowanie VAT międzynarodowych transakcji

łańcuchowych po 1.07.2020 r. – krajowe źródła prawa	115
4.1. Komunikat Ministerstwa Finansów	115
4.2. Najważniejsze definicje w ustawie o VAT	119

Rozdział 5

Nieprzerwany charakter transakcji 123 |

5.1. Zmiana gestii transportowej i kontrowersje z nią związane	123
5.2. Przerwa w transporcie organizowanym przez jeden podmiot	131
5.2.1. Brak zamiaru sprzedaży w trakcie transportu	131
5.2.2. Zmiana środka transportu	132
5.2.3. Przechowywanie towaru po drodze	135
5.2.4. Wykonanie usług na towarze (uszlachetnianie)	138
5.2.5. Czasowe zatrzymanie towaru	143

Rozdział 6

Wysyłka i transport towaru, czyli o organizacji transportu 145 |

6.1. Co to znaczy „organizować transport”?	145
6.1.1. Próba zdefiniowania pojęcia organizacji transportu	145

6.1.2.	Wysyłka transportem własnym.....	153
6.1.3.	Wysyłka przez przewoźnika	157
6.1.4.	Zapłata za transport	161
6.1.5.	Transport „za pośrednictwem” innego uczestnika łańcucha dostaw.....	162
6.2.	Organizacja transportu a warunki Incoterms	166
6.3.	Organizacja transportu a definicja podmiotu pośredniczącego.....	174

Rozdział 7

Klasyfikacja transakcji w łańcuchu dostaw.....	177	
7.1.	Transport organizuje pierwszy sprzedawca	177
7.2.	Transport organizuje ostatni nabywca.....	186
7.3.	Transport organizowany przez nabywcę dokonującego dostawy	193

Rozdział 8

Podmiot pośredniczący	197	
8.1.	Definicja podmiotu pośredniczącego.....	197
8.2.	Jeden pośrednik w łańcuchu lub kilku pośredników.....	203
8.3.	Domniemany pośrednik w łańcuchu	205
8.4.	Dowody potwierdzające status podmiotu pośredniczącego.....	207
8.5.	Numer VAT UE podmiotu pośredniczącego	212
8.5.1.	Numer właściwy dla kraju przeznaczenia	212
8.5.2.	Numer właściwy dla kraju wysyłki – obalenie domniemania	214
8.5.3.	Numer właściwy dla kraju innego niż kraj wysyłki i przeznaczenia.....	216
8.5.4.	Brak jakiegokolwiek numeru VAT UE.....	217
8.5.5.	Przekazanie numeru dostawcy.....	220
8.6.	Podatnik certyfikowany	225

Rozdział 9

Warunki dostawy.....	231	
9.1.	Definicja warunków dostawy	231
9.2.	Reguły Incoterms w teorii.....	235

9.2.1.	O regułach Incoterms w ogólności	235
9.2.2.	Incoterms EXW	237
9.2.3.	Incoterms „F”	238
9.2.4.	Incoterms „C”	240
9.2.5.	Incoterms „D”	242
9.3.	Reguły Incoterms w praktyce	244
9.3.1.	Reguły Incoterms w transakcjach niełańcuchowych	244
9.3.2.	Znaczenie Incoterms w łańcuchu dostaw	247
9.3.3.	Kombinacje warunków dostawy	250
9.3.3.1.	EXW + EXW	250
9.3.3.2.	EXW + FCA/FOB	251
9.3.3.3.	EXW + CPT/CFR	253
9.3.3.4.	EXW + DAP/DDP	254
9.3.3.5.	FCA + CIP/CIF	256
9.3.3.6.	FCA + DAP/DDP	257
9.3.3.7.	DAP + DAP	258
9.4.	Czy istnieją warunki dostawy poza Incoterms?	259

Rozdział 10

Korekty w ramach transakcji łańcuchowych	261
10.1. Korekta rozliczeń w przypadku nieprawidłowej klasyfikacji	261
10.2. Korekta faktur	272
10.3. Korekta dokumentacji transportowej	275

Rozdział 11

Szczególne rodzaje transakcji łańcuchowych	279
11.1. Wewnętrzzwspólnotowe transakcje trójstronne	279
11.2. Transakcje importowe	289
11.3. Procedura celna „42”	296
11.4. Karty paliwowe	301
11.5. Usługi elektromobilności	306
11.6. <i>Dropshipping</i>	313
11.7. Transakcje z konsumentem	316
11.8. Towary opodatkowane stawką 0% VAT	323
11.9. Łańcuch rozpoczyna się i kończy w Polsce	326

11.10. Łańcuch nie rozpoczyna się i nie kończy w Polsce	331
11.11. Sprzedaż na morzu otwartym	336
11.12. Dostawa na statek.....	338
11.13. Kradzież i oszustwo	344
Literatura.....	351
Orzecznictwo	353
Pisma urzędowe	357
Inne publikacje.....	363

PRZEDMOWA

Problemy związane z rozliczaniem VAT w transakcjach łańcuchowych to podatkowy *evergreen*, cieszący się od lat wątpliwą, acz niesłabnącą popularnością. Zmieniają się przepisy krajowe i unijne. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydaje nowe wyroki, które mniej bądź bardziej dokładnie odzwierciedlane są później w krajowej praktyce podatkowej. W kontekście transakcji łańcuchowych słyszeliśmy już nieraz o potrzebie zwiększenia pewności prawa dla podmiotów gospodarczych¹. Póki co ww. celów nie udało się jednak zrealizować. Nadal więc transakcje łańcuchowe to trudne wyzwanie dla podatników zaangażowanych w międzynarodowy obrót towarowy.

Obawiam się, że wyzwania te w najbliższym czasie wcale nie znikną. Problemem nie zawsze jest labilność praktyki podatkowej. Ponadto gwarantem poprawności rozliczania VAT w łańcuchu dostaw staje się nie tylko merytoryczna wiedza podatkowa, lecz przede wszystkim także świadomość możliwości udziału w nieco bardziej skomplikowanym schemacie zakupu lub sprzedaży. Tymczasem dojrzewanie takiej świadomości potrzebuje czasu. W przypadku powtarzalnych i funkcjonujących od lat łańcuchów dostaw jest o nią łatwiej.

Niestety, żyjemy w czasach nieprzewidywalnych. Zarówno pandemia COVID-19, postępująca inflacja, jak i rosyjska napaść na Ukrainę porzywały powtarzalne łańcuchy dostaw. Aby funkcjonować, wielu podatników musi więc podejmować decyzje o zakupach lub sprzedaży towarów

¹ Wystarczy wspomnieć przykładowo motyw szósty dyrektywy *quick fix* oraz uzasadnienie SLIM VAT 2.

w sposób dynamiczny. Często *ad hoc* i pod presją czasu (i pieniądza). A to w oczywisty sposób nie sprzyja podejmowaniu decyzji w sposób cechujący się głęboką refleksją popartą analizą skutków podatkowych. Gdy towar trzeba szybko kupić lub sprzedać, dywagacje o stosowanych warunkach Incoterms czy organizacji transportu schodzą na dalszy plan. Liczy się tylko to, by w okolicznościach kryzysowych zrealizować daną transakcję. To rozumiały – *business first*, a podatki powinny iść jeśli nie o krok za biznesem, to co najwyżej „pod rękę”. Niestety, przepisy podatkowe – i to nie dotyczy wyłącznie transakcji łańcuchowych – są nie tylko bezwzględnie wiążące, lecz czasem także wiążąco bezwzględne. Organów podatkowych nie wzruszy fakt, że w obliczu zerwanego łańcucha dostaw brak szybkiej decyzji o zakupie towaru na nowych warunkach mógłby spowodować zerwanie kontraktu zagrażające funkcjonowaniu przedsiębiorstwa.

Z tego względu uważam, że transakcje łańcuchowe to niestety wciąż ważny podatkowo temat. Zyskuje on na aktualności nie tylko wraz z każdą zmianą przepisów, lecz przede wszystkim także przy okazji zmiany rzeczywistości biznesowej, w której funkcjonujemy. Żyjemy w czasach bardzo trudnych. Jeśli „dynamicznych”, to określenie to odnosi się do szybkości i zdecydowania procesu decyzyjnego. Nie zwalnia nas to wszystko jednak z dochowywania należytej staranności. Kiedy świadomość podatkowa śpi, mogą się obudzić podatkowe demony.

Celem niniejszego opracowania jest więc w szczególności: 1) wsparcie świadomości podatkowej uczestników (i potencjalnych uczestników) transakcji łańcuchowych; 2) stworzenie praktycznego kompendium wiedzy na temat tych transakcji; 3) zestawienie odpowiedzi i wskazówek, na co należy zwracać uwagę w przypadku międzynarodowego obrotu towarowego. Uważny czytelnik znajdzie w publikacji odwołania do grubo ponad setki interpretacji indywidualnych oraz opis doświadczeń autora związanych z pracą doradcy podatkowego. Praktyczne podejście dominuje więc na niniejszych łamach ponad akademickimi wywodami.

Każdy, nawet najbardziej skomplikowany, łańcuch można rozplątać.

Życzę Państwu przyjemnej lektury – na tyle, na ile czytanie o podatkach można uznać za przyjemność.

Gdańsk, sierpień 2023 r.

Wojciech Kieszkowski

Opis tego, co trzeba zrobić w przypadku błędnej klasyfikacji w łańcuchu, brzmi niezwykle przytłaczająco. W praktyce jest jednak dużo gorzej. Nie chodzi tylko o ogrom pracy administracyjnej do wykonania. Bardzo uciążliwe jest też skoordynowanie różnego rodzaju czynności między podatnikami oraz ich urzędami skarbowymi (czasem, jak się okazuje, z różnych państw członkowskich). Jest mnóstwo pracy w związku z przygotowaniem korekt, a po ich złożeniu może się okazać, że przyjdzie podatnikom tłumaczyć się przed organami podatkowymi. One z pewnością zainteresują się tym, co się zadziało. Inna sprawa, że jeśli organy zainteresują się tematem, zanim swój błąd zauważy podatek jeden z drugim – wszystkie ww. czynności będą dokonywane **pod presją protokołu kontrolnego i różnego rodzaju decyzji domiarowych**. Dodatkowym utrudnieniem może okazać się kwestionowanie możliwości korygowania faktur uznawanych za puste już po wszczęciu kontroli.

Jeśli jednak organ podatkowy o niczym jeszcze nie wie, dobrym pomysłem w takich sytuacjach może być wystąpienie z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, żeby zdjąć z siebie odium przynajmniej tej następczej drobiazgowej weryfikacji.

Jeszcze lepszym pomysłem jest prawidłowe rozliczanie VAT w transakcjach łańcuchowych od samego początku.

10.2. Korekta faktur

Gdy już podatek zdecyduje się na skorygowanie rozliczeń w łańcuchu, musi też skorygować faktury VAT. Nie ma wątpliwości, że może to zrobić „z własnej woli”. Więcej problemów może być w przypadku toczącego się już względem podatnika postępowania kontrolnego. Choć i w takim przypadku prawo do korekty faktury nie powinno być kontestowane, do czego przyczyniła się unijna praktyka – w szczególności

wyrok TSUE z 18.03.2021 r., C-48/20, UAB „P” przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w B.⁴

Sprawa dotyczyła emitenta kart paliwowych, który wystawiał faktury VAT dokumentujące dostawę paliwa. Czynności te zostały zreklasyfikowane przez organ podatkowy na świadczenie usług zwolnionych z VAT. Faktury zyskały więc status „pustych”. Organ podatkowy oczekiwał od podatnika zapłaty sankcyjnego VAT zgodnie z art. 108 u.p.t.u., z czym podatnik się nie zgadzał. Chciał bowiem skorygować faktury, na co z kolei nie zgadzał się organ. Wywodził on, że po wszczęciu kontroli podatkowej nie jest to już wykonalne. O ile prawo polskie przewiduje co do zasady procedurę pozwalającą na korektę VAT nienależnie wykazanego na fakturze przez działającego w dobrej wierze podatnika, o tyle procedura ta nie ma zastosowania, gdy wobec zainteresowanego zostaje wszczęta kontrola podatkowa.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej uznał, że odmowa przyznania możliwości korekty faktur za paliwa z nienależnie wykazanim VAT wystawionych spółkom transportowym, podczas gdy dostawy paliwa dokonane przez stacje paliw na rzecz tych spółek transportowych również podlegają opodatkowaniu VAT, sprowadzałaby się do nałożenia na podatnika obciążenia podatkowego z naruszeniem zasady neutralności VAT. Przepisy wspólnotowe sprzeciwiają się przepisom krajowym, które w konsekwencji wszczęcia procedury kontroli podatkowej nie zezwalają podatnikowi działającemu w dobrej wierze na korektę faktur z nienależnie wykazanim VAT, mimo że odbiorca tych faktur miałby prawo do zwrotu tego podatku, gdyby transakcje wykazane na tych fakturach zostały należycie rozliczone.

Jak do korekty faktur w ramach reklasyfikacji transakcji łańcuchowych podchodzą organy podatkowe? Spójrzmy.



Podatnik „B” z siedzibą we Francji projektuje opakowania, a następnie zleca ich wykonanie m.in. polskiemu wykonawcom, w tym podatnikowi „A”. Towary nabyte od „A” są następnie przedmiotem sprzedaży „B” na

⁴ EU:C:2021:215.

rzecz jej klientów z innych niż Polska krajów UE. Historycznie miały miejsce dostawy, w których „B” występowała w roli podmiotu pośredniczącego w łańcuchu dostaw pomiędzy „A” a nabywcą końcowym, natomiast towary były wysyłane lub transportowane bezpośrednio do nabywcy końcowego na terytorium państwa członkowskiego UE innego niż Polska. Dostawy były realizowane na rzecz nabywcy końcowego według warunków dostaw Incoterms DDP. Producent „A” nie zdawał sobie sprawy z tego, że towary odbierane przez „B” trafiają do ostatecznego nabywcy w ramach transakcji łańcuchowej. Pierwotnie na okoliczność przedmiotowych dostaw „A” wystawił faktury zawierające kwoty VAT określone przy zastosowaniu standardowej stawki 23% VAT. „B” uiszczala kwoty należności ogółem wynikające z faktur pierwotnych. W efekcie przeglądu przeszłych rozliczeń „B” ustaliła i po raz pierwszy od chwili trwania współpracy poinformowała „A”, że dostawy dokonywane były w ramach dostaw łańcuchowych i tym samym powinny być zostać potraktowane przez „A” jako tzw. dostawy „ruchome”.

Organ podatkowy⁵ zgodził się z podatnikiem, że dostawa między „A” i „B” stanowi transakcję ruchomą i stanowi w istocie swej WDT, a nie transakcję krajową. Transakcje odbywały się przed reformą *quick fix*, decydowały więc warunki dostawy. Wynikało z nich, że ostateczni nabywcy nabywają prawo do rozporządzania towarami jak właściciel w kraju docelowym (Incoterms DDP). Wysyłka lub transport powinna być zostać przyporządkowana dostawom dokonywanym na rzecz „B”. „A” dokonywał na rzecz „B” transakcji wewnątrzspółnotowej dostawy towarów. Ta podlega opodatkowaniu 0% VAT, ale tylko przy spełnieniu określonych warunków. Jednym z nich jest posiadanie przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy w swojej dokumentacji dowodów, że towary będące przedmiotem wewnątrzspółnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju⁶. Tych oczywiście „A” w momencie dostawy nie posiadał (bo myślał, że dokonuje transakcji krajowej). Dokumenty

⁵ Interpretacja indywidualna dyrektora KIS z 4.06.2020 r., 0112-KDIL1-3.4012.10.2020.3.AKS, LEX nr 544153.

⁶ Art. 42 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT.

11.2. Transakcje importowe

Czy mamy do czynienia z transakcją łańcuchową w przypadku przywozu towarów spoza terytorium UE na terytorium kraju? Czy import towarów może być realizowany w łańcuchu dostaw? Tego rodzaju rozterki towarzyszą podatnikom dość często.

Odpowiedź brzmi: tak, import towarów może odbywać się w łańcuchu dostaw. Zgodnie z definicją dostawy łańcuchowej chodzi w niej przecież o to, że te same towary są przedmiotem kolejnych dostaw oraz są wysyłane lub transportowane bezpośrednio od pierwszego dostawcy do ostatniego w kolejności nabywcy. Możemy więc wyobrazić sobie sytuację, w której np. podmiot z Norwegii sprzedaje towar pośrednikowi polskiemu, ten zaś odsprzedaje towar finalnemu nabywcy w Polsce, przy czym transport ma właśnie miejsce bezpośrednio z Norwegii do ostatecznego nabywcy. Klasyczna transakcja łańcuchowa z elementem przywozu towaru spoza UE.

Pytanie powinno brzmieć jednak inaczej: **czy w przypadku transakcji importowych stosuje się te same zasady klasyfikacji VAT w łańcuchu co w przypadku innych transakcji** (omawianych w poprzednich rozdziałach opracowania)?

Na tak postawione pytanie moim zdaniem należy udzielić odpowiedzi przeczącej.

Uważny czytelnik wyczytał już pewnie, że zasady określone w przepisach art. 22 ust. 2a–2e ustawy o VAT dotyczą towarów, które są wysyłane lub transportowane **z terytorium kraju na terytorium państwa trzeciego** albo które są wysyłane lub transportowane **z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego**. Przepisy pokrywają więc ściśle transakcje WDT, WNT oraz eksport towarów. Nie ma tu mowy o wysyłce lub transporcie z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju albo innego państwa członkowskiego.

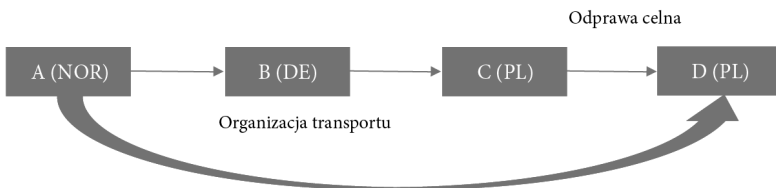
Możemy więc uznać, że jakkolwiek mamy do czynienia z transakcjami łańcuchowymi, w przypadku łańcuchowych transakcji importowych bez

znaczenia pozostaje kwestia organizacji transportu czy też warunków transakcji. Decydować powinny inne przesłanki. W praktyce jednak sprawa nie jest dla wielu podmiotów aż tak oczywista.

Np. Była sobie transakcja sprzedaży dźwigów. Uczestniczyły w niej cztery podmioty: „A” to norweski producent, który sprzedał towar „B” (niemieckiemu pośrednikowi), ten odsprzedał towar do polskiego pośrednika „C”, który sprzedał go finalnie do polskiego odbiorcy „D”. Transport bezpośrednio z Norwegii do Polski. Z warunków Incoterms i ustaleń między stronami wynika, że podmiotem odpowiedzialnym za organizację transportu z Norwegii do Polski był drugi podmiot w łańcuchu (podmiot niemiecki). Polski pośrednik „C” uznał więc, że zgodnie z regułami łańcuchowymi dokonuje lokalnej sprzedaży i wystawił fakturę na rzecz „D” z zastosowaniem stawki 23% VAT¹⁹.

Okazało się jednak, że zgłoszenia celnego importowanego towaru dokonał „D” i to on stał się dłużnikiem z tytułu długu celnego od kupowanych żurawi wieżowych i podatnikiem podatku VAT z tytułu importu towaru.

Schemat 46. Przebieg transakcji: import w łańcuchu dostaw



Źródło: opracowanie własne.

Organ podatkowy zwrócił w tym wypadku uwagę na art. 22 ust. 4 ustawy o VAT, zgodnie z którym dostawę towarów wysyłanych z państwa trzeciego uważa się za dokonaną na terytorium państwa członkowskiego importu albo zaimportowania tych towarów (np. Polski), gdy dostawa ta jest dokonywana przez podatnika, który jest również podatnikiem

¹⁹ Interpretacja indywidualna dyrektora KIS z 18.08.2021 r., 0111-KDIB3-3.4012.274.2021.1.PK, LEX nr 617785.

rektywy VAT z tym, jak powinna ona rzeczywiście brzmieć⁶². Branża zaczyna zauważać tę niezgodność, choć dyrektor KIS wciąż pozostaje na argumenty nieczuły⁶³. Podobnie jak sądownictwo administracyjne⁶⁴, choć argumentacja przedstawiona w przytoczonym wyroku jest wyjątkowo nieprzekonująca.

Inna sprawa, że niezależnie od ostatecznego podejścia do sprawy dostawa energii na stacjach ładowania pojazdów realizowana w międzynarodowym łańcuchu elektromobilności powinna doczekać się zupełnie nowych zasad rozliczeń VAT. Te obecne w każdym wariantcie stanowią istotne utrudnienie administracyjne. Wymuszają bowiem w większości przypadków konieczność rejestracji dostawców usług elektromobilności w kraju lokalizacji stacji ładowania. Pod tym względem usługowy model rozliczeń na gruncie VAT byłby na pewno prostszy. Głęboka reforma na poziomie unijnym jest jednak zdecydowanie niezbędna. Póki co jednak nie widać jakichkolwiek symptomów w tym zakresie⁶⁵.

11.6. Dropshipping

Począwszy od 1.07.2021 r.⁶⁶, do katalogu transakcji opodatkowanych VAT dołączyła w zasadzie zupełnie nowa czynność. Chodzi o ułatwienie, poprzez użycie interfejsu elektronicznego, takiego jak platforma, platforma handlowa, portal lub podobne środki, zwanego dalej „interfejsem elektronicznym”, sprzedaży na odległość towarów importowanych w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej równowartości 150 EUR. W takich przypadkach uznaje się, że podatnik „ułatwiający” samodzielnie otrzymał towary i dokonał dostawy towarów.

⁶² Szerzej W. Kieszkowski, *Ładowanie pojazdów elektrycznych...*, s. 15–19.

⁶³ Interpretacja indywidualna dyrektora KIS z 6.09.2022 r., 0114-KDIP1-2.4012.273.2022.2.JO, LEX nr 653602. Zwracamy uwagę na systemową argumentację i powoływanie się na różne wersje językowe dyrektywy VAT.

⁶⁴ Wyrok WSA w Gdańsku z 21.02.2023 r., I SA/Gd 1267/22, LEX nr 3503130.

⁶⁵ Zob. projekt VIDA, który nie dotyczy jednak elektromobilności.

⁶⁶ Zob. art. 7a ustawy o VAT.

Podobnie uznaje się, że podatnik ułatwia dostawę, gdy poprzez użycie interfejsu elektronicznego umożliwi dokonanie na terytorium Unii Europejskiej przez podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej transakcji wewnątrzspółnotowej sprzedaży towarów na odległość lub dostawy towarów na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem. Ułatwianie oznacza korzystanie z interfejsu elektronicznego w celu umożliwienia nawiązania kontaktu pomiędzy nabywcą a dostawcą, który oferuje towary na sprzedaż poprzez interfejs elektroniczny, co skutkuje dostawą towarów poprzez ten interfejs.

Powyższe przepisy dotyczą w praktyce podmiotów prowadzących sklepy internetowe, działających w modelu tzw. *dropshipping*. W uproszczeniu polega on na tym, że taki podmiot łączy ze sobą nabywcę (klienta sklepu) z producentem towaru (często spoza UE, np. z dalekiego wschodu). Klient kupuje towar w sklepie, ale wysyłka realizowana jest bezpośrednio od producenta do klienta końcowego. Nie dość, że nie przechodzi ona przez ręce właściciela sklepu, to tak naprawdę nie przechodzą przez niego także faktury dotyczące towaru. Nie kupuje on ani nie sprzedaje towaru, a jedynie „pośredniczy handlowo”. Przez długi czas takie podejście nie rodziło po stronie pośrednika obowiązków w zakresie towarowych rozliczeń VAT. Pozostawała jedynie usługa pośrednictwa, opodatkowana w miejscu siedziby dostawcy (czyli poza UE).

Ale to się zmieniło⁶⁷, co ma związek oczywiście z unijnym pakietem uszczelniającym *e-commerce*. Efektem nowelizacji stała się m.in. fikcja prawna, zgodnie z którą podmiot „ułatwiający” (a więc np. prowadzący sklep internetowy) nabywa i odsprzedaje towary. Mamy więc do czynienia z klasycznie pojmowaną transakcją łańcuchową, ale szczególnego typu.

⁶⁷ Wraz z wejściem w życie ustawy z 20.05.2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1163).

Schemat 52. Przebieg transakcji: dropshipping

Źródło: opracowanie własne.

Dlaczego szczególnego? Dlatego że mamy dla tego typu transakcji szczególne przepisy łańcuchowe. Po pierwsze, nie mają do tego typu transakcji zastosowania standardowe reguły klasyfikacji transakcji w łańcuchu⁶⁸. Fiskus twierdzi, że w takich wypadkach nie znajdują zastosowania przepisy art. 22 ust. 2–2d ustawy o VAT. Wskazane przepisy dotyczące alokacji transportu w dostawach łańcuchowych nie mają bowiem zastosowania do dostaw towarów objętych reżimem tzw. uznanego dostawcy określonym w art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT. Powyższe wynika z faktu, że do takich transakcji zastosowanie ma szczególna zasada przypisania transportu, zgodnie z którą wysyłka lub transport towarów są przyporządkowane dostawie dokonanej przez podatnika, który ułatwia dostawę towarów poprzez użycie interfejsu elektronicznego⁶⁹.

Po drugie, obowiązuje zasada szczególna, zgodnie z którą wysyłka lub transport tych towarów są przyporządkowane dostawie towarów dokonanej przez podatnika, który ułatwia dostawę towarów⁷⁰.

W konsekwencji to pośrednik dokonuje więc SOTI do 150 EUR albo WSTO lub sprzedaży lokalnej na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem. W przypadku SOTI dokonywanej przez *dropshippera*, istnieją dwie opcje rozliczenia z tego tytułu VAT. Po pierwsze, podatnicy mogą skorzystać z procedury IOSS (importowy OSS). Pozwala ona na rozliczenie VAT należnego z tytułu SOTI za każdym razem za pośrednictwem

⁶⁸ Zgodnie z art. 22 ust. 3b ustawy o VAT.

⁶⁹ Interpretacja indywidualna dyrektora KIS z 4.04.2022 r., 0114-KDIP1-2.4012.54.2022.2.RM, LEX nr 641727.

⁷⁰ Art. 22 ust. 3a ustawy o VAT.

państwa członkowskiego identyfikacji. Samo naliczenie VAT ma miejsce w momencie sprzedaży. Dzięki temu towary skorzystają ze zwolnienia z podatku VAT przy imporcie. Podatnik zarejestrowany w IOSS w danym państwie członkowskim może składać drogą elektroniczną deklarację VAT z wyszczególnieniem SOTI dokonanej konsumentom w innych państwach członkowskich. Rozwiązanie to jest w oczywisty sposób atrakcyjne dla podatników dokonujących SOTI do różnych krajów UE. Można jednak także rozliczyć VAT na podstawie procedury opartej na uregulowaniu szczególnym USZ (art. 138i i n. ustawy o VAT). Podatek VAT z tytułu importu jest tu pobierany od konsumentów przez osobę dokonującą zgłaszającego celnego (np. kuriera). Brak tu więc zwolnienia importowego, a także uproszczeń w postaci „jednego okienka” dla wszystkich krajów UE. Skorzystać można za to z odroczonego, 30-dniowego terminu płatności VAT z tytułu importu.

W przypadku pośredników dokonujących WSTO może znaleźć zastosowanie procedura OOS (czyli rozszerzona procedura MOSS zgodnie z art. 130a–130d ustawy o VAT). Podmioty takie nie muszą więc rejestrować się jako podatnicy VAT w poszczególnych krajach UE. Mogą go deklarować i płacić w jednym państwie członkowskim za pośrednictwem OSS. Korzystanie z tej procedury ma jednak charakter fakultatywny.

Z kolei dostawa między rzeczywistym dostawcą a *dropshipperem* podlega opodatkowaniu w kraju wysyłki. Przy SOTI będzie to kraj trzeci, przy WSTO lub dostawie lokalnej może to być także Polska, wówczas jednak zgodnie z art. 83 ust. 1 pkt 27 u.p.t.u. dostawa taka korzysta z 0% stawki VAT.

11.7. Transakcje z konsumentem

Przepisy właściwe dla transakcji łańcuchowych w żadnym zakresie nie uzależniają stosowania zasad klasyfikacji transakcji w łańcuchu od tego, czy podmiot w nim uczestniczący jest podatnikiem-przedsiębiorcą, czy też konsumentem. A zatem nie ma żadnych przeciwwskazań do po-

sługiwania się tymi zasadami również w przypadku, gdy w transakcji uczestniczy osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej⁷¹.

Z oczywistych względów konsumenci mogą uczestniczyć w transakcjach łańcuchowych zasadniczo wyłącznie w roli ostatecznego nabywcy towarów⁷². Nie sprzedają oni towarów jako pierwszy sprzedawca ani tym bardziej nie pośredniczą w ich obrocie. Takie aktywności czyniłyby z nich przedsiębiorców, a nie konsumentów. Podobnie z natury rzeczy konsumenci na końcu łańcucha dostaw nie są podmiotami odpowiedzialnymi za organizację transportu. Nie mają takich możliwości ani kompetencji, choć oczywiście często są obciążani kosztami transportu (organizować nie mogą, ale płacić jak najbardziej). Praktyka podatkowa jest w tej kwestii raczej jednolita. Przy założeniu spełnienia wszystkich podstawowych warunków mamy do czynienia z transakcją łańcuchową także wtedy, gdy ostatecznym nabywcą jest konsument.

Np. Podatnik planuje rozpoczęcie działalności gospodarczej polegającej na prowadzeniu sklepu internetowego oferującego odzież, biżuterię, torebki, akcesoria, dekoracje, tekstylia oraz meble do domu i ogrodu, a także sprzęt elektroniczny. Zgodnie z przewidywaniami nabywcami towarów w sklepie internetowym będą w 80% osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej (konsumenty). Przewidywany model biznesowy zakłada przy tym ścisłą współpracę ze spółką powiązaną posiadającą siedzibę na terytorium Niemiec.

Wszystkie towary oferowane przez sklep internetowy znajdować się będą w zlokalizowanym w Niemczech magazynie. Złożenie zamówienia przez klienta będzie inicjować łańcuch następujących po sobie transakcji sprzedaży, tzn. podatnik będzie nabywać własność towaru od niemieckiej spółki, dzięki czemu uprawniony będzie do odsprzedania go klientowi. Wysyłka towaru następować będzie bezpośrednio z niemieckiego magazynu do klienta nabywającego towar. Firmą odpowiedzialną za transport będzie niemiecka spółka. Przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel z niemieckiej spółki na podatnika będzie miało miejsce w momencie pakowania towaru do kartonu. Niemiecka spółka bę-

⁷¹ Z małym zastrzeżeniem do transakcji w ramach *dropshippingu*.

⁷² Podobne wnioski wynikają z not objaśniających *quick fix*, s. 77.

dzie odpowiedzialna za transport towarów, załadunek będą wykonywali jej pracownicy. Sposób załadunku, ilość zapakowanego towaru również będą po stronie niemieckiej spółki.

Organ podatkowy stwierdził⁷³, że opisywana transakcja stanowi dostawę łańcuchową. Transport towarów powinien zostać przypisany dostawie towarów dokonywanej przez niemiecką spółkę – organizującą ich transport z terytorium Niemiec na terytorium kraju – na rzecz polskiego podatnika. Nabycie towarów od niemieckiej spółki będzie stanowiło WNT. Z kolei druga dostawa w opisanym łańcuchu będzie dostawą „nieruchomą”, opodatkowaną w miejscu zakończenia wysyłki towarów, jako odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju.

Podobna zasada znajdzie zastosowanie w przypadku, gdy to Polska jest krajem wysyłki, a ostateczny odbiorca-konsument znajdzie się na terenie innego państwa członkowskiego.

Np.

Podatnik to spółka prawa duńskiego i zajmuje się sprzedażą odzieży. Działalność polega na sprzedaży odzieży z magazynu na terytorium Polski na rzecz odbiorców z innych krajów UE oraz spoza UE, za pośrednictwem spółek z grupy z innych krajów. W przypadku sprzedaży towarów, dla których zamawiającym jest osoba fizyczna zamieszkała w innym niż Polska kraju UE, spółka sprzedaje towary do innej spółki z grupy z siedzibą w tym samym kraju co miejsce zamieszkania nabywcy końcowego, a następnie ta spółka sprzedaje towar klientowi końcowemu, przy czym wysyłka dokonywana jest bezpośrednio z magazynu w Polsce do klienta końcowego będącego osobą fizyczną.

Zarówno pierwsza transakcja (między spółką a inną spółką z grupy z siedzibą w UE), jak i druga transakcja (pomiędzy inną spółką z grupy z siedzibą w UE a finalnym nabywcą zamieszkałym w tym samym kraju) realizowane są na podstawie warunków Incoterms DDP. Oznacza to, że spółka posiada formalnie władztwo nad sprzedawanym towarem do momentu jego dostawy (przekazania) do finalnego nabywcy. Wszelkie ryzyka związane z władztwem nad towarami są każdorazowo przenoszone

⁷³ Interpretacja indywidualna dyrektora KIS z 4.01.2019 r., 0112-KDIL1-3.4012.640.2018.5.KB, LEX nr 485746.

na finalnego nabywcę w kraju przeznaczenia, w momencie pozostawienia towarów pod adresem określonym w zamówieniu (po przemieszczeniu towaru do miejsca przeznaczenia). Z uwagi na aspekty praktyczne związane z faktem rozpoczęcia wywozu towarów z magazynu czynności wspierające przygotowanie transportu do wysyłki (takie jak m.in. kontakt ze spedytorem, ustalenie terminu odbioru towarów, przygotowanie towarów do załadunku i przekazanie spedytorowi) dokonywane są na rzecz spółki przez kontrahenta prowadzącego magazyn.

Także i w tym przypadku organ uznał⁷⁴, że transakcje realizowane są w łańcuchu. Dostawa towarów na rzecz spółki z grupy, z siedzibą w innym kraju UE, stanowi dla podatnika wewnątrzspółnotową dostawę towarów. To podatnik jako pierwszy podmiot w łańcuchu jest bowiem odpowiedzialny za transport i wysyłkę towarów. Co dodatkowo wspierają też przyjęte przez strony transakcji reguły Incoterms. Modelowy, bezpieczny przykład transakcji łańcuchowej, zabezpieczonej z każdej możliwej strony.

To, co rzuca się w oczy w obydwu ww. przypadkach, to z rozmysłem „zaprojektowany” łańcuch dostaw w taki sposób, aby ruchoma transakcja dotyczyła sprzedaży między przedsiębiorcami (a nie między podatnikiem-przedsiębiorcą a konsumentem). Dla bezpieczeństwa pierwszy podmiot w łańcuchu organizuje wysyłkę lub transport (znajduje to dodatkowo uzasadnienie w procesie logistycznym). W dodatku przedsiębiorca-pośrednik jest zarejestrowany do celów VAT w kraju, w którym towar nabywany jest przez finalnego nabywcę. To wygodne rozwiązanie. Pośrednik rozlicza transakcję unijną, a następnie sprzedaje towar lokalnie w ramach opodatkowanej w kraju przeznaczenia dostawy towarów. Konsument płaci VAT w cenie, nie ma żadnych kontrowersji.

Nie zawsze jednak taka sytuacja jest możliwa. Wyobraźmy sobie podatnika, który sprzedaje towary konsumentom z innych krajów UE (np. w Niemczech). Towary te są kupowane od producenta w kraju i odsprzedawane z wysyłką bezpośrednio od producenta do finalnego

⁷⁴ Interpretacja indywidualna dyrektora KIS z 31.12.2018 r., 0114-KDIP1-2.4012.734.2018.2.KT, LEX nr 485772.

Publikacja zawiera analizę kryteriów decydujących o sposobie opodatkowania VAT transakcji realizowanych w łańcuchach dostaw. Pozwala ustalić, czy w danym przypadku mamy do czynienia z transakcją łańcuchową, a jeśli tak – na co zwrócić uwagę, aby dobrze rozliczyć VAT i nie narazić się na poważne ryzyko podatkowe i karnoskarbowe. Opracowanie zostało zilustrowane wieloma diagramami i przykładami z praktyki, a także interpretacjami indywidualnymi i orzeczeniami sądowymi.

Celem autora było stworzenie praktycznego kompendium wiedzy na temat transakcji łańcuchowych, wsparcie świadomości podatkowej uczestników tych transakcji oraz zestawienie wskazówek, na co należy zwracać uwagę w przypadku międzynarodowego obrotu towarowego.

Książka przeznaczona jest dla doradców podatkowych, radców prawnych, ekonomistów, księgowych, a także przedsiębiorców branż związanych z handlem międzynarodowym (producentów, dystrybutorów towarów, firm logistycznych i transportowych, grup międzynarodowych). Będzie cennym źródłem wiedzy dla pracowników działów sprzedaży, działów zakupów i logistyki.

Wojciech Kieszkowski – doradca podatkowy, partner, wspólnik i lider zespołu VAT w SOLVEO Advisory; specjalizuje się w podatkach pośrednich, ze szczególnym uwzględnieniem rozliczeń VAT w handlu międzynarodowym, ma w tym zakresie wieloletnie doświadczenie doradcze na rzecz klientów krajowych i zagranicznych; od wielu lat prowadzi szkolenia z zakresu podatków; jest autorem wielu publikacji z tego zakresu.



Kup e-book i czytaj
w aplikacji Smarteca



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA: +48 801 044 545
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL
WWW.PROFINFO.PL

