Rzeczpospolita Podatki i księgowość
14.09.20 nr: 215 str. 1 nakład: 55000 egz.

VAT → D6-7

Nadal nie ma pewności jak rozliczać transakcje łańcuchowe

Wprowadzone w całej UE przepisy pakietu *quick fixes* nie rozwiązują problemu z ustaleniem podmiotu, któremu należy przypisać organizację transportu.

Rzeczpospolita Podatki i księgowość
14.09.20 nr: 215 str. 1 nakład: 55000 egz.

Nadal nie ma pewności jak rozliczać transakcje

Wprowadzone w całej UE przepisy pakietu *quick fixes* nie rozwiązują problemu z ustaleniem podmiotu, któremu należy przypisać organizację transportu.

PIOTR KĘPISTY

Od 1 stycznia 2020 r. w całej Unii Europejskiej wdrożony został pakiet *quick fixes*, w ramach którego wprowadzono m.in. przepisy dotyczące transakcji łańcuchowych. Regulacje te 1 lipca br. zostały implementowane do polskiego porządku prawnego.

W ramach transakcji łańcuchowej występują co najmniej trzy podmioty, a towary są transportowane bezpośrednio od pierwszego do ostatniego w kolejności podmiotu. W takim przypadku pomiędzy każdym podmiotem w łańcuchu ma miejsce dostawa towarów (art. 7 ust. 8 ustawy o VAT).

Jeżeli transakcja łańcuchowa połączona jest z transportem wewnątrzwspólnotowym towarów, to ich wysyłkę należy przypisać wyłącznie do jednej z dostaw (art. 22 ust. 2 ustawy o VAT). Jest to tzw. dostawa ruchoma, dla której możliwe jest zastosowanie zerowej stawki VAT (ponieważ spełnia ona przesłankę materialną do uznania za WDT – transport wewnątrzwspólnotowy towarów). Pozostałe dostawy w łańcuchu są dostawami lokalnymi, opodatkowanymi właściwą w danym państwie stawką VAT.

W celu określenia, która z dostaw jest ruchoma, konieczne jest ustalenie, który z podmiotów organizuje transport.

Jeżeli transport organizuje:

- pierwszy w łańcuchu podmiot, to pierwsza dostawa jest ruchoma;
- ostatni podmiot w łańcuchu, to ruchoma jest ostatnia z dostaw.

Co wynika z nowych regulacji

Jeżeli organizatorem transportu jest podmiot pośredniczący, to zastosowanie znajdują dodane od 1 lipca do ustawy o VAT art. 22 ust. 2b–2d (wprowadzone w ramach implementacji pakietu *quick fixes*). W myśl art. 22 ust. 2d ustawy o VAT, przez podmiot pośredniczący rozumie się innego niż pierwszy w kolejności dostawcę towarów, który wysyła lub transportuje towar samodzielnie albo za pośrednictwem osoby trzeciej działającej na jego rzecz.

Jak zatem widać, nowe regulacje unijne stosujemy dopiero po tym jak ustalimy kto jest organizatorem transportu (tj. który z podmiotów wysyła lub transportuje towary). Niestety przepisy te nie wskazują jakie przesłanki należy brać pod uwagę przy ustalaniu organizatora wysyłki towarów. Jest to kwestia, która od lat budzi wątpliwości u podatników.

Oczywiście klarowna jest sytuacja, gdy dany podmiot w łańcuchu ma zamówić przewoźnika, zapłacić za niego oraz ponosi ryzyko przypadkowej utraty towarów przez czas trwania transportu. W takiej sytuacji nie ma wątpliwości, że ten podmiot organizuje transport.

PRZYKŁAD

Polska firma sprzedała towary na rzecz klienta z Belgii, przy czym poprosił on o ich dostarczenie bezpośrednio do swojego klienta we Francji. Polska firma zamówiła transport u przewoźnika i opłaciła otrzymaną od niego fakturę. Dostawa pomiędzy polską firmą a klientem belgijskim jest realizowana wg reguły Incoterms DAP, co oznacza że polska firma ponosi ryzyko związane z transportem towarów.

Strony mogą jednak dowolnie ukształtować swoje obowiązki w ramach transakcji łańcuchowej. Wobec czego zdarza się, że ww. elementy wykonywane są w łańcuchu przez inne podmioty.

PRZYKŁAD

Polska firma sprzedała towary na rzecz klienta z Belgii, przy czym uzgodniono, że zostaną one przewiezione bezpośrednio z Polski do klienta firmy belgijskiej we Francji. Zgodnie z umową podpisaną przez strony transport zorganizować miała firma belgijska. Z uwagi na przejściowe problemy poprosiła ona jednak firmę polską o zamówienie transportu na jej rzecz. Firma polska wystawiła fakturę za usługę transportową dla firmy belgijskiej. Jednocześnie uzgodnione pomiędzy firmą belgijską a francuską warunki dostawy Incoterms to CPT, co oznacza że ryzyko przypadkowej utraty towarów przeszło na firmę francuską jeszcze zanim towary opuściły Polskę (po ich załadowaniu).

W pierwszym przykładzie polska firma odpowiadała za zamówienie przewoźnika, opłacała go oraz ponosiła ryzyko utraty towarów przez czas transportu. W drugim przykładzie za każdy z tych trzech elementów odpowiada inny podmiot w łańcuchu. Przewoźnika zamawia spółka polska, ale realizuje transport na zlecenie firmy belgijskiej i refakturuje koszt transportu na ten podmiot. Zatem to firma belgijska ponosi faktycznie jego koszt. Dodatkowo, z ustalonych warunków dostawy wynika, że przez większą część transportu ryzyko przypadkowej utraty towarów leży po stronie ostatecznego nabywcy – firmy francuskiej.

Który element jest decydujący

Niestety ani przepisy ustawy o VAT, ani regulacje unijne nie określają, który z elementów przesądza o tym kto jest organizatorem transportu. W tym zakresie brakuje również jednolitego podejścia organów podatkowych. Można spotkać się ze stanowiskiem, że decydujące jest kto zleca transport i nie ma przy tym znaczenia kto rzeczywiście ponosi jego koszt. Za przykład może służyć **interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 15 marca 2011 r. (ILPP4/443-15/11-4/ISN),** w której potwierdzono prawidłowość następującego stanowiska wnioskodawcy: „Kryterium przy ocenie tego, do której dostawy powinien zostać przyporządkowany transport jest więc to kto organizuje/zleca przedmiotowy transport, nie zaś kto ostatecznie i w jaki sposób (bezpośrednio lub pośrednio) jest obciążany jego kosztami".

Można spotkać się również z poglądem, że konieczne jest uwzględnianie warunków Incoterms. W **interpretacji indywidualnej z 19 listopada 2015 r. (IBPP4/4512-216/15/PK) dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach** wskazał, że pojęcie »organizacji« transportu – przyjęte w praktyce stosowania ww. przepisów przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne – nie zostało zdefiniowane w przepisach ustawy. Zgodnie z potocznym rozumieniem, przez »organizację« należy rozumieć »sposób zorganizowania czegoś lub organizowanie czegoś«. Zatem przez organizację transportu towarów należy rozumieć planowanie, jak i koordynowanie poszczególnych etapów wywozu towarów. Pomocniczo, przyporządkowując transport do dostawy, można również posiłkować się warunkami INCOTERMS".

Zdarza się też, że nacisk kładziony jest na to kto ponosi koszt transportu. **Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 5 marca 2015 r. (I FSK 188/14)** nie zakwestionował stanowiska wyrażonego przez organ podatkowy, że „organizatorem

Rzeczpospolita Podatki i księgowość
14.09.20 nr: 215 str. 1 nakład: 55000 egz.

łańcuchowe

transportu w tych transakcjach był ostatni w kolejności podatnik firma A. s.r.o., Słowacja. Przez tę firmę były ponoszone koszty transportu, a tym samym transport należało przyporządkować do transakcji pomiędzy I. s.r.o. a A. s.r.".

Brak wytycznych w orzecznictwie TSUE

Trudno również w tym zakresie odnaleźć jasne wytyczne, które wynikałyby z orzecznictwa **Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W wyroku z 19 grudnia 2018 r.** w sprawie **C-414/17 TSUE** stwierdził, że „aby ustalić, do której z dwóch dostaw należy przypisać transport wewnątrzwspólnotowy, powinno się przeprowadzić ogólną ocenę wszystkich konkretnych okoliczności sprawy. Na podstawie tej oceny należy w szczególności ustalić, w którym momencie doszło do drugiego przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel na rzecz końcowego nabywcy. W rzeczywistości bowiem, w sytuacji gdy drugie przeniesienie tego prawa, czyli druga dostawa, miało miejsce przed transportem wewnątrzwspólnotowym, transport ten nie może zostać przypisany pierwszej dostawie na rzecz pierwszego nabywcy". We wskazanym fragmencie szczególny nacisk kładziony jest na moment przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Noty dają pewne wskazówki...

Pewną wskazówkę co do sposobu interpretacji odnajdziemy w notach wyjaśniających wydanych w sprawie zmian w zakresie unijnego VAT w odniesieniu do procedur magazynu typu *call-off stock*, transakcji łańcuchowych i zwolnień wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów („szybkie rozwiązania na 2020 r.") wydanych przez Dyrekcję Generalną ds. Podatków i Unii Celnej Komisji Europejskiej (https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/explanatory_notes_2020_quick_fixes_pl.pdf) . Odwołano się w nich do opinii rzecznik generalnej J. Kokott wskazując, że „dla przypisania pojedynczego transgranicznego przemieszczenia wyrobów do określonej dostawy w ramach transakcji łańcuchowej decydujące znaczenie ma to, kto w przypadku transgranicznego transportu towarów ponosi ryzyko przypadkowej utraty towarów. Dostawa ta jest zwolnioną z podatku dostawą wewnątrzwspólnotową, której miejscem dostawy jest miejsce, w którym dochodzi do rozpoczęcia transportu. W związku z tym jej zdaniem podmiotem pośredniczącym byłby podatnik w łańcuchu, który ponosi ryzyko utraty lub zniszczenia towarów w trakcie transportu". Powyższe zdaje się sugerować, że organizatorem transportu jest podmiot, który rozporządza towarami jak właściciel w czasie transportu (tj. decyduje o ich losie w trakcie wysyłki).

Dalej odniesiono się również do przypadków, gdy ryzyko w trakcie transportu rozkłada się na dwa podmioty. Wówczas należy uwzględniać „kryterium podatnika w łańcuchu, który samodzielnie transportuje towary lub dokonuje niezbędnych uzgodnień z osobą trzecią w zakresie transportu towarów i zawiera z tą osobą trzecią umowę. Chyba że w takich przypadkach podatnik ten jest w stanie wykazać w sposób zadowalający dla organów podatkowych, że w rzeczywistości transport został dokonany lub umowa została zawarta na rzecz innego podatnika w łańcuchu, który w rzeczywistości ponosił ryzyko przypadkowej utraty towarów podczas transportu". Zatem w dalszej kolejności, jeżeli rozkład ryzyka nie daje podstaw do ustalenia organizatora transportu, to powinno się brać pod uwagę zlecającego transport.

...ale nie stanowią wiążącej wykładni

Noty te dają pewne wskazówki, ale nie stanowią wiążącej wykładni prawa. Polskie organy podatkowe mogą zatem nie uwzględniać takiego podejścia. Nie ma również gwarancji jak administracje skarbowe w innych państwach członkowskich będą podchodziły do ustalania organizatora transportu. Wydaje się zatem, że wprowadzone w całej UE regulacje nie rozwiążą do końca problemów związanych z rozliczaniem transakcji łańcuchowych. /®

Autor jest doradcą podatkowym, kierownikiem zespołu ds. podatków pośrednich w ECDP Tax Żuk Komorniczak i Wspólnicy Sp. k.

podstawa prawna: art. 22 ust. 2, 2b-2d ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.)