

Marek Barowicz

Transakcje łańcuchowe

Pojęcie transakcji łańcuchowych

W praktyce obrotu gospodarczego można spotkać się z tzw. transakcjami łańcuchowymi. Zgodnie z art. 7 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.), w przypadku, gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach. Pod pojęciem transakcji łańcuchowych należy zatem rozumieć transakcje zawierane między kontrahentami w ten sposób, że towar jest wysyłany (w łańcuchu) od ostatniego z nich do pierwszego. Równocześnie każdy z kontrahentów uczestniczących w transakcji powinien rozpoznać dostawę towaru na rzecz kolejnego.

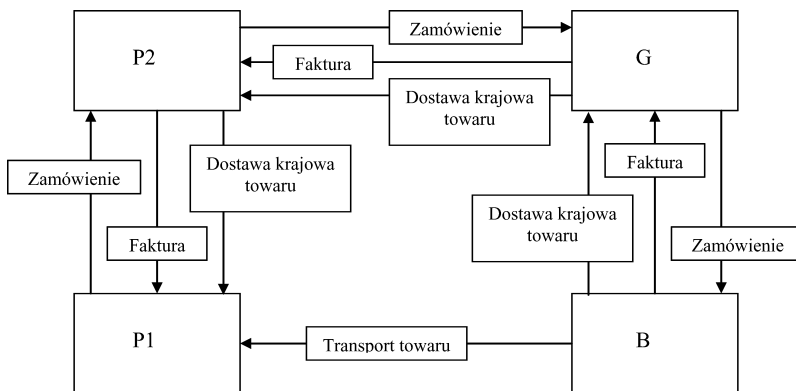
Z uwagi na kryterium geograficzne wyróżnić można transakcje łańcuchowe krajowe i międzynarodowe. W pierwszym przypadku, wszyscy uczestniczący w transakcji kontrahenci zlokalizowani są na terytorium jednego państwa, zaś towar przemieszcza się wyłącznie na terenie tego kraju. W drugim przypadku, podmioty uczestniczące w transakcji znajdują się na terytorium dwóch lub więcej państw, zaś towar przemieszcza się między tymi państwami.

Krajowe transakcje łańcuchowe

W aspekcie prawnym transakcje łańcuchowe charakteryzuje to, że – w przeciwieństwie do zwykłego zamawiania i przemieszczania towarów między podmiotami – dochodzi wyłącznie do jednego fizycznego ich wydania oraz do kilku dostaw (schemat 1). W myśl art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. W świetle natomiast art. 5 ust. 1 pkt 1 tej ustawy, opodatkowaniu podatkiem VAT podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju (Polski). Każdy z kontrahentów, zawierając umowę z następnym podmiotem, dysponuje towarem jak właściciel (choć fizycznie jedynie pierwszy i ostatni przedsiębiorca dysponują nabytym towarem).

Schemat 1

Podmiot z siedzibą w Poznaniu (P1) zamówił towar u swojego dostawcy z siedzibą również w Poznaniu (podmiot P2). Ten jednak, nie mając zamówionego towaru w magazynie, złożył zamówienie u kolejnego podmiotu z siedzibą w Gdańsku (G). Ten, także nie posiadając towaru, zamówił go bezpośrednio u producenta w Bydgoszczy (podmiot B). Producent towaru zorganizował transport towaru bezpośrednio do pierwszego podmiotu P1 (z Bydgoszczy do Poznania).



Zgodnie ze schematem 1 na gruncie podatku VAT miały miejsce trzy dostawy: jednostka B dokonuje dostawy na rzecz jednostki G, jednostka G dostarcza towar jednostce P2, zaś podmiot P2 dostarcza towar jednostce P1. Fizyczne wydanie towaru nastąpi natomiast między producentem towaru (podmiot B) a podmiotem P1 składającym pierwsze zamówienie. W przedstawionym przypadku każda transakcja spełnia kryteria uznania jej za dostawę towarów, pomimo braku fizycznego posiadania towaru. Stąd każdy z dostawców (jednostki B, G, P2) zobligowany jest wystawić fakturę oraz rozliczyć należny VAT. Z kolei nabywcom towarów (jednostkom G, P2, P1) przysługuje prawo do odliczenia naliczonego VAT z tytułu nabycia towarów.

Międzynarodowe transakcje łańcuchowe

W przypadku międzynarodowych transakcji łańcuchowych kluczowe staje się ustalenie, której dostawie należy przyporządkować transport towaru. Określenie miejsca świadczenia dla każdej z dostaw w łańcuchu decyduje bowiem o skutkach podatkowych dla poszczególnych dostawców. Miejsce świadczenia uzależnione jest od tego, czy dostawa ma charakter „ruchomy”, czy też „nieruchomy”.

Zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, miejscem świadczenia dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez dokonującego ich dostawy, ich nabywcę lub przez osobę trzecią jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy. Z kolei, w myśl art. 22 ust. 2 tej ustawy, w przypadku, gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, przy czym towar ten jest wysyłany lub transportowany, to wysyłka lub transport tego towaru mogą być przyporządkowane tylko jednej z tych dostaw. Jeżeli towar jest wysyłany lub transportowany przez nabywcę, który dokonuje również jego dostawy, przyjmuje się, że wysyłka lub transport jest przyporządkowana dostawie dokonanej dla tego nabywcy, chyba że nabywca ten udowodni, iż wysyłkę lub transport towaru należy zgodnie z zawartymi przez niego warunkami dostawy przyporządkować jego dostawie.

Po przyporządkowaniu wysyłki lub transportu jednej dostawie, pozostałe dostawy towarów uznaje za tzw. „dostawy nieruchome”. W takiej

sytuacji, stosownie do dyspozycji art. 22 ust. 3 cyt. ustawy, dostawę towarów, która:

– poprzedza wysyłkę lub transport towarów, uznaje się za dokonaną w miejscu rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów (dostawa taka opodatkowana jest wówczas w kraju rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów),

– następuje po wysyłce lub transporcie towarów, uznaje się za dokonaną w miejscu zakończenia wysyłki lub transportu towarów (dostawa taka opodatkowana jest wówczas w kraju zakończenia wysyłki lub transportu towarów).

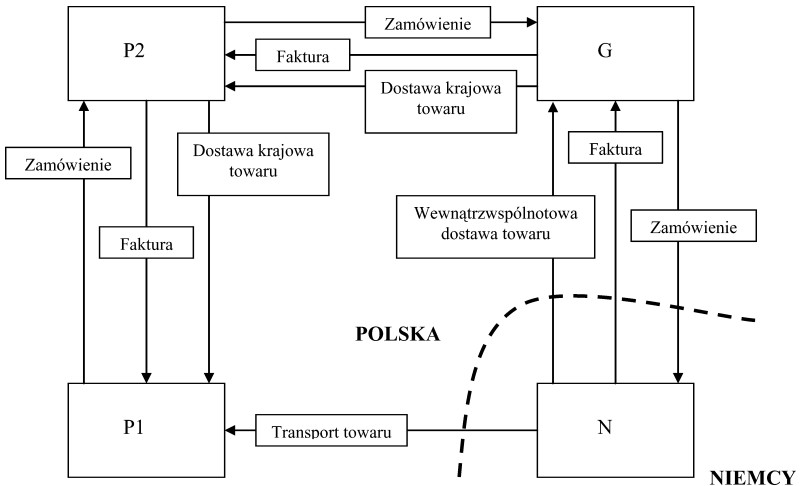
Jeżeli w następstwie kilku następujących po sobie dostaw tych samych towarów ma miejsce pojedyncza wysyłka wewnątrzwspólnotowa lub pojedynczy transport wewnątrzwspólnotowy tych towarów, wówczas przemieszczenie to może być przypisane tylko jednej z tych dostaw, którą jako jedyną w tej sytuacji można uznać za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów opodatkowaną zerową stawką podatku VAT. Od ustalenia zatem, której dostawie w łańcuchu należy przyporządkować fizyczny transport towarów, będzie zależało, jak poszczególni podatnicy będą zobowiązani rozliczyć podatek i której dostawie będzie można przyporządkować stawkę zerową VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy, czyli który podatnik będzie miał prawo do zastosowania takiej stawki. Wszystkie dostawy dokonane przed dostawą, do której będzie przyporządkowany transport lub wysyłka towarów, będą miały charakter transakcji krajowych w państwie dostawy towaru, wszystkie późniejsze dostawy po tej dostawie będą miały charakter dostaw krajowych w państwie przeznaczenia towaru, natomiast sama transakcja, której będzie przyporządkowany transport lub wysyłka, będzie miała cechy wewnątrzwspólnotowej dostawy i odpowiednio wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów¹.

Schemat 2

Podmiot z siedzibą w Poznaniu (P1) dokonał zamówienia towaru u dostawcy z siedzibą również w Poznaniu (podmiot P2). Ten jednak, nie posiadając zamówionego towaru w magazynie, złożył zamówienie

¹ www.mf.gov.pl.

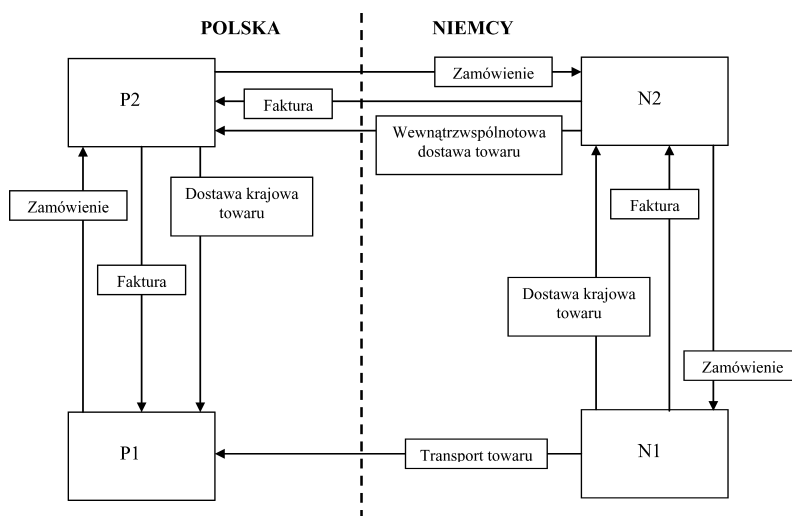
u kolejnego dostawcy z siedzibą w Gdańsku (podmiot G). Ten, także nie posiadając towaru, zamówił go bezpośrednio u producenta w Niemczech (podmiot N) z dyspozycją dostarczenia towaru do Poznania (do podmiotu P1). Producent towaru zorganizował transport bezpośrednio do pierwszego podmiotu (z Niemiec do Poznania). Podmiot G powinien wskazać podmiotowi N numer VAT-UE.



Zgodnie ze schematem 2, dostawa między producentem (podmiot N) a podmiotem G będzie miała cechy transakcji wewnątrzwspólnotowej. Dostawca towaru (N) powinien rozpoznać w swoim kraju (Niemcy) wewnątrzwspólnotową dostawę i rozliczyć podatek w oparciu o niemieckie przepisy o VAT, zaś nabywca (podmiot G) powinien rozpoznać w Polsce wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru przy zastosowaniu obowiązujących w Polsce stawek VAT. Dostawy dokonane przez podmiot G na rzecz podmiotu P2 oraz przez podmiot P2 na rzecz podmiotu P1 będą już dostawami krajowymi, które należy rozliczyć w oparciu o polskie przepisy o VAT.

Schemat 3

Podmiot z siedzibą w Niemczech N2 organizuje transport towaru. Przenosi on prawo do rozporządzania towarem na rzecz podmiotu P2 z siedzibą w Polsce. Producent towaru (N1) wydaje towar bezpośrednio ze swojego magazynu firmie transportowej wynajętej przez podmiot N2, która transportuje go z tego magazynu do odbiorcy końcowego (podmiotu w Polsce P1).



Rozliczenie transakcji następuje analogicznie jak w przypadku 2, chyba że wysyłkę lub transport towaru należy przyporządkować dostawie dokonanej przez podmiot N2 (zgodnie z art. 22 ust. 2 ustawy o VAT). Wówczas podmiot N2 nie podaje producentowi (N1) numeru VAT UE z przedrostkiem PL, lecz powinien zarejestrować się w Niemczech dla potrzeb VAT i tam wykazać dostawę wewnątrzwspólnotową na rzecz podmiotu P2 (dostawa taka jest zwolniona z opodatkowania z prawem do odliczenia podatku VAT jako odpowiednikiem stawki 0% obowiązującej w Polsce na towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy). Producent towaru (N1) powinien wystawić fakturę na rzecz podmiotu N2, naliczając podatek VAT według stawek obowiązujących w Niem-

czech (dostawa krajowa w oparciu o przepisy niemieckie). Podmiot P2 powinien w Polsce rozliczyć wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru w oparciu o polskie przepisy (stawki VAT). Ostatnią w łańcuchu dostawę (między podmiotami P2 i P1) należy uznać za dokonaną w miejscu zakończenia transportu. Tym samym podmiot P2 powinien wystawić na rzecz podmiotu P1 fakturę VAT dokumentującą krajową dostawę towaru (w oparciu o przepisy polskie).

Dr Marek Barowicz – pracownik aparatu skarbowego w Krakowie.