

VAT W TRANSAKCJACH ŁAŃCUCHOWYCH

Praktyka przed i po *quick fix*

Wojciech Kieszkowski



Wolters Kluwer

VAT W TRANSAKCJACH ŁAŃCUCHOWYCH

Praktyka przed i po *quick fix*

Wojciech Kieszkowski



Wolters Kluwer

WARSZAWA 2023

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 przysługujących 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@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIIS 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 wyłączenia 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 Fellebbviteli 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. Wewnątrzwspólnotowe 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

Szczegółne rodzaje transakcji łańcuchowych	279
11.1. Wewnątrzwspólnotowe 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

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

dyrektywa VAT	– dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
dyrektywa <i>quick fix</i>	– dyrektywa Rady (UE) 2018/1910 z 4.12.2018 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi (Dz.Urz. UE L 311, s. 3)
dyrektywa stawki	– dyrektywa Rady (UE) 2022/542 z 5.04.2022 r. w sprawie zmiany dyrektyw 2006/112/WE i (UE) 2020/285 w zakresie stawek podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 107, s. 1, ze sprost.)
k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.)
p.e.	– ustawa z 10.04.1997 r. – Prawo energetyczne (Dz.U. z 2022 r. poz. 1385 ze zm.)
rozporządzenie <i>quick fix</i>	– rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z 15.03.2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 77, s. 1, ze zm.)

SLIM VAT	–	ustawa z 27.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2419)
SLIM VAT 2	–	ustawa z 11.08.2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo bankowe (Dz.U. poz. 1626)
SLIM VAT 3	–	ustawa z 26.05.2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1059)
u.e.p.a.	–	ustawa z 11.01.2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 875 ze zm.)
u.k.c.	–	rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269, s. 1, ze zm.)
u.o.g.p.	–	ustawa z 12.10.1990 r. o ochronie granicy państwowej (Dz.U. z 2022 r. poz. 295 ze zm.)
u.p.a.	–	ustawa z 6.12.2088 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2023 r. poz. 1542)
u.p.t.u. / ustawa o VAT	–	ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.)

Czasopisma

MoPod	–	Monitor Podatkowy
PP	–	Przegląd Podatkowy

Inne

CFR	–	koszt i fracht (<i>Cost and Freight</i>)
CIF	–	koszt ubezpieczenia i fracht (<i>Cost Insurance and Freight</i>)
CIP	–	przewóz i ubezpieczenie opłacone do (<i>Carriage and Insurance Paid To</i>)
CMR	–	międzynarodowy list przewozowy
CPO	–	operator ogólnodostępnej stacji ładowania (<i>Charge Point Operator</i>)
CPT	–	przewóz opłacony do (<i>Carriage Paid To</i>)
CSO	–	właściciel stacji ładowania (<i>Charge Station Owner</i>)

DAP	– dostarczone do miejsca (<i>Delivered at Place</i>)
DDP	– dostarczone cło opłacone (<i>Delivered Duty Paid</i>)
DPU	– dostarczone do miejsca wyładowania (<i>Delivered at Place Unloaded</i>)
eMSP	– dostawca usługi ładowania (<i>e-Mobility Service Provider</i>)
EXW	– reguła Incoterms ex works (z zakładu)
FAS	– dostarczone wzdłuż burt statku (<i>Free Alongside Ship</i>)
FCA	– dostarczony do przewoźnika (<i>free carrier</i>)
FOB	– dostarczony na statek (<i>Free On Board</i>)
ICC	– International Chamber of Commerce
Incoterms	– Międzynarodowe Reguły Handlu (<i>International Commercial Terms</i>)
IOSS	– import one stop shop (szczególna procedura dotycząca sprzedaży na odległość towarów importowanych)
JPk	– jednolity plik kontrolny
KIS	– Krajowa Informacja Skarbowa
KSeF	– Krajowy System e-Faktur
MF	– Ministerstwo Finansów
MOSS	– mini one stop shop (mały punkt kompleksowej obsługi w zakresie podatku VAT)
NIP	– numer identyfikacji podatkowej
noty wyjaśniające	– Noty wyjaśniające w sprawie zmian w zakresie unijnego podatku VAT w odniesieniu do procedur magazynu typu call-off stock, transakcji łańcuchowych i zwolnień wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-04/explanatory_notes_2020_quick_fixes_pl.pdf (dostęp: 1.07.2023 r.)
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
OSS	– one stop shop (kompleksowy punkt obsługi)
SAD	– jednolity dokument administracyjny (<i>Single Administrative Document</i>)
SOTI	– sprzedaż na odległość towarów importowanych
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
UE	– Unia Europejska
VIDA	– wniosek do dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących VAT w epoce cyfrowej, Bruksela, 8.12.2022 r.,

	COM(2022) 701 final 2022/0407 (CNS), https://pracodawcy.pl/wp-content/uploads/2023/02/Wniosek-dotyczacy-dyrektywy-COM2022701.pdf (dostęp: 1.07.2023 r.)
VIES	– system wymiany informacji o VAT
WDT	– wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów
WNT	– wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów
WSA	– wojewódzkie sądy administracyjne
WSTO	– wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość
WTT	– wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna

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 porządywały 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 zrozumiałe – *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

Rozdział 1

WSTĘP DO ROZLICZEŃ VAT W TOWAROWYCH TRANSAKCJACH ZAGRANICZNYCH

1.1. Tymczasowość systemu rozliczeń VAT w transakcjach UE

Wystukując na klawiaturze komputera pierwsze słowa niniejszego opracowania, autor podziwia późnojesienną panoramę jednego z gdańskich blokowisk. Takich z krwi i kości, wzniesionych w latach 70. i 80. XX wieku. Nad architekturą nie ma się co rozczułać, dominują oczywiście wielkopłytkowe konstrukcje rodem z fabryki domów. Ich oryginalna szarość została co prawda w międzyczasie przypudrowana nieznośnie pastelowymi odcieniami. Być może pozbyto się także toksycznych eternitów czy innych azbestów. Nie zmienia to jednak zasadniczo odbioru osiedli z wielkiej płyty. Zaprojektowane jako tymczasowe rozwiązanie problemów bytowych ludu pracującego, budynki tego rodzaju przetrwały o wiele dłużej, niż zakładali ich twórcy. I prawdopodobnie przetrwają jeszcze więcej, przy całej swojej prowizoryczności i oczywistych mankamentach funkcjonalnych (choć niewątpliwe domy z prefabrykatów swoje plusy też mają).

Skąd ten melancholijny wstęp? Autor zauważa analogię między socrealistyczną myślą budowlaną a funkcjonującym od lat systemem rozliczeń VAT w transakcjach międzynarodowych (zwłaszcza unijnych). Obecne zasady w tym zakresie zostały zaprojektowane prze-

szło trzy dekady temu właśnie jako rozwiązanie tymczasowe¹. Fakt ten podkreślany jest zresztą wprost w unijnych aktach prawnych². Komisja Europejska niejednokrotnie tłumaczyła przyczyny przedłużającego się stanu przejściowego, a także prezentowała możliwe ścieżki dążenia do systemu docelowego³. Cóż jednak z tego, skoro po dziś dzień ten tymczasowy system funkcjonuje nadal i ma się (względnie) dobrze. Choć podobnie jak bloki z prefabrykatów, raz na jakiś czas bywa poddawany pewnego rodzaju liftingowi.

Jednym z ostatnich przejawów⁴ takiego liftingu jest dyrektywa *quick fix*. Jej główny cel to poprawa funkcjonowania przepisów dotyczących VAT w kontekście handlu transgranicznego dopóty, dopóki państwa unijne nie przyjmą systemu docelowego. To jak pozbycie się eternitu – przejściowa próba naprawy ewidentnych niedociągnięć, ze świadomością że samego problemu i tak to nie rozwiąże⁵.

„Przejściowy” system rozliczeń VAT w towarowych transakcjach transgranicznych ma swoje liczne wady. Jest anachroniczny i nieodpasowany

¹ Z uwagi m.in. na brak odpowiednich warunków politycznych i technicznych do wprowadzenia systemu docelowego, przy jednoczesnym zniesieniu z końcem 1992 r. granic fiskalnych między państwami członkowskimi.

² Np. dyrektywa VAT już w preambule stanowi, że „w odniesieniu do transakcji podlegających opodatkowaniu na rynku krajowym związanych z wewnątrzwspólnotowym obrotem towarowym, dokonywanych w okresie przejściowym (...) należy przewidzieć środki upraszczające zapewniające równe traktowanie we wszystkich państwach członkowskich. W tym celu należy zharmonizować przepisy dotyczące systemu opodatkowania oraz osoby zobowiązanej do zapłaty VAT należnego w związku z takimi transakcjami”.

³ Najciekawszym dokumentem w tym zakresie jest niewątpliwie tzw. Zielona Księga z 1.12.2010 r. w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52010DC0695&from=PL> (dostęp: 1.07.2023 r.).

⁴ Choć nie najnowszym. W dniu 8.12.2022 r. Komisja Europejska opublikowała projekt VIDA. Ten obszerny dokument ma jednak w założeniu zostać implementowany do krajowych systemów sukcesywnie nawet do 1.01.2028 r., co pokazuje dobitnie dynamikę reformowania unijnego systemu VAT.

⁵ Zgodnie z *Cambridge Dictionary*, *quick fix* to „coś, co wydaje się szybkim i prostym rozwiązaniem problemu, lecz w rzeczywistości nie jest zbyt dobrym rozwiązaniem lub nie przetrwa długo” (ang. *something that seems to be a fast and easy solution to a problem but is in fact not very good or will not last long*), <https://dictionary.cambridge.org/pl/dictionary/english/quick-fix> (dostęp: 1.07.2023 r.).

do dynamiki obrotu gospodarczego. Trudno się dziwić, na początku lat 90. minionego stulecia świat wyglądał zupełnie inaczej niż dziś. Rozliczenia VAT w międzynarodowych transakcjach towarowych cechują się też pewną sztucznością i administracyjną uciążliwością – jeżeli chodzi o konieczność dwukrotnego rozliczania tej samej transakcji zarówno przez dostawcę, jak i nabywcę. Ponad wszystko jednak, obecne zasady rozliczeń VAT w towarowych transakcjach międzynarodowych sprzyjają oszustwom i wyłudzeniom podatkowym. Według dokonywanych już kilka lat temu przez renomowane firmy doradcze i same instytucje unijne szacunków „luka w podatku VAT” pomiędzy oczekiwanymi wpływami a kwotami faktycznie pobranymi wynosi 170 mld EUR, podczas gdy same oszustwa transgraniczne każdego roku odpowiadają za utratę wpływów w wysokości 50 mld EUR⁶.

Niemniej jednak zaprojektowany „na chwilę” system trwa od 1992 r. i znając wspomniane już tempo prac prawodawczych na poziomie unijnym⁷, trwać jeszcze chwilę będzie. System docelowy ma polegać na opodatkowaniu transakcji wewnątrzwspólnotowych jedynie w kraju przeznaczenia. Zanim on jednak nastanie, spójrzmy, jak rozlicza się VAT w towarowych transakcjach transgranicznych „przejściowo”. Czyli bez mała od trzydziestu lat.

1.2. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów

Ujmując sprawę dosłownie, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów polega na wywozie towarów z terytorium Polski na terytorium innego państwa członkowskiego w wykonaniu czynności polegającej na przeniesieniu prawa do rozporządzania towarem jak właściciel⁸. Następujące elementy są tu kluczowe:

⁶ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego z 7.04.2016 r. dotyczący planu działania w sprawie VAT. W kierunku jednolitego unijnego obszaru VAT – czas na decyzję, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:52016DC0148> (dostęp: 1.07.2023 r.).

⁷ A także skłonność do konsensusów wśród państw członkowskich.

⁸ Art. 13 ust. 1 ustawy o VAT.

- przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel (czyli w uproszczeniu – sprzedaż towaru);
- transport towaru z Polski na terytorium innego kraju UE;
- istnienie czasowego i materialnego związku pomiędzy dostawą towaru i jego transportem⁹; nie spełnia warunków do uznania za WDT transakcja sprzedaży towaru do kontrahenta z innego kraju UE, jeśli wywóz do tego kraju odroczony jest w czasie, a sam towar po dokonaniu dostawy znajduje się jeszcze przez kilka miesięcy w magazynie dostawcy¹⁰;
- zamiar dokonania dostawy do z góry określonego nabywcy¹¹, który w dodatku spełnia określone wymogi formalne (z zasady status podatnika podatku od wartości dodanej, identyfikacja do celów transakcji wewnątrzwspólnotowych, z wyjątkami dla wyrobów akcyzowych i nowych środków transportu)¹².

Ścisłego związku między dostawą towaru a transportem do innego kraju UE nie można jednak rozumieć dosłownie i sprowadzać go do stosowania przez dostawcę np. tylko określonych warunków dostawy.



Przy założeniu spełnienia ww. ogólnych warunków do zaistnienia WDT w przypadku sprzedaży towaru z dostawą np. z Polski do Czech dochodzi do WDT niezależnie od przyjętych przez strony reguł Incoterms¹³. Chociaż przy zastosowaniu np. reguł EXW lub FCA nabywca nabywałby

⁹ Interpretacja indywidualna dyrektora KIS z 28.02.2020 r., 0113-KDIPT1-2.4012.799.2019.2.KW, LEX nr 531009.

¹⁰ Interpretacja indywidualna dyrektora KIS z 7.11.2018 r., 0114-KDIP1-2.4012.576.2018.1.KT, LEX nr 481832. Inna sprawa, że TSUE w wyroku z 18.11.2010 r., C-84/09, X przeciwko Skatteverket, EU:C:2010:693, stwierdził, że zakwalifikowanie danej transakcji jako WDT/WNT nie może zależeć od przestrzegania określonego terminu, w którym powinien rozpocząć się lub zakończyć transport dostarczanego towaru. Niemniej jednak aby można było dokonać takiej kwalifikacji i określić miejsce nabycia, należy ustanowić czasowy i materialny związek pomiędzy dostawą danego towaru i jego transportem oraz ciągłość w przeprowadzaniu transakcji.

¹¹ Interpretacja indywidualna dyrektora KIS z 4.09.2019 r., 0113-KDIPT1-2.4012.370.2019.2.KW, LEX nr 510991.

¹² Art. 13 ust. 2 ustawy o VAT.

¹³ <https://iccwbo.org/resources-for-business/incoterms-rules/incoterms-2020/> (dostęp: 1.07.2023 r.).

władztwo nad towarem jeszcze na terenie kraju. A to mogłoby co bardziej drobiazgowego czytelnika prowadzić do wniosku, że tak naprawdę to nabywca sam wywozi już swój towar (skoro „nabył” go w miejscu wysyłki), więc nie ma związku między dostawą a transportem. Cała transakcja powinna wówczas podlegać krajowemu VAT w Polsce. To jednak dzielenie włosa na czworo, nieuzasadnione przynajmniej w przypadku standardowych dwustronnych transakcji wewnątrzwspólnotowych¹⁴.

W wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tej dostawy¹⁵. Ta zasada ulegnie zapewne zmianie wraz z wejściem w życie projektu VIDA. Zakłada on przede wszystkim konieczność wystawiania faktur dokumentujących WDT nie później niż dwa dni robocze od dnia wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego. Proponowany termin wejścia w życie tej zasady to 1.01.2028 r. Czeką nas zatem kolejna już istotna modyfikacja reguł gry. Cechą charakterystyczną omawianej transakcji jest możliwość opodatkowania jej 0% stawką VAT¹⁶, przy spełnieniu dodatkowych warunków określonych w art. 42 ust. 1 ustawy o VAT. To polska formuła odpowiadająca przewidzianej w art. 138 dyrektywy VAT konstrukcji „zwolnienia z VAT z prawem do odliczenia podatku naliczonego”. Warunki zastosowania 0% stawki VAT to dostawa na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, który – co ważne – nabywca podał podatnikowi. Do tego podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy powinien posiadać w swojej dokumentacji dowody, że towary zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium innego państwa członkowskiego¹⁷. Warunkiem stosowa-

¹⁴ Zob. też rozdział 9.3.1 niniejszego opracowania.

¹⁵ Art. 20 ust. 1 ustawy o VAT.

¹⁶ Jakkolwiek arytmetycznie takie działanie budzi wątpliwości każdego, kto pamięta znany wierszyk o mnożeniu z lekcji matematyki w szkole podstawowej.

¹⁷ Warunek ten wynikający z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług wskazywany był w literaturze przedmiotu jako bardziej restrykcyjny niż określony w przepisach dyrektywy VAT – tak np. R. Wolański, *System podatkowy. Zarys wykładu*, Warszawa 2020, s. 531.

nia 0% VAT jest także rejestracja jako podatnik VAT UE oraz złożenie informacji podsumowującej¹⁸, ale to już (powiedzmy) formalność.

Dla właściwego rozliczenia WDT ważne są więc zarówno okoliczności administracyjne, jak i odnoszące się do sfery intencjonalnej podatnika. Dodatkowo w sytuacjach krytycznych czasami ważną rolę odgrywają czysto obiektywne fakty.

Np. Podatnik dokonał dostawy towarów na rzecz podmiotu z innego kraju UE. Niefortunnie zdarzyło się, że w trakcie transportu dokonywanego przez przewoźnika/spedytora nastąpiła kradzież całości ładunku. Na podstawie oświadczeń uzyskanych od przewoźnika/spedytora i posiadanych dokumentów (np. protokołów policji) podatnik jest w stanie zidentyfikować, w którym miejscu nastąpiła kradzież towarów. Jeżeli towar został skradziony poza terytorium kraju oraz spełnia pozostałe warunki zawarte w art. 42 ustawy o VAT, to w takiej sytuacji podatnikowi przysługuje prawo do zastosowania stawki 0% VAT¹⁹.

Czasami jednak decydują kwestie formalne. Kwalifikacja WDT oraz prawa do stosowania 0% stawki VAT w przypadku udziału w oszukiwanych transakcjach to temat sam w sobie. Wyobraźmy więc sobie inną sytuację (choć w zasadzie nie musimy jej sobie wyobrażać, bo zdarzyła się naprawdę)²⁰.

Np. Podatnik dostał zlecenie od nieznanego sobie kontrahenta z UE na adres e-mail. Sprawdził status kontrahenta jako zarejestrowanego podatnika w bazie VIES i dokonał dostawy. Zamówiona firma transportowa dostarczyła towar do Niemiec. W miejscu rozładunku towarów podpisane zostały dokumenty transportowe CMR oraz potwierdzenie odbioru. Kontrahent nie zapłacił jednak za towary – szybko okazało się, że osoba kontaktowa skutecznie podszyła się pod tożsamość rzekomego nabywcy.

¹⁸ W tym zakresie projekt VIDA również zmieni reguły, zakłada bowiem składanie informacji podsumowujących w czasie niemal rzeczywistym, w ciągu dwóch dni od zaistnienia WDT.

¹⁹ Wyrok WSA w Warszawie z 5.05.2009 r., III SA/Wa 3448/08, LEX nr 530263.

²⁰ Interpretacja indywidualna dyrektora KIS z 18.11.2022 r., 0114-KDIP1-2.4012.508.2022.1.RM, LEX nr 660053.

Ten nigdy nie zamawiał towaru od podatnika. Słowem, podatnik dokonał WDT, ale na rzecz oszusta, który zwyczajnie ukradł mu towar, posługując się skradzioną tożsamością. Z punktu widzenia rozliczeń podatkowych WDT zostało jednak dokonane na rzecz podmiotu, który nie podał mu swojego właściwego i ważnego numeru VAT UE (bo podał numer rzekomego nabywcy). Zdaniem fiskusa w takiej sytuacji podatnik ma obowiązek opodatkowania takiej transakcji stawką krajową²¹.

Za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów uznaje się nie tylko zdarzenia transakcyjne, lecz także przemieszczenie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa z terytorium kraju na terytorium innego państwa członkowskiego²². Abstrahując od braku przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel, pozostałe warunki wskazane wyżej powinny być w tym zakresie spełnione. Oznacza to w praktyce, że przemieszczający swoje towary podatnik powinien też posiadać odpowiedni status w kraju destynacji. Również tę kwestię zmienić ma projekt VIDA. Na jego mocy przemieszczenia towarów własnych będą raportowane w systemie OSS, co ma oznaczać brak konieczności rejestracji jako podatnik VAT w kraju przeznaczenia. Póki co, aby nie utrudniać jednak za bardzo życia, nietransakcyjne przemieszczenia w wielu przypadkach są jednak wyłączone z opodatkowania (na podstawie art. 13 ust. 4 ustawy VAT).

Skoro VAT obciąża konsumpcję, idea WDT sprowadza się więc do tego, żeby transakcja ta podlegała efektywnemu opodatkowaniu w miejscu, do którego towar jest transportowany²³. „Efektywne opodatkowanie” należy jednak z uwagi na stosowanie 0% stawki VAT ująć w cudzysłowie.

1.3. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów

Wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów jest zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy o VAT nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami,

²¹ Zob. też rozdział 11.13 niniejszego opracowania.

²² Art. 13 ust. 3 ustawy o VAT.

²³ P. Smoleń, W. Wójtowicz, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021, s. 282.

które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz. Tu też muszą być spełnione określone warunki:

- nabycie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel;
- transport towaru do Polski z innego kraju UE;
- istnienie czasowego i materialnego związku pomiędzy dostawą towaru i jego transportem;
- zamiar nabycia towaru od z góry określonego dostawcy, który w dodatku spełnia określone wymogi formalne (z zasady status podatnika podatku od wartości dodanej, identyfikacja do celów transakcji wewnątrzwspólnotowych);
- spełnienie przez nabywcę warunków formalnych (co do zasady status podatnika zarejestrowanego do celów transakcji unijnych i zamiar wykorzystywania towarów do celów działalności gospodarczej).

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jest o tyle specyficzną transakcją, że podlega opodatkowaniu VAT, będąc nabyciem (zakupem), a nie dostawą (sprzedażą). Obowiązek podatkowy powstaje w tym przypadku z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia²⁴.

Nie oznacza to jednak, że nabywca z zasady powinien płacić podatek. Wszystko dlatego, że zgodnie z art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. b ustawy o VAT przysługuje mu prawo do odliczenia podatku naliczonego. Teoretycznie więc WNT pozostaje neutralne. Inna sprawa, że w polskich realiach ta neutralność obwarowana była przez lata terminowością uzyskania faktury dokumentującej nabycie oraz rozliczenia transakcji we właściwym okresie²⁵. Dyrektywa VAT umożliwia państwom członkowskim

²⁴ Art. 20 ust. 5 ustawy o VAT.

²⁵ Art. 86 ust. 10b pkt 2 ustawy o VAT, choć związane z tym przepisem kontrowersje co do zgodności z przepisami wspólnotowymi rozstrzygnął TSUE wyrokiem z 18.03.2021 r.,

odstąpienie od wymogu posiadania faktury celem umożliwienia podatnikom-nabywcom dokonania odliczenia podatku naliczonego²⁶. Polska dostosowała w tym zakresie swoje przepisy w pełni dopiero wraz z wejściem w życie SLIM VAT 3 z dniem 1.07.2023 r.

Za WNT uznawane jest także przemieszczenie towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz, należących do tego podatnika, z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju, jeżeli towary te zostały przez tego podatnika na terytorium tego innego państwa członkowskiego w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, albo zaimportowane, i towary te mają służyć działalności gospodarczej podatnika²⁷. Istnieją w tym zakresie analogiczne jak w przypadku WDT wyłączenia.

Nie sposób nie oprzeć się wrażeniu, że WNT to po prostu lustrzane odbicie opisywanej wyżej transakcji WDT. Innymi słowy, to zasadniczo ta sama transakcja, tyle że doświadczana przez nabywcę towarów z całym dobrodziejstwem obowiązków związanych z rozliczeniem VAT. Ta refleksja udowadnia postawioną już tezę o swego rodzaju sztuczności „tymczasowego” systemu rozliczeń VAT w towarowych transakcjach wewnątrzwspólnotowych i nadmiernym obciążeniu administracyjnym. Wynikająca z art. 26 TFUE zasada swobodnego przepływu towarów wymaga więc od uczestników tego obrotu realizowania daleko posuniętych wymogów administracyjnych. Również i neutralność podatkowa takich transakcji wcale nie jest taka oczywista, zwłaszcza w przypadku opóźnionej wymiany dokumentów handlowych czy transportowych²⁸.

C-895/19, A. przeciwko Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej, EU:C:2021:216, na podstawie pytania prejudycjalnego zadanego przez WSA w Gliwicach w postanowieniu z 4.11.2019 r., I SA/GI 495/19, LEX nr 2743427.

²⁶ B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Prawo do odliczenia VAT w świetle orzecznictwa TSUE*, Warszawa 2018, s. 71.

²⁷ Art. 11 ust. 1 ustawy o VAT.

²⁸ Neutralność VAT to jednak często tylko slogan, wiele instytucji ustawy o VAT (np. obowiązkowy *split payment*) podaje tę zasadę w wątpliwość, o czym m.in. D. Mączyński

1.4. Eksport towarów

By mówić o eksporcie towarów, trzeba wyjść poza granice Wspólnoty. Eksporem towarów jest bowiem dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej przez:

- dostawcę lub na jego rzecz (tzw. eksport bezpośredni) lub
- nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz (tzw. eksport pośredni),

o ile wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez właściwy organ celny określony w przepisach celnych²⁹.

Mamy tu więc dwa warunki ze sfery faktu (przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel oraz transport z Polski poza terytorium UE) oraz jeden ze sfery administracyjnej (potwierdzenie wywozu przez organy celne). Nie są to jednak warunki wyczerpujące. Praktyka podatkowa zwraca uwagę także na pierwotny zamiar stron w zakresie wywozu towaru z kraju poza terytorium UE oraz względnie nieprzerwany charakter takiego wywozu. Kwestie te mają znaczenie, w szczególności zważywszy na fakt, że dla uznania danej transakcji za eksport towarów nie jest niezbędne, by procedura wywozowa „zamknęła się” w polskim urzędzie celnym. Wystarczy, że transport rozpocznie się w Polsce. Urzędem wyjścia może być urząd celny w innym kraju członkowskim. Ma to niebagatelne znaczenie w przypadku wywozu towarów poza UE np. za pośrednictwem portów morskich w innych krajach unijnych.



Polski podatnik sprzedaje metale szlachetne kontrahentowi z USA, z miejscem dostawy w porcie docelowym w jednym z państw Półwyspu Arabskiego. Towar zgłoszony został do odprawy w Gdańsku, niemniej urząd celny wywozu to Bremerhaven w Niemczech (gdzie towar zostanie przeładowany na docelowy statek) i to ten organ potwierdzi wywóz towaru poza UE. Funkcjonariusze niemieckich organów celnych wstrzymali

ski, „Uszczelnianie” a zasady konstrukcyjne podatku od wartości dodanej [w:] *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, red. D. Gajewski, Warszawa 2020, s. 87.

²⁹ Art. 2 pkt 8 ustawy o VAT.

na kilka dni procedurę wywozu z powodu podjęcia dodatkowych czynności kontrolnych. Wszystko okazało się jednak w porządku i po kilku dniach przestoju w porcie towar finalnie opuścił terytorium UE (co urząd w Bremerhaven skwapliwie potwierdził).

Omawiany przypadek to sytuacja z życia wzięta³⁰. Doszło tu zdaniem polskiego fiskusa finalnie do eksportu towarów nawet pomimo tego, że ciągłość wywozu poza terytorium UE została z bliżej nieokreślonych względów przerwana przez niemieckie organy celne. Ważny był jednak zamiar i zamiar stron. W takich jak ta sytuacjach wątpliwości często dotyczą również sfery dokumentacyjnej (polskie organy podatkowe nie bardzo wiedzą, jak interpretować dokumenty celne wydawane przez organy z innych krajów).

Obowiązek podatkowy w eksporcie towarów powstaje na zasadach ogólnych właściwych dostawom krajowym, tj. z chwilą dokonania dostawy eksportowanego towaru³¹. A względnie także w momencie otrzymania zaliczki na eksportowany w przyszłości towar³². Podobnie jak WDT, eksport towarów z założenia pozostaje dla podatnika neutralny. Korzysta bowiem z opodatkowania 0% stawką VAT, pod warunkiem spełnienia wymogów w zakresie odpowiedniej i czasowej formy udokumentowania przez urząd celny zamknięcia procedury celnej wywozowej³³.

Tak rozumiany eksport dla celów VAT nie zawsze jest równoznaczny z eksportem w rozumieniu przepisów celnych. Świadczy o tym chociażby przywoływane już rozróżnienie na eksport pośredni i bezpośredni. W praktyce więc absolutnie standardowe są sytuacje, w których inny podmiot raportuje eksport towarów do celów VAT, a inny wskazany jest jako eksporter w dokumentach wywozowych (tzw. *exporter of records*).

³⁰ Zob. interpretacja indywidualna dyrektora KIS z 14.11.2018 r., 0112-KDIL1-3.4012.551.2018.1.KB, LEX nr 482149.

³¹ Art. 19a ust. 1 ustawy o VAT.

³² Art. 41 ust. 9a ustawy o VAT.

³³ Co do zasady chodzi o dokument IE-599 zgodnie z art. 41 ust. 6 ustawy o VAT.

Co więcej, nie każdy wywóz towaru poza terytorium UE stanowi eksport dla celów VAT. Inaczej niż w przypadku WDT, nie jest eksportem np. przemieszczenie towarów własnych do kraju pozaunijnego. Praktyka życia gospodarczego zna w tym zakresie także inne przypadki.

Np. Podatnik realizował projekt w nowobudowanej fabryce na terenie kraju poza UE. W ramach projektu dostarcza do tamtejszej fabryki skomplikowane urządzenia. Dodatkowo jednak zapewnia także ich montaż, uruchomienie, ustawienie parametrów oraz przeszkolenie pracowników. Jakkolwiek więc wywóz maszyn podlega zgłoszeniu do urzędu celnego, nie stanowi eksportu dla celów VAT, lecz dostawę towarów z instalacją i montażem w rozumieniu art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, opodatkowaną poza UE³⁴.

1.5. Import towarów

Skoro pojawił się eksport, to czas i na import towarów. Zgodnie z definicją z art. 2 pkt 7 ustawy o VAT import towarów to przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej. Ponownie mamy więc do czynienia z transakcją, która wykracza swym zakresem poza objęty swobodą przepływu towarów obrót unijny. Co za tym idzie, w równym stopniu regulują ten rodzaj transakcji także przepisy prawa celnego³⁵.

Na gruncie ustawy o VAT import towarów to kolejna z transakcji o naturze z zasady zakupowej, z którą wiążą się obowiązki w zakresie rozliczania podatku należnego. Istnieją w tym obszarze dwie metody rozliczenia podatku:

- tzw. zasady ogólne – zgodnie z art. 33 ust. 1 ustawy o VAT podatek należny z tytułu importu powinien być obliczany i wykazywany w zgłoszeniu celnym lub rozliczeniu zamknięcia. Wpłata tak wyliczonego podatku następuje w ciągu 10 dni od powiado-

³⁴ Interpretacja indywidualna dyrektora KIS z 30.10.2020 r., 0113-KDIPT1-2.4012.574.2020.2.KW, LEX nr 564218.

³⁵ W tym przede wszystkim rozporządzenie ustanawiające unijny kodeks celny.

mienia przez organ podatkowy o wysokości należności podatkowych. Istnieje też możliwość określenia wysokości podatku w decyzji organu celnego. Podatek należny jest też jednocześnie dla importera podatnikiem naliczonym, odliczanym na podstawie otrzymanego dokumentu celnego³⁶. Nie jest to jednak rozwiązanie w pełni neutralne (w myśl zasady: najpierw płacisz, odliczasz za jakiś czas);

- zasady uproszczone³⁷ – pozwalają uniknąć wyżej wymienionej niedogodności i rozliczać podatek VAT z tytułu importu towarów jednocześnie w deklaracji podatkowej. Skutkuje to pełną neutralnością podatku oraz efektywnym uniknięciem konieczności jego zapłaty. Począwszy od 1.07.2020 r.³⁸ zasady uproszczone stały się dostępne dla szerszego spektrum podmiotów, aczkolwiek przy spełnieniu określonych warunków³⁹.

Zasady uproszczone, co zrozumiałe, dostępne są więc wyłącznie podmiotom zarejestrowanym jako podatnicy VAT czynni. Skorzystanie z zasad ogólnych nie skutkuje za to koniecznością rejestracji VAT. Wynika to z odrębnego określenia definicji podatnika dla takich transakcji⁴⁰ (podmioty, na których ciąży obowiązek uiszczenia cła albo uprawnione do korzystania z procedury uszlachetniania czynnego lub procedury odprawy czasowej).

Podstawą opodatkowania z tytułu importu towarów jest wartość celna powiększona o należne cło (i podatek akcyzowy w przypadku wyrobów podlegających temu podatkowi)⁴¹. Opodatkowanie VAT importu towarów nie zależy więc w żadnym wypadku od tego, czy import podlega

³⁶ Art. 86 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT.

³⁷ Art. 33a ustawy o VAT.

³⁸ Tj. od wejścia w życie ustawy z 31.07.2019 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia obciążeń regulacyjnych (Dz.U. poz. 1495 ze zm.).

³⁹ Korzystanie z przedstawiciela pośredniego lub bezpośredniego, przedstawienie naczelnikowi urzędu celno-skarbowego zaświadczenia o braku zaległości podatkowych i składek na ubezpieczenie społeczne oraz potwierdzenia zarejestrowania jako czynny podatnik VAT.

⁴⁰ Art. 17 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o VAT.

⁴¹ Art. 30b ust. 1 ustawy o VAT.

efektywnie należnościom celnym. Ewentualne cło jedynie zwiększa podstawę opodatkowania, której zasadniczym elementem jest wartość celna⁴².

Z ww. względów obowiązek podatkowy w imporcie towarów zależy w praktyce od objęcia towaru procedurą dopuszczenia do obrotu. Nawet gdy towar trafia fizycznie na terytorium kraju spoza UE, jednak objęty jest specjalnymi procedurami⁴³, terytorium kraju nie jest wówczas miejscem importu (a VAT nie jest należny).

Można odnieść wrażenie, że import towarów to lustrzane odbicie opisywanej w podrozdziale 1.4 transakcji eksportu (w podobny sposób, w jaki WDT ma się do WNT). Nie jest to jednak do końca prawda. Import towarów polega na **przywozie towarów** na terytorium kraju spoza UE. Nie musi więc mieć ścisłego związku z przeniesieniem prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Importerem jest więc każdy, kto przywozi towar niezależnie od tego, czy go przy okazji sprzedaje. W kontekście zasady neutralności VAT tego rodzaju transakcji może być to źródłem problemów co do prawa do odliczenia VAT importowego.

Np. Spółka z siedzibą na Słowacji przywozi spoza UE towary na zlecenie podmiotu trzeciego będącego ich właścicielem. Spółka zgłasza towary do oceny i jest także zobowiązana do zapłaty VAT importowego. Przez cały czas ich właścicielem pozostaje klient, którego spółka obciążała kosztami za wykonywane usługi. Wartość importowanych towarów nie stanowi dla firmy realnego kosztu, który kształtuje cenę ich sprzedaży. W związku z powyższym, spółka nie ma prawa do odliczenia podatku z tytułu importu towarów jako podatku naliczonego – brak bowiem związku między podatkiem a wykonywaniem przez spółkę czynności opodatkowanych⁴⁴.

⁴² Zob. art. 70 u.k.c.

⁴³ Uszlachetniania czynnego, odpawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych, składowania celnego, tranzytu, w tym także składowania czasowego przed objęciem towarów jedną z procedur celnych, wolnego obszaru celnego.

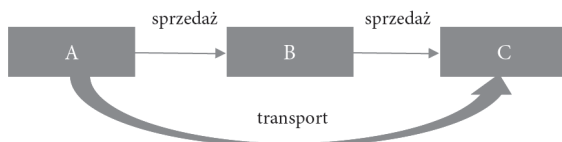
⁴⁴ Postanowienie TSUE z 8.10.2020 r., C-621/19, Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky przeciwko Weindel Logistik Service SR spol. s r.o., EU:C:2020:814.

1.6. Transakcje łańcuchowe, czyli jeden towar, dwie sprzedaży, trzy podmioty

Przedstawiona w poprzednich podrozdziałach w bardzo pobieżny sposób garść informacji odnośnie do towarowych transakcji międzynarodowych jest niezbędna do właściwego zrozumienia idei transakcji łańcuchowych. W ujęciu ogólnym istotę transakcji łańcuchowych oddawał najlepiej uchylony wraz z dniem 1.01.2021 r. art. 7 ust. 8 ustawy o VAT⁴⁵. Zgodnie z tym przepisem 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.

Transakcja łańcuchowa to więc jedna z tych kategorii prawa podatkowego, którą znacznie łatwiej narysować, niż opisać⁴⁶. Podejmijmy więc taką próbę.

Schemat 1. Transakcja łańcuchowa w ogólności



Źródło: opracowanie własne.

⁴⁵ Zdaniem Ministerstwa Finansów przepis ten nie posiadał odpowiedniej podstawy w przepisach dyrektywy VAT, stanowiąc nadregulację względem przepisów prawa unijnego. Rozwiązania wynikające z uchylonego przepisu możliwe są do zinterpretowania w oparciu o generalną zasadę dotyczącą opodatkowania dostawy towarów, uregulowaną w art. 7 ust. 1 ustawy o VAT.

⁴⁶ Tym bardziej że pomimo upływu lat wciąż zachowuje aktualność pogląd wyrażony przez P. Selerę, zgodnie z którym Polski ustawodawca w ogóle nie posługuje się pojęciem (transakcji łańcuchowej), choć określa konsekwencje ustalania miejsca dostawy w przypadku tego typu dostaw – P. Selera, *Transakcje wewnątrzwspólnotowe w VAT. Analiza praktyczna*, LEX 2013.

Tak rozumianą transakcją rządzą więc następujące zasady:

- istnieje jeden towar,
- jest on przedmiotem przynajmniej dwóch dostaw,
- w transakcji uczestniczą przynajmniej trzy podmioty,
- przy czym towar transportowany jest bezpośrednio od pierwszego do ostatniego podmiotu w łańcuchu.

Pozornie taka konstrukcja nie powinna budzić większych emocji co do podatkowych rozliczeń. I jest tak rzeczywiście na tyle długo, na ile długo transport towaru mieści się w ramach jednej jurysdykcji (mówiąc mniej pompatycznie, gdy miejsce wysyłki i miejsce przeznaczenia znajdują się na terenie tego samego kraju).

Gdy jednak nałożymy na łańcuchowy schemat zasadę terytorialności VAT, okazuje się, że emocje owszem pojawiają się, gdy miejsce wysyłki znajduje się w innym kraju niż miejsce finalnego przeznaczenia. Wszystko dlatego, że zgodnie z brzmieniem art. 22 ust. 2 ustawy o VAT⁴⁷ w przypadku gdy te same towary są przedmiotem kolejnych dostaw oraz są wysyłane lub transportowane bezpośrednio od pierwszego dostawcy do ostatniego w kolejności nabywcy, **wysyłkę lub transport przyporządkowuje się wyłącznie jednej dostawie.**

Co to oznacza w praktyce?

Ni mniej, ni więcej niż to, że jedna z dwóch (lub więcej) dostaw – ta z „przyporządkowanym” transportem spełnia definicję jednej z opisywanych wyżej transakcji o charakterze transgranicznym. Korzysta więc z preferencyjnego opodatkowania i (pozornej bądź realnej) neutralności VAT. Pozostałe transakcje mają zaś charakter lokalny, a to oznacza, że podlegają opodatkowaniu według stawki VAT właściwej dla danego towaru w danym państwie (wysyłki lub przeznaczenia).

Cały problem z transakcjami łańcuchowymi polega na tym, by ustalić, z którą transakcją mamy do czynienia. Poszukiwaniu odpowiedzi na to, nie tylko filozoficzne, pytanie poświęcimy zresztą znaczną część

⁴⁷ Dzisiaj podstawowego przepisu mającego znaczenie w transakcjach łańcuchowych.

niniejszego opracowania. Już teraz można jednak uchylić rąbka tajemnicy i przedstawić listę kilku najważniejszych wyzwań, jakie wiążą się z udziałem danego podatnika w transakcji łańcuchowej:

- naliczać czy nie naliczać VAT – kwalifikacja danej transakcji jako „międzynarodowej” lub „lokalnej” to konieczność ustalenia, czy do ceny netto sprzedawanego towaru trzeba doliczyć podatek. W polskich realiach często może to być dodatkowo 23% ceny sprzedawanego towaru, a to robi (zwłaszcza dla nabywcy) dużą różnicę;
- rejestrować czy nie rejestrować się do celów VAT – zgodnie z pryncypiami unijnymi podatnicy dokonujący WDT, WNT lub eksportu towarów powinni być zarejestrowani do celów VAT w kraju, w którym taką transakcję trzeba wykazać. Można co prawda takich obowiązków unikać, wymaga to jednak odpowiedniego uformowania zasad rządzących łańcuchem dostaw;
- planować łańcuchy dostaw czy ich nie planować – to problem, z którego wielu podatników nie zdaje sobie sprawy. Wychodzą z założenia, że o kwalifikacji VAT międzynarodowych transakcji towarowych decyduje siedziba kontrahenta. Tymczasem wcale tak nie jest, decydujące jest bowiem miejsce, z którego towar wyjeżdża, i miejsce, do którego finalnie trafia;
- wychodzić czy nie wychodzić poza strefę komfortu handlowego – wielu podatników dokonujących dostaw towarów kontrahentom unijnym na zasadach ograniczających do minimum ich udział w realizacji dostawy⁴⁸ nie zdaje sobie w ogóle sprawy z tego, że może brać udział w transakcji łańcuchowej. A wystarczy, że kontrahent z innego kraju dostarczy odebrany z naszego magazynu towar do swojego kontrahenta (albo kontrahenta swojego kontrahenta itd.). Pierwotny dostawca zupełnie się tym nie interesuje, mimowolnie może się jednak znaleźć jako „podmiot A” w całym długim łańcuchu. A jak już ustaliliśmy, kwalifikacja VAT w takim przypadku nie jest sprawą prostą. To zaś prosty przepis na problemy podatkowe, zwłaszcza gdy się okaże, że dostawa

⁴⁸ Np. WDT z odbiorem własnym kontrahenta lub jego przewoźnika, zasady INCOTERMS ExW lub FCA.

opodatkowana 0% stawką VAT powinna tak naprawdę podlegać opodatkowaniu stawką w wysokości 23% VAT.

Efektem finalnym ww. dywagacji jest odpowiedź na pytanie, na ile podatnik zakładający udział w transakcji łańcuchowej będzie skory do brania na siebie ewentualnego ryzyka podatkowego. Odpowiedź na to pytanie w najgorszym wypadku może „ważyć” nawet dodatkowe 46% podatku⁴⁹, nie wspominając o odsetkach, sankcji VAT i odpowiedzialności karnej skarbowej. Do tego też jeszcze wrócimy.

Wspominaliśmy już na wstępie, że transakcje łańcuchowe nie są w praktyce obrotu gospodarczego żadną anomalią. Przeciwnie, opierają się na powszechnym schemacie pośrednictwa handlowego. Czasem to efekt z góry zaplanowanej strategii w grupie kapitałowej.



Norweski producent maszyn zdecydował się na przejęcie polskiej firmy produkcyjnej z branży. Firma ta stała się spółką córką norweskiej spółki matki i produkuje maszyny zgodnie z norweskim *know-how* i pod tamtejszą marką. Rzecz jasna koszty produkcji w Polsce są niższe niż w Norwegii, nie zmienia to faktu, że w polskiej fabryce powstaje ten sam produkt co w Norwegii. Problem w tym, że dotychczasowi kontrahenci norweskiej spółki nadal chcą kupować maszyny właśnie od niej. Z tego względu spółka norweska nabywa towary od polskiej spółki córki i odsprzedaje je klientom. Transport jest jednak realizowany z fabryki w Polsce prosto w miejsca docelowe. Ot, transakcja łańcuchowa w czystej formie.

Do transakcji łańcuchowych dochodzi też np. w przypadku, gdy składający zamówienie poszukuje produktów rzadko występujących na rynku. Zwraca się wtedy o dostarczenie takiego towaru do swojego dostawcy, ten z kolei zamawia potrzebny produkt u wyspecjalizowanego pośrednika, a pośrednik kontaktuje się z hurtownikiem. Jeśli potrzebnego towaru nie ma akurat w magazynie, konieczne jest zamówienie

⁴⁹ Zob. rozdział 2.1.2.11 niniejszego opracowania.

go wprost u producenta. Taka właśnie sytuacja będzie przedmiotem dalszych rozważań⁵⁰.

Okoliczności wpływających na istnienie transakcji łańcuchowych jest zresztą bez liku. Z uwagi na swoją niebagatelną powszechność występowania wiedza odnośnie do zasad kwalifikacji takich transakcji może okazać się bardzo cenna. Zwłaszcza że długie łańcuchy dostaw często się kojarzą z jeszcze jednym negatywnym zjawiskiem.

1.7. Transakcje łańcuchowe a wyłudzenia podatkowe

Neutralny z punktu widzenia rozliczeń VAT międzynarodowy obrót towarowy jest naturalnym źródłem i pokusą do popełniania mniej lub bardziej wysublimowanych oszustw podatkowych. Nie pomagają w tym słabość wyżej opisywanych zasad rozliczeń VAT, na co zwracają uwagę nie tylko niezależni eksperci⁵¹, lecz także same organy unijne⁵². Poza ułomnością przepisów nie pomaga również brak odpowiedniej kontroli transakcji wewnątrzwspólnotowych (na wzór tych w ramach systemu celnego). Wszystkie te elementy w sposób mniej lub bardziej sprofesjonalizowany potrafiły wykorzystywać zorganizowane grupy przestępcze, czyniąc z wyłudzeń VAT bardzo intratne źródło dochodu.

Sposobów na wykorzystanie ułomności systemu rozliczeń VAT międzynarodowych transakcji towarowych dla celów wyłudzeń podatku istnieje bardzo dużo. Oto zwięzły opis jedynie kilku z nich.

Najprostsza koncepcja opiera się na wytworzeniu pozoru, że dana transakcja miała charakter międzynarodowy, podczas gdy w istocie towar

⁵⁰ P. Powierza, *Rozplątujemy transakcje łańcuchowe. Kto i w jaki sposób rozlicza podatek?*, MoPod 2006/5.

⁵¹ Zob. np. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report, TAXUD/2015/CC/131, CASE – Center for Social and Economic Research, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2019-09/vat-gap-full-report-2019_en.pdf (dostęp: 1.07.2023 r.).

⁵² Zob. chociażby pkt 2.3 Zielonej Księgi.