



---

Rzeczpospolita, Dobra Firma

13. kwietnia 2006 roku

Przemysław Powierza - Asystent Doradcy podatkowego

### Jeden transport, a kilka dostaw Europejski Trybunał Sprawiedliwości o transakcjach łańcuchowych

Wewnątrzspółnotowe transakcje łańcuchowe nie należą już dziś do rzadkości. Mogą jednak sprawiać spore kłopoty. Obecnie obowiązujące regulacje przejściowe są na tyle skomplikowane, że nawet urzędy skarbowe miewają poważne wątpliwości. Rozwiązać je miał oczekiwany z niecierpliwością wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Został ogłoszony w ubiegły czwartek, 6 kwietnia 2006 (sprawa C-245/04 EMAG Handel Eder).

Zgodnie z obowiązującymi przepisami Ustawy o podatku od towarów i usług<sup>1</sup> 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 (por. art. 7 ust. 8 UPTU). Nie ulega więc wątpliwości, że dostaw jest kilka (potwierdził to także wyraźnie Trybunał, choć taki stan rzeczy wynika już z brzmienia zarówno art. 5 ust. 1 Dyrektywy<sup>2</sup> oraz analogicznie z art. 7 ust. 1 UPTU). Problematyczne pozostaje jedynie miejsce dokonania każdej z nich, gdy towar jest transportowany z jednego Państwa Członkowskiego do drugiego – bezpośrednio od pierwszego do ostatniego podmiotu w łańcuchu. To z kolei jest kluczowe dla ustalenia państw, w których poszczególne podmioty będą miały obowiązek rozliczyć podatek.

UPTU w art. 22 ust. 2 reguluje tę kwestię następująco: *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 jest przyporządkowana tylko jednej dostawie; 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, że wysyłkę lub transport towaru należy zgodnie z zawartymi przez niego warunkami dostawy przyporządkować jego dostawie. Zatem sytuacja jest prawie jasna. Ustawodawca nie zdefiniował jednak, w jaki sposób należy **udowodnić** przyporządkowanie wysyłki*

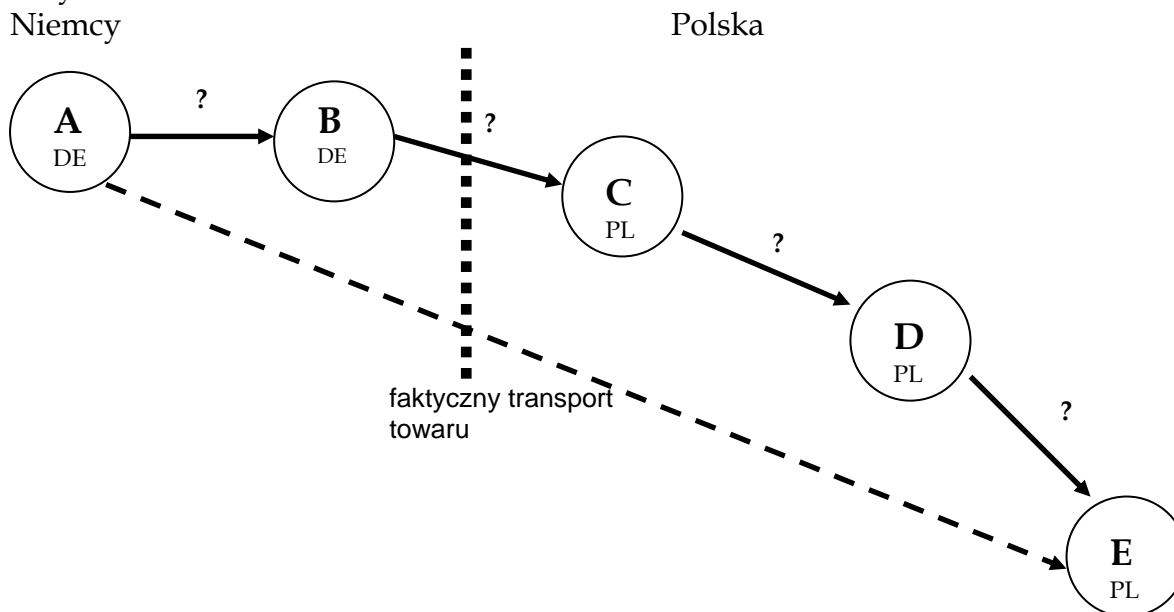
---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) – UPTU;

<sup>2</sup> Szósta Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 roku w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EEC) – Dyrektywa;

lub transportu do dostawy. Skutek jest taki, że istnieje w tym zakresie dość duża dowolność i potencjalne pole do sporu.

Przykład  
Niemcy



W przykładzie powyżej w zasadzie każda z dostaw oznaczonych znakiem zapytania może stanowić tę, której przypisać należałoby wysyłkę lub transport. Kryteria takiego przyporządkowania nie są jasno sprecyzowane i może się okazać, że kilka podmiotów zgłosi dokonanie wewnątrzwspólnotowej dostawy i wewnątrzwspólnotowego nabycia, nie dochodząc do porozumienia. Tymczasem, jak podkreślił w wyroku Trybunał, w transakcji łańcuchowej może wystąpić tylko i wyłącznie jedno WDT i jedno WNT. Ta zasada obowiązuje bez względu na to, który z podmiotów przejął na siebie transport lub wysyłkę. Znaczenie ma zatem fakt, **która z dostaw skutkuje** dokonaniem wewnątrzwspólnotowego transportu lub wysyłki. Jeśli założyć, że skutek w postaci wewnątrzwspólnotowego transportu lub wysyłki osiąga się poprzez dostawę na rzecz podmiotu, który taki transport lub wysyłkę przeprowadza, względnie zleca, to w efekcie osiągamy rezultat zgodny z regułą zawartą w art. 22 ust.2 UPTU. Jeżeli zatem podmiotem transportującym będzie podmiot B to WDT i WNT trzeba będzie przypisać dostawie podmiotu A na rzecz podmiotu B. B dokona w ten sposób wewnątrzwspólnotowego nabycia w Polsce oraz kolejnej dostawy na rzecz podmiotu C. Nie uniknie więc konieczności rejestracji w naszym kraju dla potrzeb rozliczenia podatku od towarów i usług. Jeżeli sytuacja zmieni się w ten sposób, że to podmiot C organizuje transport lub zleca wysyłkę, to WDT i odpowiednio WNT nastąpi pomiędzy podmiotami B i C. Analogicznie – jeżeli



---

to D weźmie na siebie kwestie związane z transportem lub wysyłką, to przy dostawie C na rzecz D wystąpi zarówno WDT jak i WNT. C dokona WDT na terenie Niemiec, stąd będzie musiał się tam zarejestrować dla potrzeb rozliczenia niemieckiego odpowiednika podatku od wartości dodanej (Umsatzsteuer). Warto jednak zwrócić uwagę, że w obu państwach istnieje możliwość alternatywnego przypisania WDT i WNT do dostawy, której dokonuje podmiot będący jednocześnie nabywcą i dostawcą. Zatem jeżeli transportu dokonuje lub wysyłkę zleca podmiot B to w drodze wyjątku WDT i WNT można przypisać jego dostawie na rzecz C. Taki wariant nie spowoduje konieczności rejestracji dla każdego z tych podmiotów w obcym państwie. B rozliczy WDT w Niemczech a C rozliczy WNT w Polsce. Przed zastosowaniem tego wariantu trzeba się jednak upewnić czy prawodawstwo państw, w których dokonywane są dostawy przewiduje tego typu rozwiązanie. Nie wynika ono bowiem wprost z przepisów wspólnotowych i leży wyłącznie w gestii Państw Członkowskich.

Wyrok ETS potwierdził zatem definitywnie istnienie łańcucha dostaw oraz zdefiniował reguły, według których należy ustalać miejsce dokonania każdej dostawy z osobna. Niestety zasada pozwalająca ustalić, kto dokonuje wewnątrzwspólnotowej dostawy, a kto wewnątrzwspólnotowego nabycia nie jest na tyle precyzyjna, aby mogła rozwiązać wszelkie wątpliwości w tym zakresie. Pozostaje nadal czekać na wypracowanie spójnego systemu podziału dochodów z podatków pomiędzy Państwami Członkowskimi i zniesienie wyjątkowo skomplikowanych regulacji „przejściowych”. Choć zapewne szybciej doczekamy się kolejnego wyroku ETS – tym razem bardziej precyzyjnie interpretującego reguły rządzące transakcjami łańcuchowymi.

### **Przemysław Powierza**

Asystent Doradcy podatkowego w Krzysztof Ziemiński & Wspólnicy Spółka Doradztwa Podatkowego S.A.