

## Moduł 6

### Transakcje łańcuchowe

#### 6.1. INCOTERMS

Od lat 70-tych ubiegłego wieku obserwuje się gwałtowny, ale stały wzrost liczby transakcji o charakterze międzynarodowym. Wraz z ich rozwojem gwałtownie wzrasta potrzeba regulacji handlu międzynarodowego. Dlatego też na początku XX wieku powstały reguły INCOTERMS.

Potrzeba wprowadzenia w życie zasad handlu międzynarodowego spowodowała powstanie kilku organizacji, które skupiałyby pod swoim parasolem wszystkie firmy i podmioty publiczne zajmujące się handlem międzynarodowym. Do najbardziej znaczących organizacji międzynarodowych należą:

- Światowa Organizacja Handlu (WTO);
- Międzynarodowa Izba Handlowa (ICC);
- Międzynarodowy Fundusz Walutowy (MFW).

Aby wyeliminować ryzyko potencjalnych niepowodzeń, w 1936 r. Międzynarodowa Izba Handlowa (ICC) opracowała zasadę Incoterms, czyli zbiór zasad mających na celu standaryzację warunków dostawy towarów i zapewnienie ochrony prawnej w międzynarodowych transakcjach handlowych.

Reguły Incoterms jasno i precyzyjnie określają prawa i obowiązki każdej ze stron, czyli zarówno sprzedającego jak i kupującego we wzajemnej powiązanej międzynarodowej umowie sprzedaży. Głównym punktem tej umowy są warunki dostawy towarów będących przedmiotem sprzedaży.

Istnieje **pięć kluczowych aspektów, które są określone przez reguły Incoterms:**

- obowiązki przypisane sprzedawcy i kupującemu w zakresie dostawy towarów

- w międzynarodowej umowie sprzedaży;
- która strona jest odpowiedzialna za koszty poszczególnych etapów i operacji wchodzących w skład łańcucha logistycznego (pakowanie towarów, wynajęcie transportu, załadunek i rozładunek pojazdów transportowych, sztautowanie i rozładunek itp;)
  - która strona jest odpowiedzialna za ryzyko związane z bezpieczeństwem i koszty ubezpieczenia towarów w określonych punktach łańcucha logistycznego i na trasie dostawy;
  - która strona jest odpowiedzialna za przeprowadzenie odprawy celnej towarów w przypadkach, gdy jest to wymagane prawem;
  - w którym momencie ryzyko związane z towarami przechodzi ze sprzedawcy na kupującego oraz jaki jest czas i miejsce dostawy towarów.

#### **Czego reguły Incoterms nie regulują?**

- przede wszystkim nie regulują warunków wymienionych w umowie między przewoźnikiem a kupującym lub sprzedającym,
- warunków przeniesienia prawa własności towarów,
- płatności, w tym ceny towarów oraz metody płatności stosowanych przy rozliczeniu transakcji sprzedaży,
- warunków regulowania naruszenia umowy, czyli sposobu jakim będą rozwiązywane te ewentualne spory czy problemy
- nie odnoszą się do wyłączenia odpowiedzialności dotyczącej stanu i dostawy towarów.

Reguły Incoterms nie są obowiązkowe. Są one jednak niezwykle ważne i kluczowe dla prawidłowego i skutecznego funkcjonowania każdej operacji w łańcuchu dostaw.

Reguły Incoterms 2020 zawierają jedenaście odrębnych reguł, które są akronimami ich pełnych terminów w języku angielskim.

Do reguł powszechnych należą EXW, FCA, CPT, CIP, DAP, DPU i DDP.

Do reguł dla transportu morskiego i wodnego śródlądowego należą FAS, FOB, CFR i CIF.

**EXW EX Works (z zakładu)** - sprzedawca zobowiązany jest pozostawić towar do dyspozycji kupującego na terenie np. magazynu lub fabryki. Ryzyko przenoszone jest na nabywcę w momencie pozostawienia towarów do jego dyspozycji w określonym miejscu i czasie.

**FCA Free Carrier (dostarczone do przewoźnika)** - sprzedawca zobowiązany jest dostarczyć towar przewoźnikowi lub innej osobie wyznaczonej przez kupującego na swoim terenie bądź w innym wyznaczonym miejscu. Ryzyko przenoszone jest na nabywcę w momencie załadowania towarów na podstawiony przez niego środek transportu.

**CPT Carriage Paid To (przewóz opłacony do)** - sprzedawca obowiązany jest dostarczyć towar do przewoźnika lub innej osoby wyznaczonej przez sprzedającego w określonym miejscu. Sprzedawca zawiera umowę przewozu i opłaca ten przewóz. Ryzyko przenoszone jest na nabywcę w momencie przekazania towarów przez sprzedawcę przewoźnikowi.

**CIP Carriage and Insurance Paid To (przewóz i ubezpieczenie opłacone do)** - obowiązki sprzedawcy występują jak w regule CPT. Ponadto zobowiązany on jest do zawarcia umowy ubezpieczenia wraz z jego zapłatą. Ryzyko przenoszone jest na nabywcę analogicznie jak w regule CPT.

**DAP Delivered at Place (dostarczone do miejsca)** - sprzedawca obowiązany jest dostarczyć towar i pozostawić go do dyspozycji kupującego na środku transportu w wyznaczonym miejscu przeznaczenia. Ryzyko przenoszone jest na nabywcę w momencie dostarczenia towarów do miejsca przeznaczenia.

**DPU Delivered at Place Unloaded (dostarczone do miejsca wyładowania)** - sprzedawca obowiązany jest dostarczyć towar oraz wyładować go ze środka

transportu i pozostawić do dyspozycji kupującego w określonym terminalu w wyznaczonym porcie lub w miejscu przeznaczenia. Ryzyko przenoszone jest na nabywcę w momencie dostarczenia towarów do terminala.

**DDP Delivered Duty Paid (dostarczone cło opłacone)** - obowiązki sprzedającego sprzedawca są takie same jak w regule DAP. Sprzedawca ponadto zobowiązany jest do ocłenia towarów. Ryzyko przenoszone jest na nabywcę tak samo jak w regule DAP.

**FAS Free Alongside Ship (dostarczone wzdłuż burty statku)** - sprzedający obowiązany jest dostarczyć towar wzdłuż burty statku wyznaczonego przez kupującego w wymienionym z nazwy porcie. Ryzyko przenoszone jest na nabywcę w momencie umieszczenia towarów wzdłuż burty statku.

**FOB Free On Board (dostarczony na statek)** - sprzedawca obowiązany jest dostarczyć towar na pokład statku wyznaczonego przez kupującego w wymienionym z nazwy porcie. Ryzyko przenoszone jest na nabywcę w momencie umieszczenia towarów na pokładzie statku.

**CFR Cost and Freight (koszt i fracht)** - sprzedawca obowiązany jest dostarczyć towar na pokład statku oraz do zawarcia umowy przewozu i opłacenia kosztów i frachtu. Ryzyko przenoszone jest na nabywcę w momencie umieszczenia towarów na pokładzie statku jak w regule FOB.

**CIF Cost Insurance and Freight (koszt ubezpieczenie i fracht)** - obowiązki sprzedawcy są takie same jak w regule CFR. Ponadto sprzedawca zobowiązany jest do zawarcia umowy ubezpieczenia. Ryzyko przenoszone jest na nabywcę jak w regule FOB.

### INCOTERMS® 2020 - MAPA RYZYKA I OPŁAT

	WSZYSTKIE ŚRODKI I GAŁĘZIE TRANSPORTU													
	EXW		FCA		CPT		CIP		DAP		DPU		DDP	
	Ryzyko	Opłaty	Ryzyko	Opłaty	Ryzyko	Opłaty	Ryzyko	Opłaty	Ryzyko	Opłaty	Ryzyko	Opłaty	Ryzyko	Opłaty
PAKOWANIE	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
TRANSPORT WSTĘPNY	K	K	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
CŁO EKSPORTOWE	K	K	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
ZAŁADUNEK DO TRANSPORTU GŁÓWNEGO (OBSŁUGA)	K	K	K	K	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
TRANSPORT GŁÓWNY	K	K	K	K	K	S	K	S	S	S	S	S	S	S
UBEZPIECZENIE TRANSPORTU	K	K	K	K	K	K	K	S	S	S	S*	S*	S	S
ROZŁADUNEK Z TRANSPORTU GŁÓWNEGO (OBSŁUGA)	K	K	K	K	K	K	K	K	S	S	S	S	S	S
CŁO IMPORTOWE	K	K	K	K	K	K	K	K	K	K	K	K	S	S
TRANSPORT KOŃCOWY	K	K	K	K	K	K	K	K	S	S	K	K	S	S

**S** sprzedawca      **K** kupujący      \*dobrowolne

biznes.gov.pl

### INCOTERMS® 2020 - MAPA RYZYKA I OPŁAT

	TRANSPORT MORSKI I WODNO ŚRÓDLĄDOWY							
	FAS		FOB		CFR		CIF	
	Ryzyko	Opłaty	Ryzyko	Opłaty	Ryzyko	Opłaty	Ryzyko	Opłaty
PAKOWANIE	S	S	S	S	S	S	S	S
TRANSPORT WSTĘPNY	S	S	S	S	S	S	S	S
CŁO EKSPORTOWE	S	S	S	S	S	S	S	S
ZAŁADUNEK DO TRANSPORTU GŁÓWNEGO (OBSŁUGA)	K	K	S	S	S	S	S/K	S
TRANSPORT GŁÓWNY	K	K	K	K	K	S	K	S
UBEZPIECZENIE TRANSPORTU	K	K	K	K	K	K	K	S
ROZŁADUNEK Z TRANSPORTU GŁÓWNEGO (OBSŁUGA)	K	K	K	K	K	K	K	K
CŁO IMPORTOWE	K	K	K	K	K	K	K	K
TRANSPORT KOŃCOWY	K	K	K	K	K	K	K	K

**S** sprzedawca      **K** kupujący      \*dobrowolne

biznes.gov.pl

## 6.2. Na czym polegają transakcje łańcuchowe - jak je identyfikować

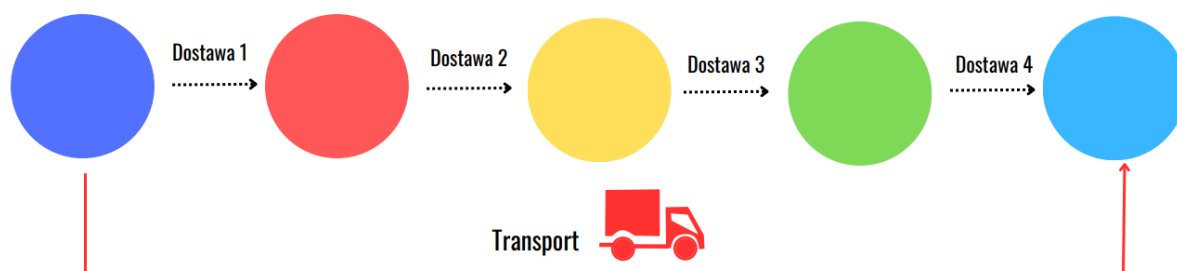
Transakcje łańcuchowe charakteryzują się tym, że w dostawie towaru biorą udział **co najmniej trzy podmioty**.

Towar w transakcji tego typu jest transportowany lub wysyłany od pierwszego do ostatniego w kolejności nabywcy.

Zatem możemy powiedzieć, że jest to dostawa tego samego towaru, a każdy podmiot biorący udział w tej transakcji rozpoznaje dostawę tego towaru na rzecz kolejnego w „łańcuchu” podmiotu.

### Przykład

*W transakcji uczestniczy 5 podmiotów. Towar transportowany jest bezpośrednio od A do E. Należy przyjąć, że pomiędzy każdym podmiotem dochodzi do dostawy towarów. Dodatkowo jeśli mamy do czynienia z wywozem towaru poza Polskę będzie to transakcja o charakterze międzynarodowym.*

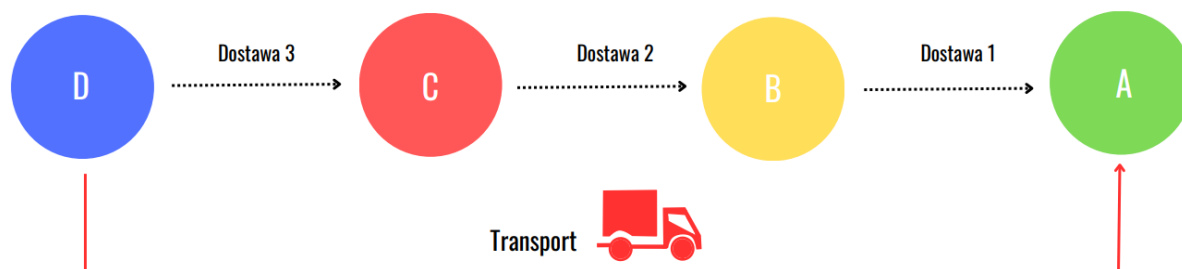


### Przykład

*Podmiot A zamówił towar u podmiotu B. Podmiot B przyjął zamówienie, jednak nie posiadał fizycznie towaru u siebie, więc zamówił go u podmiotu C. Podmiot C przyjął zamówienie na rzecz podmiotu B, jednak aby zrealizować transakcję musiał najpierw*

zamówić towar u producenta (podmiotu D). Finalnie podmiot D wysłał towar bezpośrednio do pierwotnego zamawiającego, czyli podmiotu A.

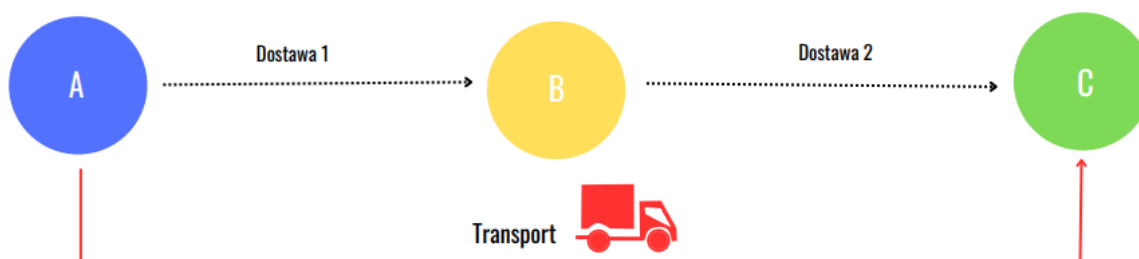
Ten przykład również przedstawia transakcję łańcuchową.



**Transakcje łańcuchowe ze względu na rodzaj można podzielić na:**

- **krajowe** - wszystkie podmioty są zlokalizowane na terytorium jednego państwa oraz towar jest przemieszczany tylko i wyłącznie w obrębie tego kraju czyli nie wyjeżdża za granicę,
- **międzynarodowe** - wówczas podmioty biorące udział w tej transakcji zlokalizowane są na terenie dwóch lub więcej państw, a towar przemieszczany jest między państwami; w transakcjach handlowych o charakterze międzynarodowym mogą brać udział podmioty położone zarówno na terytorium UE jak i poza nią.

**Przykład**



W tej transakcji występują 3 podmioty, niemniej transport realizowany jest bezpośrednio od podmiotu A do podmiotu C.

W przypadku, gdy kilka podmiotów dostarcza ten sam towar w ten sposób, że pierwszy z nich daje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawę towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w czynności. Ta generalna zasada nakazuje Ci w tym przypadku przyjąć pewną fikcję parwną, że każdy z podmiotów dokonał dostawy towarów. Charakterystyczne jest to, że kolejne podmioty dokonują zakupu i sprzedaży towarów mimo że nie dysponują przedmiotem transakcji. To ostatni podmiot w rzeczywistości nabywa przedmiot transakcji. Towar będący przedmiotem więcej niż jednej transakcji jest fizycznie wydawany tylko raz bezpośrednio przez pierwszy podmiot ostatniemu nabywcy.

Na gruncie ustawy o VAT musisz uznać, że dostawy towarów dokonał zarówno podmiot A jak i podmiot B. Każdy z tych podmiotów musi określić miejsce opodatkowania dostawy oraz wysokość opodatkowania.

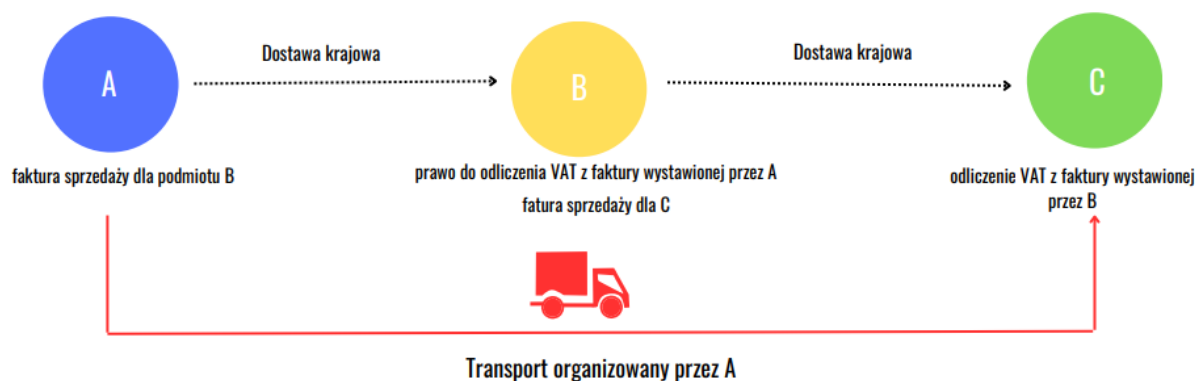
Może być tak, że podmiot uczestniczy w transakcjach łańcuchowych, które obejmują tylko i wyłącznie transport w obrębie Polski. Podmiotami w łańcuchu dostaw są tylko i wyłącznie polscy podatnicy VAT. W takim przypadku każda z dostaw podlega opodatkowaniu VAT w Polsce. Podmiot A i podmiot B muszą ustalić prawidłową stawkę VAT dla towarów. dodatkowo pośrednikowi czyli podmiotowi B będzie przysługiwało prawo do odliczenia w związku z nabyciem towarów. Oczywiście przy założeniu braku zastosowania zwolnienia z VAT oraz braku wyłączenia z odliczenia.

### **Przykład - Transakcja łańcuchowa krajowa**

*Podmiot B z siedzibą w Warszawie składa podmiotowi A z siedzibą w Lublinie zamówienie na 2 tony ziemi ogrodowej. Wskazuje jednak, że mają one być*



przetransportowane do siedziby podmiotu C w Łodzi (transport organizuje podmiot A).



Musimy tutaj przyjąć, że podmiot B sam najpierw kupił ziemię od podmiotu A i następnie sprzedał ją podmiotowi C.

Jeśli transakcja łańcuchowa odbywa się w całości na terenie Polski pomiędzy polskimi podatnikami, to zasadniczo nie rodzi ona problemów czy wyzwań związanych z rozliczeniem podatku VAT.

### 6.3. Przepisanie transportu w transakcjach łańcuchowych

W przypadku transakcji łańcuchowych o charakterze międzynarodowym, gdy towar jest przemieszczany pomiędzy różnymi państwami, ważne jest ustalenie, której dostawie należy przyporządkować transport towaru.

Przyporządkowanie transportu towarów ma istotne znaczenie, gdyż od tego zależy miejsce świadczenia dla każdej z dostaw w łańcuchu i skutki podatkowe dla podmiotów dokonujących dostaw.

Kluczową okolicznością jest to, który podmiot rzeczywiście jest odpowiedzialny za techniczne i organizacyjne aspekty związane z transgranicznym przewiezieniem towarów.

Pojęcie organizacji transportu nie zostało sprecyzowane w przepisach ustawy o VAT. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w jednej z interpretacji indywidualnych określił, że organizowanie to sposób zorganizowania czegoś lub organizowania czegoś. Zatem przez organizację transportu towarów należy rozumieć planowanie jak i koordynowanie poszczególnych elementów wywozu towarów. Istotne jest więc to, na którym z podmiotów spoczywa obowiązek związany z wywozem towarów poza terytorium kraju i który podmiot je realizuje.

W celu ustalenia podmiotu odpowiedzialnego za organizację transportu towarów można wziąć pod uwagę następujące czynniki:

- 1) Realna organizacja wysyłki towarów, na która składa się szereg czynności, takich jak: wybór przewoźnika, ustalenie szczegółów, ustalenie warunków transportu z przewoźnikiem, ustalenie terminu wywozu towarów. Jeżeli podmiot jest zaangażowany w organizację transportu, w taki sposób, że wskazuje preferowanego przewoźnika to nie jest to organizacja transportu.
- 2) Faktyczny, bezpośredni kontakt z przewoźnikiem przed, w trakcie i ewentualnie po transporcie.
- 3) Można również wziąć pod uwagę treść zawartej z przewoźnikiem umowy dotyczącej warunków transportu oraz jego organizacji.

Zatem kluczową okolicznością jest to, który podmiot rzeczywiście jest odpowiedzialny za techniczne i organizacyjne aspekty związane z organizacją oraz wysyłką towarów,

To kto jest obciążony kosztami transportu nie ma na to wpływu.

Pamiętać należy, że nawet jeśli inny podmiot zaangażowany w transakcję wskazuje firmę transportową, to zakres czynności, które podmiot wykonuje w związku z organizacją transportu, przesądza o tym, że to ten właśnie podmiot jest organizatorem transportu. Również odpowiedzialność za techniczne aspekty transportu determinują organizatora, a nie sam fakt zapłaty za wysyłkę.

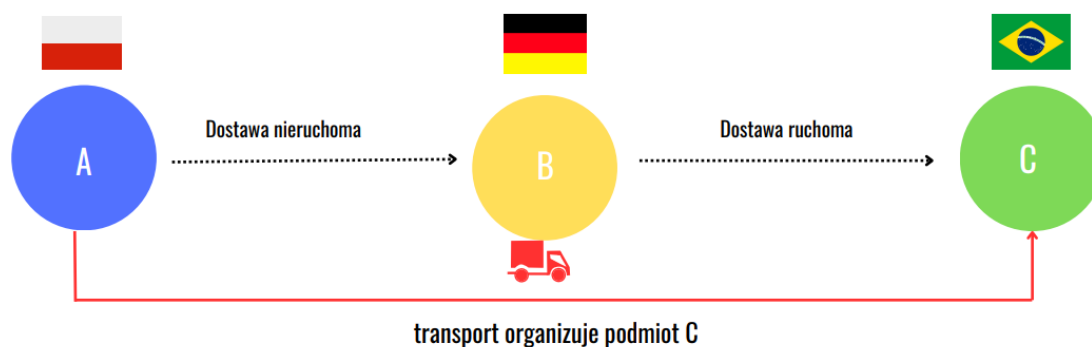
Tą dostawę, której przyporządkowany jest transport określa się jako tzw. **transakcję ruchomą**. Jest tylko jedna tego typu dostawa. Pozostałe są **transakcjami nieruchomymi**.

### I przypadek

Gdy towary są transportowane z terytorium kraju na terytorium państwa trzeciego, czyli np. z Polski do Brazylii.

Przykładowo w transakcji łańcuchowej biorą udział 3 podmioty:

- pierwszy podmiot w łańcuchu (A) jest podatnikiem VAT w Polsce;
- drugi podmiot w łańcuchu (B) jest podatnikiem VAT w Niemczech;
- trzeci podmiot w łańcuchu (C) jest podatnikiem VAT w Brazylii.



Ostatecznym nabywcą towaró jest podmiot C.

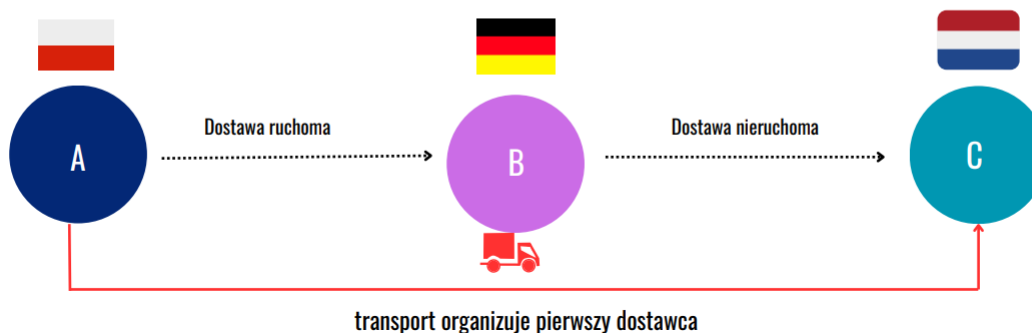
Jeżeli towary są transportowane przez nabywcę, który dokonuje również dostawy towarów, to wysyłkę lub transport przyporządkowuje się dostawie dokonanej do tego nabywcy chyba że z warunków dostawy wynika, że wysyłkę lub transport należy przyporządkować jego dostawie.

W tym przypadku dostawą ruchomą będzie dostawa do podmiotu B, chyba że z warunków dostawy wynika, że wysyłkę lub transport należy przyporządkować jego dostawie.

Dostawą nieruchomą będzie dostawa pomiędzy B i C.

## II przypadek

Podatnik A z Polski sprzedał towar podatnikowi B z Niemiec, a ten z kolei sprzedał ten towar podatnikowi C z Holandii. Towar został przetransportowany bezpośrednio od A do C, czyli z Polski do Holandii. Transport organizował kontrahent A z Polski.



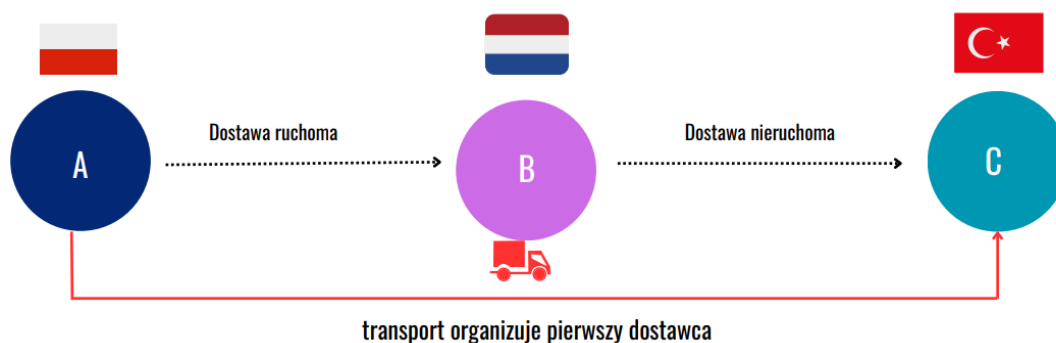
Jeśli towary są transportowane z terytorium kraju na terytorium państwa trzeciego albo z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego i towary są transportowane przez pierwszego dostawcę, to wówczas wysyłka i transport należy przyporządkować jego dostawie.

W tym przykładzie polski podatnik A sprzedał towar podatnikowi B z Niemiec, a ten z kolei sprzedał ten towar podatnikowi C z Holandii. Towar został przetransportowany bezpośrednio od A do C, czyli z Polski do Holandii. Transport organizował kontrahent A z Polski.

Dostawa ruchoma to transport między A i B. Dostawą nieruchomą jest dostawa od B do C.

## II przypadek

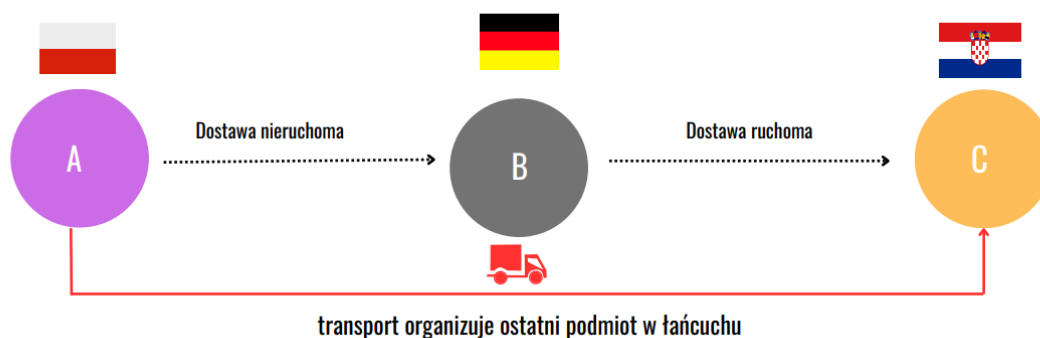
Podatnik A z Polski sprzedał towar podatnikowi B z Holandii, a ten z kolei sprzedał ten towar podatnikowi C z Turcji. Towar został przetransportowany bezpośrednio od A do C, czyli z Polski do Turcji. Transport organizował kontrahent A z Polski. Dostawa ruchoma to transport pomiędzy A i B, czyli Polską a Holandią.



Dostawa ruchoma to transport pomiędzy A i B, czyli Polską a Holandią. Dostawa nieruchomą jest dostawa między B i C.

## III przypadek

Czyli podatnik A z Polski sprzedał towar podatnikowi B z Niemiec, a ten z kolei sprzedał ten towar podatnikowi C z Chorwacji. Towar został przetransportowany bezpośrednio od A do C, czyli z Polski do Chorwacji. Transport organizował kontrahent C, z Chorwacji.

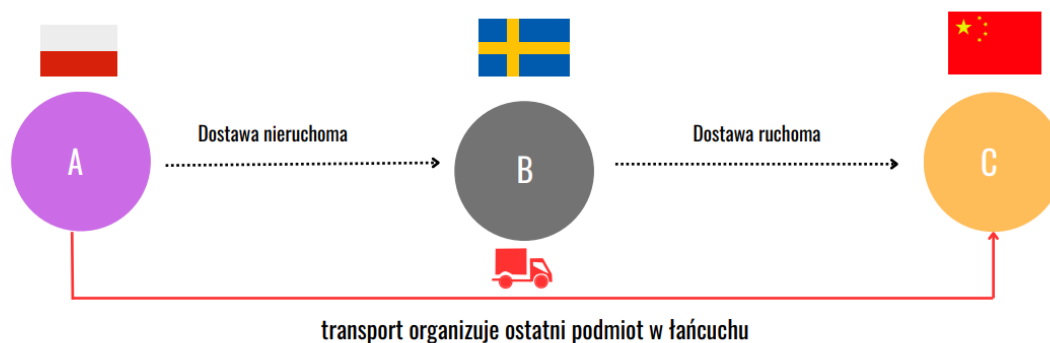


Towary są transportowane są transportowane z terytorium kraju na terytorium państwa trzeciego albo z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego. Transport organizuje ostatni nabywca. Wówczas wysyłkę i transport przyporządkowuje się dostawie dokonanej do tego nabywcy.

W warunkach z przykładu dostawą ruchomą będzie transport z B do C czyli z Niemiec do Chorwacji. Transakcja nieruchomą jest transakcja pomiędzy A i B.

### III przypadek

Podatnik A z Polski sprzedał towar podatnikowi B z Szwecji, a ten z kolei sprzedał ten towar podatnikowi C z Chin. Towar został przetransportowany bezpośrednio od A do C, czyli z Polski do Chin. Transport organizował kontrahent C z Chin.



W tych warunkach dostawą ruchomą będzie transport z B do C czyli ze Szwecji do Chin. Transakcją nieruchomą jest transakcja pomiędzy A i B.

W tej lekcji nie omówione zostały zasady przypisywania transportu do dostawy, którą organizuje podmiot pośredniczący czyli w naszych przykładach podmiot B, który jest w środku łańcucha dostaw. Te zasady omówione zostaną razem z uproszczeniami wynikającymi z pakietu quick-fixes.

## 6.4. Miejsce opodatkowania w transakcjach łańcuchowych

W poprzednich lekcjach mówiliśmy, że w transakcjach łańcuchowych, kiedy towar jest sprzedawany kolejno pomiędzy kilkoma podmiotami, w rzeczywistości przemieszczany jest tylko od pierwszego dostawcy do ostatniego w kolejności nabywcy.

Precyzyjne zdefiniowanie miejsca dostawy towarów jest niezbędne dla ustalenia:

- po pierwsze, który z podmiotów może korzystać z preferencji pozwalającej na zastosowanie stawki 0% (lub zwolnienia z opodatkowania) przysługującej dostawom wewnątrzwspólnotowym, czyli wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów oraz eksportowi, oraz
- po drugie, w jakim kraju dostawy te będą opodatkowane.

Dostawa towarów które są transportowane, opodatkowana jest w miejscu rozpoczęcia ich transportu (czyli dostawa ruchoma).

**Tylko dostawa ruchoma może być potraktowana jako wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów lub eksport, a w konsekwencji opodatkowana stawką VAT 0%.**

**Pozostałe dostawy w łańcuchu, czyli dostawy nieruchomości opodatkowane są odpowiednimi stawkami lokalnymi:**

- **właściwymi dla kraju wysyłki** – dla dostaw poprzedzających dostawę ruchomą albo
- **właściwymi dla kraju przeznaczenia** – dla dostaw następujących po dostawie ruchomej.

## Transakcja, w której towar jest transportowany w obrębie UE

### Przykład I

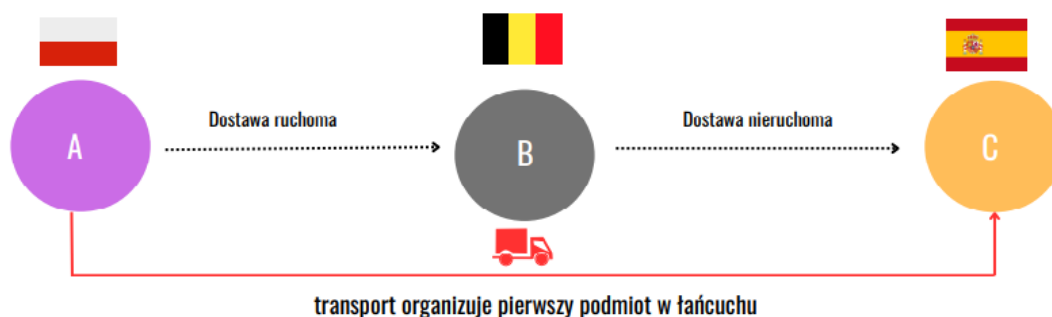
W pierwszym przykładzie występuje 3 podatników VAT. Firma A jest zarejestrowana w Polsce na potrzeby podatku VAT. Firma B jest zarejestrowana do celów podatku VAT w drugim kraju UE - Belgii. Firma C jest zarejestrowana na cele podatku VAT w trzecim kraju członkowskim - Hiszpanii. Ten podmiot też jest finalnym nabywcą towaru. Firma A dokonuje sprzedaży towarów na rzecz firmy B. Firma B dokonuje dostawy towarów na rzecz firmy C. Towary są transportowane z Polski bezpośrednio do trzeciego państwa członkowskiego UE, w którym podmiot C jest zarejestrowany dla celów VAT czyli do Hiszpanii.

Co się zdarzy w momencie, kiedy przyporządkujemy transport do dostawy pomiędzy A i B? Dostawa pierwsza będzie dostawą ruchomą opodatkowaną w Polsce. Dostawa druga będzie dostawą nieruchomą opodatkowaną w Hiszpanii.

Podmiot A rozpozna wewnątrzwspólnotową dostawę towarów w kraju wysyłki towarów czyli w Polsce. Podmiot B rozpozna wewnątrzwspólnotowe nabycie w kraju zakończenia transportu czyli w Hiszpanii. Podmiot B rozpozna również dostawę kraju w kraju zakończenia transportu czyli również na terenie Hiszpanii. To będzie rodziło dla niego obowiązek zarejestrowania się w tym kraju na potrzeby podatku VAT.

### Transakcja, w której towar jest transportowany w obrębie UE (1 scenariusz)

Podatnik A z Polski sprzedał towar kolejnemu podatnikowi B z Belgii, a ten z kolei sprzedał ten towar podatnikowi C z Hiszpanii. Towar został przetransportowany bezpośrednio od A do C, czyli z Polski do Hiszpanii. Transport organizował kontrahent A z Polski.



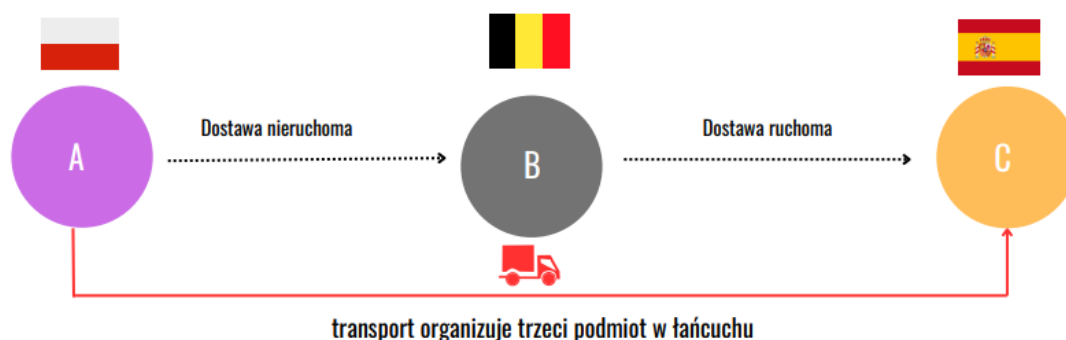


## Przykład II

W kolejnym wariantcie, dostawa pierwsza jest dostawą nieruchomości opodatkowaną w Polsce. Dostawa druga jest dostawą ruchomą opodatkowaną w Hiszpanii. Podmiot A rozpozna dostawę krajową w Polsce. Podmiot B rozpozna wewnątrzwspólnotową dostawę w kraju wysyłki czyli również w Polsce. B będzie musiał się zarejestrować w kraju wysyłki na potrzeby VAT ( w Polsce). Podmiot C rozpozna wewnątrzwspólnotowe nabycie w kraju przeznaczenia towarów.

### Transakcja, w której towar jest transportowany w obrębie UE (2 scenariusz)

Podatnik A z Polski sprzedał towar kolejnemu podatnikowi B z Belgii, a ten z kolei sprzedał ten towar podatnikowi C z Hiszpanii. Towar został przetransportowany bezpośrednio od A do C, czyli z Polski do Hiszpanii. Transport organizował kontrahent C z Hiszpanii.



## Transakcja, w której towar jest transportowany poza UE - przykłady

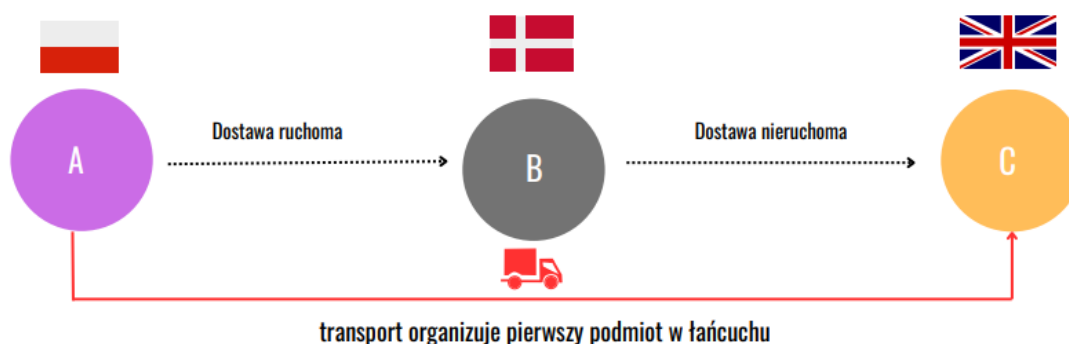
### Przykład I

W tego typu transakcjach w pierwszym przykładzie, również mamy 3 podatników VAT. Firma A jest zarejestrowana na potrzeby VAT w Polsce. Firma B jest zarejestrowana do celów podatku VAT w drugim kraju UE - Danii. Firma C jest zarejestrowana na cele podatku VAT w Wielkiej Brytanii (poza UE). Ten podmiot też jest finalnym nabywcą towaru. Firma A dokonuje dostawy towarów na rzecz firmy B. Firma B dokonuje dostawy towarów na rzecz firmy C. Towary są transportowane z Polski bezpośrednio do podmiotu C, czyli do Wielkiej Brytanii.

Organizatorem transportu jest tutaj podmiot A z Polski, wobec czego transport należy przypisać do dostawy dokonanej pomiędzy A i B. Jest to tzw. dostawa ruchoma i będzie ona opodatkowana w Polsce czyli w kraju rozpoczęcia wysyłki. Natomiast dostawą nieruchomą jest dostawa pomiędzy B i C. Dostawa ta będzie opodatkowana przez podatnika B w Państwie C czyli na terytorium Wielkiej Brytanii jako transakcja krajowa.

### Transakcja, w której towary są transportowane poza UE (1 scenariusz)

Podatnik A z Polski sprzedał towar podatnikowi B z Danii, a ten z kolei sprzedał ten towar podatnikowi C z Wielkiej Brytanii. Towar został przetransportowany bezpośrednio od A do C, czyli z Polski do Wielkiej Brytanii. Transport organizował kontrahent A z Polski.



## **Przykład II**

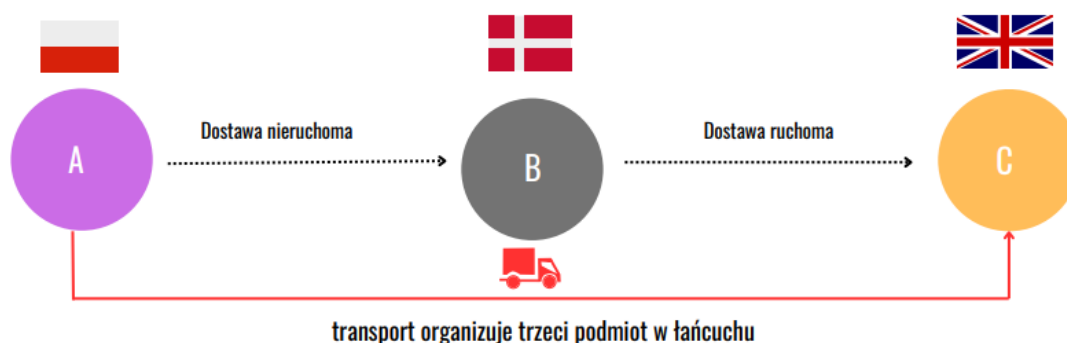
W drugim wariancie towar jest transportowany przez finalnego nabywcę C, wobec czego transport należy przypisać do dostawy dokonanej na rzecz tego podmiotu. Jest to dostawa ruchoma czyli dostawa pomiędzy B i C. Natomiast transakcja ją poprzedzająca jest dostawą nieruchomości (pomiędzy A i B). Będzie ona podlegała opodatkowaniu w kraju rozpoczęcia transportu czyli na terenie Polski.

W przypadku pierwszej transakcji, czyli dostawy nieruchomości, na pewno nie występuje wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, ponieważ nie nastąpił wywóz towarów z Polski na terytorium innego państwa członkowskiego UE. Nie wystąpi również eksport towarów, ponieważ w dostawie eksportowej wywozu towarów poza terytorium UE musi dokonać albo polski dostawca albo podmiot działający na jego rzecz, ewentualnie nabywca lub podmiot działający na jego rzecz. W tej transakcji wywozu towarów dokonał wprawdzie finalny nabywca towarów, ale nie jest on nabywcą w bezpośredniej transakcji z polskim podmiotem. Dla polskiego dostawcy, nabywca z Wielkiej Brytanii jest podmiotem trzecim, który dokonał wywozu towarów poza terytorium UE. Dla polskiej firmy dostawa towarów dla duńskiego kontrahenta (pomiędzy A i B) stanowi sprzedaż krajową opodatkowaną według krajowej stawki VAT właściwej dla towaru będącego przedmiotem dostawy.

W przypadku drugiej transakcji czyli dostawy ruchomej (pomiędzy B i C) wystąpi eksport towarów. Jego miejscem opodatkowania jest kraj, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia transportu o charakterze eksportowym. Ze względu na to, że transport towarów dokonał nabywca z Wielkiej Brytanii dla duńskiego dostawcy, transakcja ta jest eksportem pośrednim. Podlega ona opodatkowaniu w Polsce. Zgłoszenia towarów do procedury wywozu w Polsce czyni nasz kraj miejscem opodatkowania eksportu jako miejsce rozpoczęcia transportu towarów poza terytorium UE.

### Transakcja, w której towary są transportowane poza UE (2 scenariusz)

Podatnik A z Polski sprzedał towar podatnikowi B z Danii, a ten z kolei sprzedał ten towar podatnikowi C z Wielkiej Brytanii. Towar został przetransportowany bezpośrednio od A do C, czyli z Polski do Wielkiej Brytanii. Transport organizował kontrahent C z Wielkiej Brytanii.



Powyżej przewidziane zostały sytuacje, w których organizatorem transportu był pierwszy i ostatni w kolejności podmiot.

W kolejnej lekcji sprawdzimy, do jakiej dostawy należy przypisać transport, gdy organizatorem jest podmiot pośredniczący w łańcuchu dostaw.

### 6.5 Uproszczenia wynikające z quick-fixes

Wprowadzenie pakietu quick-fixes (1 lipca 2020) miało na celu uproszczenie i ujednolicenie stosowanych przepisów ustawy o VAT w państwach członkowskich Unii Europejskiej. Zmieniono zasady rozliczania transakcji łańcuchowych.

W celu uproszczenia wewnątrzspółnotowych transakcji łańcuchowych w przepisach, wprowadzono nowe zasady obrotu z udziałem podmiotów pośredniczących.

Gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że są one wysyłane lub transportowane bezpośrednio od pierwszego dostawcy do ostatniego w kolejności nabywcy, przy czym towar ten jest wysyłany lub transportowany z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa

członkowskiego, to wysyłka lub transport tego towaru są przyporządkowane wyłącznie do dostawy dokonanej do podmiotu pośredniczącego.

Ta zasada wprowadza zatem domniemanie, że dostawą będzie, co do zasady, dostawa dokonana na rzecz podmiotu pośredniczącego.

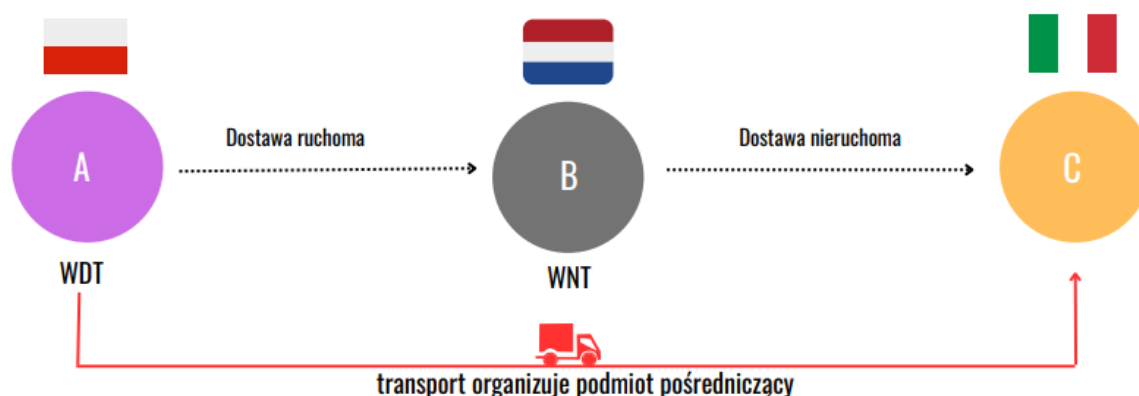
**Podmiot pośredniczący** to dostawca towarów inny niż pierwszy w kolejności dostawca, który wysyła lub transportuje towar samodzielnie albo za pośrednictwem osoby trzeciej, która robi to na jego zlecenie. Podmiot pośredniczący odgrywać będzie zatem kluczową rolę w transakcji łańcuchowej, ponieważ to do niego, co do zasady, będzie przypisany transport lub wysyłka towarów w ramach tego typu transakcji.

Oczywiście ta zasada nie znajdzie zastosowania, gdy podmiotem organizującym transport jest pierwszy lub ostatni w kolejności podmiot w łańcuchu dostaw.

### **Przykład I**

W poniższym pierwszym przykładzie podmiotem pośredniczącym jest podmiot B, ponieważ jest dostawcą towarów, ale nie jest pierwszy w kolejności. Zatem to podmiot B jest podmiotem organizującym transport lub wysyłkę towarów. Transakcją ruchomą jest transakcja od A do B. Podmiot A wykazuje w państwie członkowskim- w Polsce wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów. Podmiot w państwie członkowskim trzecim - we Włoszech wykazuje wykazuje wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Zatem podmiot B jest zobowiązany zarejestrować się na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych w państwie członkowskim trzecim czyli we Włoszech i tam rozliczyć wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, a następnie dokonać dostawy krajowej czyli nieruchomej na terytorium tego kraju na rzecz podmiotu C.

### Przykład transakcji łańcuchowej z zastosowaniem uproszczeń z pakietu Quick Fixes (1/2)

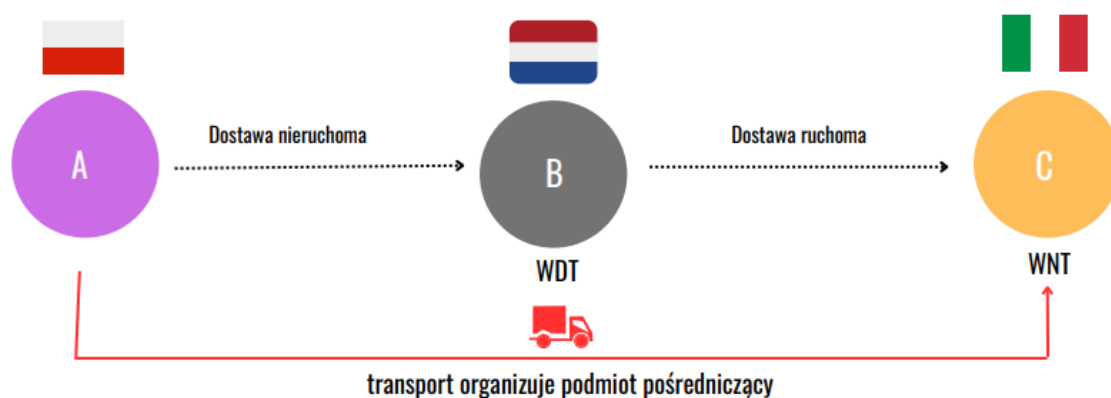


W takim przypadku można jednak zastosować procedurę uproszczoną dla transakcji łańcuchowych, która jest określona w art. 135-138 ustawy o VAT. Te uproszczenia eliminują obowiązki formalne podmiotu pośredniczącego w państwie członkowskim dostawy.

W przykładzie zastosowana została generalna zasada, która każe przypisać dostawę ruchomą do dostawy dokonanej do podmiotu pośredniczącego. Od zasady tej jest jednak wyjątek. W przypadku gdy podmiot pośredniczący przekazał swojemu dostawcy numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzspółnotowych nadany mu przez państwo członkowskie z którego towary są wysyłane lub transportowane, wówczas wysyłkę lub transport przypisuje się wyłącznie do dostawy towarów dokonanej przez podmiot pośredniczący. reguła ta znajdzie zastosowanie wówczas, gdy podmiot pośredniczący jest zarejestrowany dla potrzeb transakcji wewnątrzspółnotowych w państwie członkowskim, z którego towary są wysyłane lub transportowane, czyli z kraju z którego jest wysyłka towarów. I tylko wtedy gdy podmiot pośredniczący przekazał swojemu dostawcy ten numer w ramach realizowania dostawy towarów.

## Przykład II

### Przykład transakcji łańcuchowej z zastosowaniem uproszczeń z pakietu Quick Fixes (2/2)



W tym schemacie podmiotem pośredniczącym jest podmiot B ponieważ jest dostawcą towarów, ale nie jest pierwszy w kolejności. Zatem to podmiot B jest podmiotem organizującym transport lub wysyłkę towarów. Transakcją ruchomą jest transakcja od B do C, ponieważ B przekazuje podmiotowi A numer identyfikacyjny VAT nadany mu przez państwo członkowskie pierwsze (Polskę).

Podmiot A wykazuje w państwie członkowskim- w Polsce transakcję krajową na rzecz podmiotu B, w tym przypadku opodatkowaną na zasadach zgodnych z polską stawką VAT. Podmiot B jest zarejestrowany na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych w państwie członkowskim pierwszym czyli w Polsce, więc wykazuje wewnątrzspółnotową dostawę towarów czyli dostawę ruchomą na rzecz podmiotu C, który rozlicza wewnątrzspółnotowe nabycie towarów w państwie członkowskim numer 3 czyli we Włoszech.