

## Rozdział XVI

# Towary – miejsce dostawy, transakcje łańcuchowe

(art. 17 ust. 1 pkt 5, art. 22 ustawy o VAT)

Sposób opodatkowania dostawy jest uzależniony od miejsca świadczenia, które jest ustalane na podstawie art. 22 ustawy o VAT. Według tej regulacji miejscem dostawy towarów jest w przypadku:

- 1) towarów wysyłanych lub transportowanych przez dokonującego ich dostawy, ich nabywcę lub przez osobę trzecią – miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy;
- 2) towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz – miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane; nie uznaje się za instalację lub montaż prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem;
- 3) towarów niewysyłanych ani nietransportowanych – miejsce, w którym towary znajdują się w momencie dostawy.

Przepisy przewidują również specjalne zasady ustalania miejsca dostawy towarów na pokładach statków, samolotów lub pociągów oraz gazu i energii.

## 1. Transakcje łańcuchowe

Polski podatnik, który sprzedaje towar zagranicznym kontrahentom, jest zazwyczaj uprawniony do rozliczenia WDT, gdy towar jest transportowany do UE, lub eksportu, gdy towar jest transportowany poza UE, i może zastosować stawkę 0%. Nie zawsze tak będzie, gdy dostawa będzie się odbywać w ramach transakcji łańcuchowej.

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 nadal, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach, mimo że art. 7 ust. 8 ustawy o VAT został uchylony. Punktem wyjścia do ustalenia sposobu rozliczenia dostawy jest określenie jej miejsca dokonania. W tym celu należy posłużyć się zasadami wynikającymi z art. 22 ustawy o VAT.

Jeżeli 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 należy pamiętać o następujących zasadach:

- 1) wysyłka lub transport towaru są przyporządkowane tylko jednej dostawie; dostawa, której możemy przyporządkować transport, jest dostawą ruchomą, co w praktyce oznacza, że może być uznana za WDT lub eksport w zależności od tego, gdzie jest transportowany towar;
- 2) sposób przyporządkowania transportu do łańcucha dostaw zależy od tego, gdzie są transportowane towary i kto jest organizatorem transportu.

Tylko jedna dostawa może być dostawą ruchomą, czyli rozliczoną jako WDT albo eksport towarów ze stawką 0%. Jest to dostawa, której według ustawy o VAT możemy przypisać transport.

Sposób przyporządkowania transportu do łańcucha dostaw zależy od tego, gdzie są transportowane towary.

## 1.1. Towary wysyłane poza UE

W przypadku towarów, które są wysyłane lub transportowane z terytorium kraju na terytorium państwa trzeciego przez:

- 1) pierwszego dostawcę – wysyłkę lub transport przyporządkowuje się jego dostawie; jest to dostawa ruchoma, którą rozlicza się w kraju rozpoczęcia wysyłki jako eksport towarów;
- 2) ostatniego nabywcę – wysyłkę lub transport przyporządkowuje się dostawie dokonanej przez pośrednika do tego nabywcy;
- 3) pośrednika – wysyłkę lub transport przyporządkowuje się dostawie dokonanej do niego, chyba że z warunków dostawy wynika, iż wysyłkę lub transport towaru należy przyporządkować jego dostawie; dlatego w celu przypisania transportu do konkretnej dostawy analizie należy poddać warunki dostawy.

**Przykład rozliczenia transakcji łańcuchowej, gdy towar jest wysyłany poza UE**

| Lp. | Rodzaj transakcji                                                                                     | Kto organizuje transport | Sposób rozliczenia                                                                                                              |
|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1   | 2                                                                                                     | 3                        | 4                                                                                                                               |
| 1.  | Dwie dostawy towarów:<br>Polska → Niemcy → Norwegia<br>Towary są transportowane:<br>Polska → Norwegia | Polski podatnik          | 1. Pierwsza dostawa jest rozliczana w Polsce jako eksport towarów.<br>2. Druga dostawa jest rozliczana w Norwegii jako krajowa. |

| 1  | 2 | 3                  | 4                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|----|---|--------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 2. |   | Niemiecki podatnik | 1. Pierwsza dostawa jest rozliczana w Polsce jako eksport pośredni.<br>2. Druga dostawa jest rozliczana w Norwegii jako krajowa.<br>Jeśli z umowy wynika, że organizacja transportu powinna być przypisana jego dostawie, VAT rozliczamy na zasadach wskazanych w poz. 3 tabeli. |
| 3. |   | Norweski podatnik  | 1. Pierwsza dostawa jest dostawą nieruchomą opodatkowaną w Polsce przez polskiego podatnika jako transakcja krajowa.<br>2. Druga dostawa jest dostawą ruchomą opodatkowaną przez niemieckiego podatnika w Polsce jako eksport.                                                   |

## 1.2. Towary wysyłane spoza UE do UE

Jeśli towary są wysyłane spoza UE, obowiązują odrębne zasady. W przypadku gdy miejscem rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów jest terytorium państwa trzeciego, dostawę towarów dokonywaną przez podatnika lub podatnika podatku od wartości dodanej, który jest również podatnikiem z tytułu importu albo zaimportowania tych towarów, uważa się za dokonaną na terytorium państwa członkowskiego importu albo zaimportowania tych towarów.

Dlatego miejscem dostaw towarów dokonanych:

- przed importem przez podmiot, który nie jest importerem, jest kraj, z którego towary są importowane (w miejscu rozpoczęcia transportu),
- przez podmiot, który jest importerem, jest kraj zaimportowania towarów,
- po imporcie towarów jest również kraj zaimportowania towarów.

**Przykład rozliczenia transakcji łańcuchowej, gdy towar jest wysyłany spoza UE**

| Lp. | Rodzaj transakcji                                                                            | Kto importuje towary | Sposób rozliczenia                                                                                           |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1   | 2                                                                                            | 3                    | 4                                                                                                            |
| 1.  | Dwie dostawy towarów:<br>Chiny → Niemcy → Polska<br>Towary są importowane:<br>Chiny → Niemcy | Niemiecki podatnik   | 1. Pierwsza dostawa jest rozliczana w Chinach.<br>2. Niemiecki podatnik rozlicza import towarów w Niemczech. |