

TRANSAKCJE ŁAŃCUCHOWE ORAZ TRANSAKCJE TRÓJSTRONNE

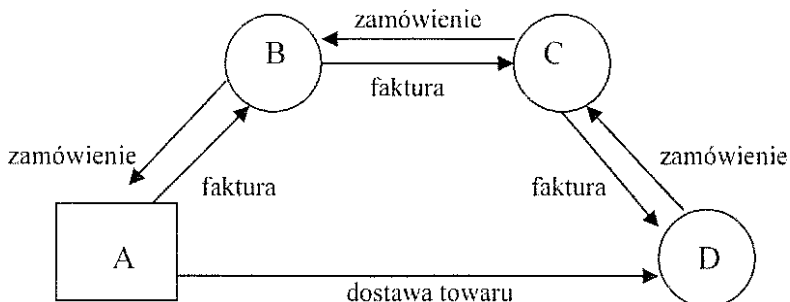
I. TRANSAKCJE ŁAŃCUCHOWE

Transakcje łańcuchowe są rodzajem transakcji zawieranych pomiędzy kilkoma kontrahentami w ten sposób, że towar jest wysyłany od ostatniego z podmiotów (w łańcuchu) do pierwszego, lecz każdy z podmiotów biorących udział w transakcji rozpoznaje dostawę towarów na rzecz kolejnego. 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.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054. z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT”.

Przykład 1

Sklep z siedzibą w Warszawie (D) zamówił towar u swojego dostawcy hurtowego (C) z siedzibą również w Warszawie, ten jednak nie posiada zamówionego towaru w magazynie i składa zamówienie u kolejnego hurtownika z siedzibą w Krakowie (B), ten również nie posiada zamówionego towaru i składa zamówienie bezpośrednio u producenta towaru w Szczecinie (A). Producent towaru organizuje transport i dostarcza go bezpośrednio do pierwszego podmiotu (ze Szczecina do Warszawy).



W powyższym przykładzie dojdzie zatem na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług do trzech dostaw w sensie prawnym, tj. podmiot A dokona dostawy do podmiotu B, podmiot B dokona dostawy do podmiotu C, a podmiot C dokona dostawy do podmiotu D. Natomiast fizyczne wydanie towaru będzie miało miejsce pomiędzy producentem towaru (A) a składającym pierwsze zamówienie, tj. sklepem (D).

Cechą szczególną transakcji łańcuchowej w odróżnieniu od zwykłego schematu składania zamówień i przemieszczania towaru pomiędzy poszczególnymi podmiotami jest to, że dochodzi tylko do jednego fizycznego wydania towaru i do kilku dostaw w rozumieniu prawnym.

Ponieważ każdy z podmiotów, zawierając umowę z następnym, dysponuje w sensie prawnym towarem jak właściciel, chociaż podmioty poza pierwszym i ostatnim fizycznie nie dysponują zakupionym towarem, należy przyjąć, że spełnione są cechy do uznania, zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, każdej transakcji za dostawę towaru. Zgodnie z tym przepisem przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Natomiast zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. W świetle powyższych przepisów oraz art. 7 ust. 8 ustawy o VAT w zaistniałej sytuacji każda z poszczególnych dostaw spełnia kryteria uznania jej za dostawę towarów pomimo braku fizycznego posiadania towaru. W konsekwencji każdy z dostawców (podmioty A, B i C) jest zobowiązany do wystawienia faktury VAT i do rozliczenia należnego podatku VAT, a nabywca towarów ma prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów (podmioty B, C i D) – należy zatem takie przypadki traktować tak, jakby każdy z podmiotów dokonał „zwykłego” nabycia towarów i następnie ich dostawy do kolejnego podmiotu.

WAŻNE!

Transakcje łańcuchowe mogą mieć charakter:

- krajowy (gdzie wszystkie biorące w niej udział podmioty są zlokalizowane na terytorium jednego kraju i towar ulega przemieszczeniu tylko na terytorium kraju),
- międzynarodowy (gdzie podmioty biorące w niej udział znajdują się na terytorium dwóch lub więcej państw i towar ulega przemieszczeniu pomiędzy dwoma państwami).

Z uwagi na fakt, że najczęściej wątpliwości budzi rozliczanie transakcji dotyczących państw członkowskich Unii Europejskiej, w dalszej części broszury zostaną omówione tylko takie przypadki.

Ustalanie miejsca świadczenia w przypadku transakcji łańcuchowych

W przypadku udziału w transakcji łańcuchowej o charakterze międzynarodowym, gdy towar ulega przemieszczeniu pomiędzy różnymi państwami, istotną kwestią staje się ustalenie, której dostawie należy przyporządkować transport towarów, gdyż ma to decydujące znaczenie z punktu widzenia ustalenia miejsca świadczenia dla każdej z dostaw w łańcuchu, a tym samym dla określenia skutków podatkowych dla podmiotów dokonujących poszczególnych dostaw w transakcji łańcuchowej.

1. Miejsce świadczenia transakcji „ruchomych”

Miejscem świadczenia dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez dokonującego ich dostawy, ich nabywcę lub przez osobę trzecią jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy.

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 są przyporządkowane tylko jednej dostawie.

Jeżeli towar jest wysyłany lub transportowany przez nabywcę, który dokonuje również jego dostawy, przyjmuje się, że wysyłka lub transport są przyporządkowane dostawie dokonanej dla tego nabywcy, chyba że z warunków dostawy wynika, że wysyłkę lub transport towaru należy przyporządkować jego dostawie.

Podstawa prawna: art. 22 ust. 1 pkt 1 oraz ust. 2 ustawy o VAT

WAŻNE!

Celem prawidłowego przyporządkowania wysyłki lub transportu wewnątrzspółnotowego jednej z dokonanych dostaw należy dokonać całościowej oceny wszystkich okoliczności z tym związanych pozwalających na ustalenie, która dostawa spełnia wszystkie przesłanki związane z dostawą wewnątrzspółnotową (zob. wyrok TSUE C-245/04 oraz C-430/09).

2. Miejsce świadczenia transakcji „nieruchomych”

Po przyporządkowaniu wysyłki lub transportu jednej dostawie pozostałe dostawy towarów uznaje się za dostawy tzw. „nieruchome”. W takich przypadku dostawę towarów, która:

- poprzedza wysyłkę lub transport towarów, uznaje się za dokonaną w miejscu rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów,
- następuje po wysyłce lub transporcie towarów, uznaje się za dokonaną w miejscu zakończenia wysyłki lub transportu towarów.

Podstawa prawna: art. 22 ust. 3 ustawy o VAT

Z powyższych przepisów wynika, że wszystkie dostawy poprzedzające wysyłkę lub transport towarów są opodatkowane w państwie rozpoczęcia transportu lub wysyłki, natomiast wszystkie dostawy następujące po dokonaniu transportu lub wysyłki są opodatkowane w państwie zakończenia transportu lub wysyłki tych towarów.

UWAGA!

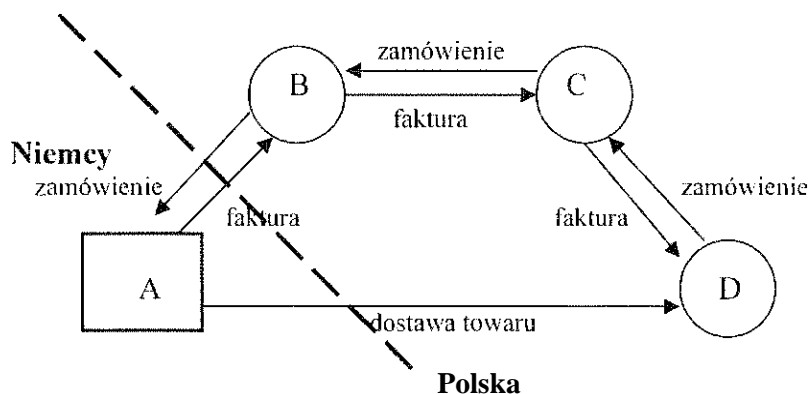
Jeżeli w następstwie kilku następujących po sobie dostaw tych samych towarów ma miejsce pojedyncza wysyłka wewnątrzwspólnotowa lub pojedynczy transport wewnątrzwspólnotowy tych towarów, to przemieszczenie to może być przypisane tylko jednej z tych dostaw, którą jako jedyną w tej sytuacji można uznać za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów opodatkowaną 0% stawką podatku VAT.

Od ustalenia zatem której dostawie w łańcuchu należy przyporządkować fizyczny transport towarów będzie zależało, jak poszczególni podatnicy będą zobowiązani rozliczyć podatek i której dostawie będzie można przyporządkować stawkę 0% VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy, czyli który podatnik będzie miał prawo do zastosowania takiej stawki. Wszystkie dostawy dokonane przed dostawą, do której będzie przyporządkowany transport lub wysyłka towarów, będą miały charakter transakcji krajowych w państwie dostawy towaru, wszystkie późniejsze dostawy po tej dostawie będą miały charakter dostaw krajowych w państwie przeznaczenia towaru, natomiast sama transakcja, której będzie przyporządkowany transport lub wysyłka będzie miała cechy wewnątrzwspólnotowej dostawy i odpowiednio wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Przykład 2

Sklep z siedzibą w Warszawie (D) zamówił towar u swojego dostawcy hurtowego (C) z siedzibą również w Warszawie, ten jednak nie posiada zamówionego towaru w magazynie i składa zamówienie u kolejnego hurtownika z siedzibą w Krakowie (B), ten

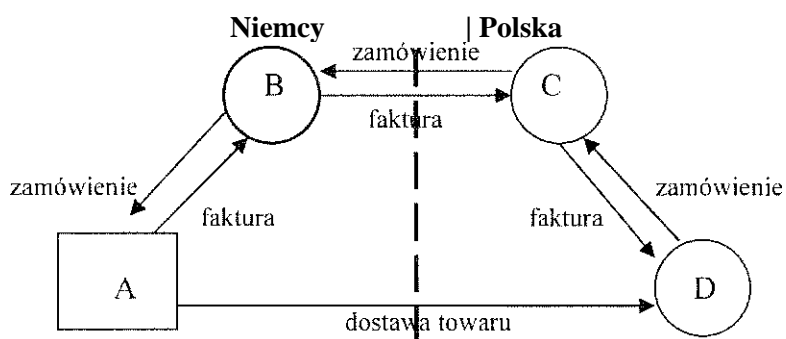
również nie posiada zamówionego towaru i składa zamówienie bezpośrednio u producenta towaru w Berlinie (A), z dyspozycją dostarczenia towaru do Warszawy. Producent towaru organizuje transport i dostarcza go bezpośrednio do pierwszego podmiotu (z Berlina do Warszawy). Hurtownik (B) wskazuje podatnikowi (A) numer VAT UE.



W takiej sytuacji, zgodnie z przedstawionymi przepisami, dostawa pomiędzy producentem (A) a hurtownikiem (B) będzie miała cechy transakcji wewnątrzspółnotowej. Dostawca towaru (A) rozpozna w swoim kraju wewnątrzspółnotową dostawę towarów i będą miały zastosowanie niemieckie przepisy o VAT, a nabywca-hurtownik (B) rozpozna u siebie wewnątrzspółnotowe nabycie towarów i do tej transakcji będzie musiał zastosować obowiązujące w Polsce stawki podatku VAT. Wszystkie następujące po tej transakcji dostawy (B do C i C do D) będą już dostawami krajowymi przy zastosowaniu polskich przepisów o VAT.

Przykład 3

W omawianym przykładzie transport towarów organizuje hurtownik (B), który prawo do rozporządzania tymi towarami przenosi na rzecz hurtownika (C) w Warszawie. Producent towaru (A) wydaje towar bezpośrednio ze swojego magazynu firmie transportowej wynajętej przez hurtownika (B), która transportuje go bezpośrednio z tego magazynu do odbiorcy końcowego, tj. sklepu w Warszawie (D).



Rozliczenie tych transakcji następuje analogicznie, jak w przykładzie 2, chyba że z zawartych warunków dostawy, jak również całościowej oceny wszystkich okoliczności

związanych z tymi dostawami będzie wynikało, że wysyłkę lub transport towaru należy przyporządkować dostawie dokonywanej przez hurtownika (B) (art. 22 ust. 2 ustawy o VAT). W takim przypadku hurtownik (B) nie powinien podawać producentowi (A) numeru VAT UE z kodem PL, lecz zarejestrować się w Niemczech dla potrzeb VAT i tam wykazać dostawę dla hurtownika (C) jako wewnątrzwspólnotową. Producent towaru (A) powinien wówczas wystawić krajową fakturę VAT na rzecz podmiotu B, naliczając zgodnie z niemieckim prawem podatek VAT obowiązujący w Niemczech. Transakcji dokonanej przez podmiot B należy przypisać status dostawy wewnątrzwspólnotowej – powinna ona zostać opodatkowana zgodnie z warunkami przewidzianymi dla tego typu dostaw przez niemieckie przepisy w zakresie podatku VAT (dostawa wewnątrzwspólnotowa zwolniona z opodatkowania z prawem do odliczenia podatku VAT – odpowiednik stawki 0% obowiązującej w Polsce na towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów). Hurtownik (C) powinien w Polsce rozpoznać wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (na zasadach określonych polskim prawem) i powinien zastosować do zamówionego towaru polskie stawki VAT. Ostatnią w łańcuchu dostawę należy uznać za dokonaną w miejscu dokonania poprzedzającego ją nabycia wewnątrzwspólnotowego, tzn. w miejscu zakończenia transportu. Tym samym podatnik C winien wystawić fakturę VAT dokumentującą dostawę towarów do sklepu (D), który złożył pierwotnie zamówienie na dostarczony mu towar.

II. TRANSAKCJE TRÓJSTRONNE

Wewnątrzwspólnotowe transakcje trójstronne są szczególnym rodzajem transakcji, podlegających rozliczeniu według specjalnych zasad zawartych w rozdziale 8 działu „Procedury szczególne” ustawy o VAT.

Ustawa o VAT ustala specjalną procedurę, tzw. **procedurę uproszczoną**, dotyczącą wewnątrzwspólnotowych transakcji trójstronnych, która w odróżnieniu od opodatkowania transakcji trójstronnych na zasadach ogólnych przewiduje szczególne zasady rozliczania podatku przez podmioty uczestniczące w takiej transakcji. Istotnym dla podatnika jest zatem:

- 1) zidentyfikowanie wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej, której jest stroną, i
- 2) ustalenie, którym jest jej ogniwem (pierwszym, drugim czy ostatnim).

W zależności od tego bowiem różne są konsekwencje dla podatnika w zakresie wypełniania obowiązków dokumentacyjnych, sprawozdawczych, ewidencyjnych i administracyjnych związanych z uczestnictwem w takiej transakcji.

Na czym polega wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna

Przez wewnątrzwspólnotową transakcję trójstronną rozumie się transakcję, w której spełnione są **łącznie** następujące warunki, określone w art. 135 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT:

- 1) w transakcji uczestniczy **trzech podatników VAT** zidentyfikowanych na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych w **trzech różnych państwach członkowskich**,
- 2) transakcja trójstronna dotyczy dostaw **tego samego towaru**,
- 3) towar jest wydawany przez pierwszego z podatników **bezpośrednio ostatniemu w kolejności**, przy czym przyjmuje się, że dostawa tego towaru jest dokonana między pierwszym i drugim podatnikiem oraz drugim i ostatnim podatnikiem w kolejności, a zatem przepływ towaru jest oderwany od przepływu dokumentów (faktur),

- 4) towar jest wysyłany lub transportowany przez pierwszego podatnika VAT lub też transportowany przez drugiego w kolejności podatnika VAT lub na ich rzecz z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego.

Opodatkowanie wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej na zasadach ogólnych

W przypadku gdy trzech podatników podatku VAT zidentyfikowanych na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych w trzech różnych państwach członkowskich dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności podatnikowi (nabywcy), przy czym towar ten jest wysyłany lub transportowany przez pierwszego lub drugiego w kolejności podatnika VAT, zastosowanie znajdują zasady przedstawione w **części I** broszury.

1. Przyporządkowanie transportu towarów dostawie dokonanej przez pierwszego w kolejności podatnika

Pierwszy w kolejności podatnik dokonuje wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na rzecz drugiego w kolejności podatnika.

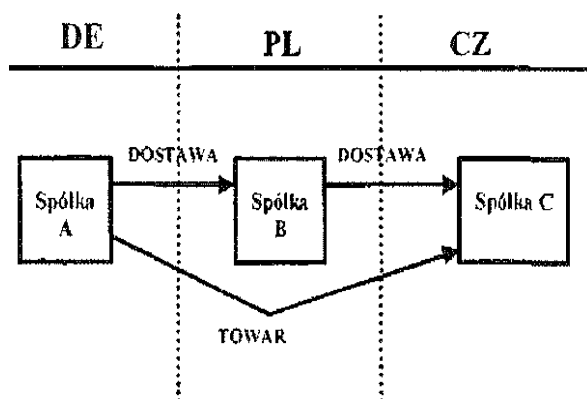
Drugi w kolejności podatnik dokonuje na terytorium państwa członkowskiego, na którym towar znajduje się w momencie zakończenia jego transportu:

- wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru (art. 25 ust. 1 ustawy o VAT); należy zauważyć, iż podatnik ten, podając numer VAT przyznany mu przez państwo członkowskie inne niż państwo członkowskie, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu, jest również obowiązany, co do zasady, rozliczyć wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego, które wydało mu ten numer (art. 25 ust. 2 ustawy o VAT); oraz
- dostawy „krajowej” (art. 22 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT).

Opodatkowanie dostaw towaru w ramach transakcji trójstronnej na zasadach ogólnych w opisanej sytuacji powoduje zatem, co do zasady, **konieczność rejestracji drugiego w kolejności podatnika** w państwie członkowskim, w którym kończy się transport towaru w celu rozliczenia przez tego podatnika podatku z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i dostawy towaru w tym państwie.

Przykład 1

Schemat wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej rozliczanej na zasadach ogólnych



Spółka C mająca siedzibę w Czechach zamawia towary w Spółce B mającej siedzibę w Polsce. Spółka B nie ma na stanie magazynowym tych towarów, zamawia je u producenta — Spółki A z siedzibą

w Niemczech, z poleceniem bezpośredniej ich dostawy przez Spółkę A Spółce C. Spółka A w Niemczech sprzedaje zatem towary Spółce B w Polsce, a Spółka B sprzedaje te towary Spółce C, przy czym są one dostarczane bezpośrednio przez Spółkę A z Niemiec do Spółki C w Czechach. Wszystkie Spółki zidentyfikowane są dla celów podatku VAT tylko w „swoich” państwach.

Spółka A z Niemiec dokonuje wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na rzecz Spółki B z Polski, gdyż transport przyporządkowany jest dostawie między Spółką A i Spółką B (art. 22 ust. 2 ustawy o VAT). Spółka B dokonuje wewnątrzwspólnotowego nabycia tych towarów w Czechach, gdzie kończy się transport tych towarów (art. 25 ust. 1 ustawy o VAT). Dostawa towaru dokonana następnie przez Spółkę B na rzecz Spółki C jest traktowana jako krajowa dostawa w Czechach, gdyż dostawa ta następuje po wysyłce lub transporcie towaru (art. 22 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT). Jeśli przy nabyciu towarów od Spółki A Spółka B posłużyła się numerem VAT polskim (z kodem PL), będzie również zobowiązana do wykazania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w Polsce, chyba że udowodni opodatkowanie tych towarów w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium Czech.

2. Przyporządkowanie transportu towarów dostawie dokonanej przez drugiego w kolejności podatnika

Pierwszy w kolejności podatnik dokonuje krajowej dostawy towarów na rzecz drugiego w kolejności podatnika, opodatkowanej według zasad obowiązujących na terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia transportu.

Drugi w kolejności podatnik dokonuje na terytorium państwa członkowskiego, na którym rozpoczęto transport towarów:

- nabycia „krajowego”, oraz
- wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na rzecz ostatniego w kolejności podatnika, opodatkowanej według zasad obowiązujących w tym państwie.

Opodatkowanie dostaw towaru w ramach transakcji trójstronnej na zasadach ogólnych w opisanej sytuacji powoduje zatem **konieczność rejestracji drugiego w kolejności podatnika** w państwie członkowskim, w którym rozpoczyna się transport towaru, w celu odzyskania przez tego podatnika podatku zapłaconego przy „krajowym” nabyciu towarów oraz rozliczenia wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

Przewidziana w ustawie o VAT specjalna procedura dotycząca wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej przewiduje uproszczone rozliczenie transakcji opisanych jedynie w pkt 1 (art. 135 - 138 ustawy o VAT).

Na czym polega procedura uproszczona w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej

Procedura uproszczona w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej polega na:

- objęciu obowiązkiem zapłaty podatku ostatecznego nabywcy towaru, czyli trzeciego w kolejności podatnika, z tytułu dostawy krajowej pomiędzy drugim a trzecim podatnikiem w kolejności na terytorium państwa członkowskiego, na którym towar znajduje się w momencie zakończenia jego wysyłki lub transportu,
- uznaniu, iż doszło do opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru przez drugiego w kolejności podatnika VAT zarówno na terytorium państwa członkowskiego, na którym towar znajduje się w momencie zakończenia jego wysyłki lub transportu, jak i na terytorium państwa, które wydało numer identyfikacyjny dla VAT drugiemu w kolejności podatnikowi.

Zatem, pomimo że w transakcję trójstronną zaangażowane są trzy podmioty, jedynym podatnikiem, który zobowiązany jest do naliczenia podatku VAT, jest trzeci w kolejności podatnik (ostateczny nabywca towaru), który dokonuje samoobliczenia podatku z tytułu nabycia towaru od drugiego w kolejności podatnika i traktuje to nabycie jako wewnątrzspółnotowe nabycie towaru.

Zastosowanie procedury uproszczonej w wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej wymaga spełnienia **łącznie** następujących warunków:

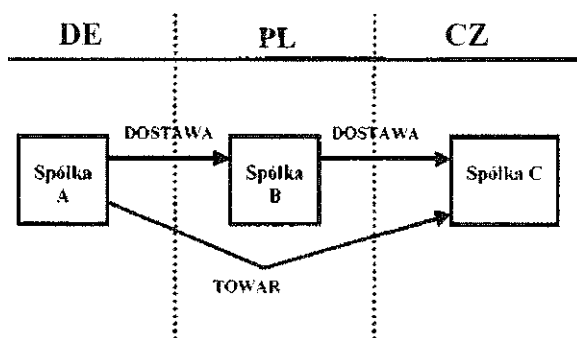
- dostawa na rzecz ostatniego w kolejności podatnika musi być bezpośrednio poprzedzona wewnątrzspółnotowym nabyciem towarów u drugiego w kolejności podatnika,
- drugi w kolejności podatnik, dokonujący dostawy na rzecz ostatniego w kolejności podatnika, nie może posiadać siedziby lub miejsca zamieszkania w państwie członkowskim, w którym kończy się transport lub wysyłka,
- drugi w kolejności podatnik musi stosować wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika ten sam numer identyfikacyjny na potrzeby VAT, który został mu przyznany przez państwo członkowskie inne niż to, w którym zaczyna się lub kończy transport lub wysyłka,
- ostatni w kolejności podatnik musi stosować numer identyfikacyjny na potrzeby VAT państwa członkowskiego, w którym kończy się transport lub wysyłka,
- ostatni w kolejności podatnik zostaje wskazany przez drugiego w kolejności podatnika jako obowiązany do rozliczenia podatku VAT od dostawy towarów realizowanej w ramach procedury uproszczonej.

Zatem, z uwagi na zastosowanie dla wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej procedury uproszczonej rozliczania podatku VAT obowiązki rejestracyjne dla celów VAT są ograniczone w stosunku do drugiego podatnika w łańcuchu, a podatek jest rozliczany przez ostatniego podatnika.

Procedura uproszczona ma zastosowanie również wtedy, gdy ostatni w kolejności podmiot jest osobą prawną, która nie jest podatnikiem podatku od wartości dodanej lub podatnikiem podatku od towarów i usług, a która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych w państwie członkowskim, w którym znajduje się towar w momencie zakończenia transportu lub wysyłki (w Polsce z tej procedury mogą skorzystać te osoby prawne niebędące podatnikami w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT, które są zarejestrowane jako podatnicy VAT UE).

Przykład 2

Schemat wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej rozliczanej wg procedury uproszczonej

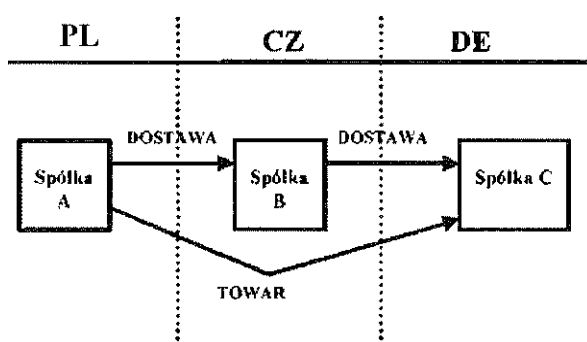


Spółka A mająca siedzibę w Niemczech sprzedaje towary Spółce B mającej siedzibę w Polsce. Spółka B sprzedaje towary Spółce C mającej siedzibę w Czechach. Towary są dostarczane bezpośrednio przez

Spółkę A z Niemiec do Spółki C w Czechach. Spółka A z Niemiec dokonuje wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na rzecz Spółki B z Polski. Spółka B (posługująca się numerem VAT nadanym w Polsce) dokonuje wewnątrzwspólnotowego nabycia tych towarów w Czechach (tj. państwie członkowskim zakończenia transportu lub wysyłki – art. 25 ust. 1 ustawy o VAT) oraz w Polsce (gdy Spółka B posługuje się polskim numerem VAT). Dostawa towaru dokonana następnie przez Spółkę B na rzecz Spółki C traktowana jest jako krajowa dostawa w Czechach, gdyż dostawa ta następuje po wysyłce lub transporcie towaru (art. 22 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT). Obowiązek zapłaty podatku z tytułu tej dostawy krajowej w Czechach, gdzie towar znajduje się w momencie zakończenia jego wysyłki lub transportu, jest przeniesiony na ostatecznego nabywcę, czyli Spółkę C z Czech. Uznaje się również, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w Czechach i Polsce zostaje rozliczone w tej procedurze.

Jeśli jesteś pierwszym w kolejności podatnikiem w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną

(na schemacie: Spółka A)



Podatnik podatku od towarów i usług, który jest pierwszym w kolejności podatnikiem w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej, rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną:

- dokonuje wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na rzecz drugiego w kolejności podatnika, przy czym towar jest wydawany przez niego bezpośrednio ostatniemu w kolejności podatnikowi, wysyła lub transportuje towar samodzielnie lub zleca wykonanie tych czynności podmiotowi trzeciemu (towar może być także wysyłany lub transportowany przez drugiego w kolejności podatnika lub na jego rzecz, jeżeli wysyłka lub transport jest przyporządkowany dostawie dokonanej na jego rzecz),
- jest zarejestrowanym **podatnikiem VAT UE**,
- wykazuje **wewnątrzwspólnotową dostawę**, którą opodatkowuje **stawką podatku VAT 0%**, przy spełnieniu warunków określonych w ustawie o VAT do zastosowania stawki VAT 0% dla wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (w szczególności dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju).

Obowiązki dokumentacyjne „pierwszego podatnika”:

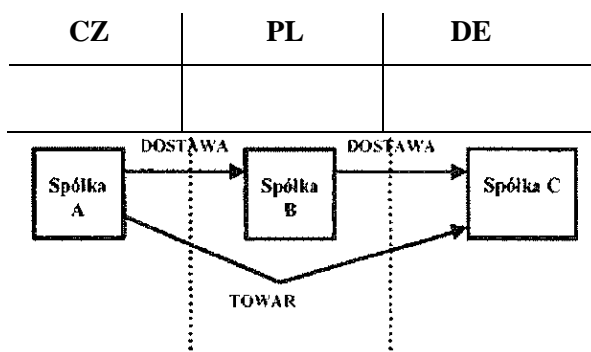
Podatnik, który jest pierwszym w kolejności podatnikiem w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej, rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną, wystawia **fakturę VAT** na drugiego w kolejności podatnika, zawierającą dane wymienione w art. 106a – 106n ustawy o VAT.

Obowiązki sprawozdawczo - ewidencyjne „pierwszego podatnika”:

Podatnik, który jest pierwszym podatnikiem w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej, rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną wykazuje wewnątrzwspólnotową dostawę towarów w deklaracji podatkowej, informacji podsumowującej i ewidencji.

Jeśli jesteś drugim w kolejności podatnikiem w wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną

(na schemacie: Spółka B)



Podatnik podatku od towarów i usług, który jest drugim w kolejności podatnikiem w wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną:

- **nie może mieć siedziby lub miejsca zamieszkania** w państwie członkowskim ostatniego w kolejności podatnika (tzn. państwie członkowskim zakończenia transportu lub wysyłki),
- stosuje wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika **numer identyfikacji podatkowej poprzedzony kodem PL**, wysyła lub transportuje towar od pierwszego podatnika do ostatniego samodzielnie lub zleca wykonanie tych czynności np. przewoźnikowi i transport ten przyporządkowany jest dostawie na jego rzecz (towar może być także wysyłany lub transportowany przez pierwszego w kolejności podatnika lub na jego rzecz).

Obowiązki dokumentacyjne „drugiego podatnika”:

Podatnik, który jest drugim podatnikiem w wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej, rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną, wystawia na ostatniego w kolejności podatnika **fakturę VAT** zawierającą, oprócz danych wymienionych w art. 106a – 106n ustawy o VAT, następujące informacje:

- 1) adnotację: „VAT: Faktura WE uproszczona na mocy art. 135-138 ustawy o ptu” lub „VAT: Faktura WE uproszczona na mocy artykułu 141 dyrektywy 2006/112/WE”;
- 2) stwierdzenie, że podatek z tytułu dokonanej dostawy zostanie rozliczony przez ostatniego w kolejności podatnika;
- 3) numer identyfikacji podatkowej poprzedzony kodem PL, który jest stosowany przez niego wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika;
- 4) numer identyfikacyjny stosowany na potrzeby podatku od wartości dodanej ostatniego w kolejności podatnika.

Wymogi dotyczące dokumentowania stosuje się odpowiednio, gdy ostatnim w kolejności podmiotem jest osoba prawna, która nie jest podatnikiem podatku od wartości dodanej, a która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych w państwie członkowskim, w którym znajduje się towar w momencie zakończenia wysyłki lub transportu.

Obowiązki sprawozdawczo - ewidencyjne „drugiego podatnika”:

Podatnik, który jest drugim w kolejności podatnikiem w wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej, rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną:

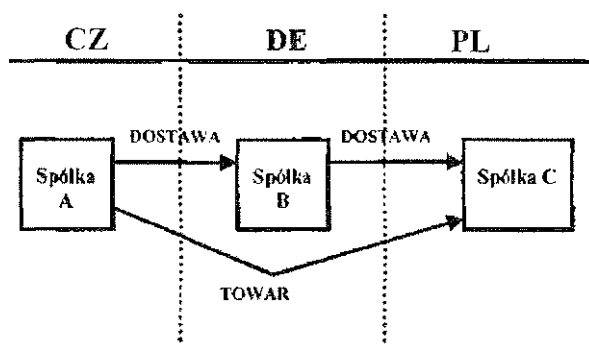
- 1) w prowadzonej **ewidencji**, oprócz danych określonych w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT, wykazuje ustalone wynagrodzenie za dostawę w ramach procedury uproszczonej oraz nazwę i adres ostatniego

w kolejności podatnika (bądź osoby prawnej niebędącej podatnikiem, obowiązanej do rozliczenia podatku VAT z tytułu tej transakcji),

- 2) w składanej **deklaracji podatkowej** wykazuje odpowiednio dane o wewnątrzwspólnotowym nabyciu towaru (bez podatku od towarów i usług, gdyż w procedurze uproszczonej nie wykazuje się z tego tytułu podatku) od pierwszego w kolejności podatnika. Podatnik wykazuje ponadto dostawę towarów na rzecz ostatniego w kolejności podatnika jako dostawę poza terytorium kraju,
- 3) w składanych **informacjach podsumowujących** wykazuje odpowiednio dane o wewnątrzwspólnotowym nabyciu towaru od pierwszego w kolejności podatnika i wewnątrzwspólnotowej dostawie na rzecz ostatniego w kolejności podatnika, zaznaczając, iż są to transakcje trójstronne. Należy podkreślić, iż wykazanie dostawy towarów na rzecz ostatniego w kolejności podatnika w części dotyczącej wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów nie oznacza, że mamy do czynienia u drugiego w kolejności podatnika z wewnątrzwspólnotową dostawą towarów. Jest to dostawa towarów, której miejscem świadczenia jest państwo członkowskie zakończenia wysyłki i transportu, ale która może być weryfikowana przez system VIES.

Jeżeli jesteś ostatnim (trzecim) w kolejności podatnikiem w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej rozliczanej zgodnie z procedura uproszczoną

(na schemacie: Spółka C)



Podatnik podatku od towarów i usług, który jest ostatnim podatnikiem w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej, rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną, rozlicza podatek z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru na zasadzie samoobliczenia.

Obowiązki sprawozdawczo- ewidencyjne „ostatniego podatnika”:

Podatnik, który jest ostatnim w kolejności podatnikiem w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej, rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną:

- 1) w prowadzonej **ewidencji** wykazuje obrót z tytułu dokonanej na jego rzecz dostawy oraz kwotę podatku przypadającą na tę dostawę, która u niego stanowi wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, a także nazwę i adres drugiego w kolejności podatnika,
- 2) w składanej **deklaracji podatkowej** wykazuje odpowiednio dane o wewnątrzwspólnotowym nabyciu towaru (kwoty podatku z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów powinny być odpowiednio obliczone i wykazane),
- 3) w składanej **informacji podsumowującej** wykazuje odpowiednio dane o wewnątrzwspólnotowym nabyciu towaru.