

GWV

LEGAL & TAX



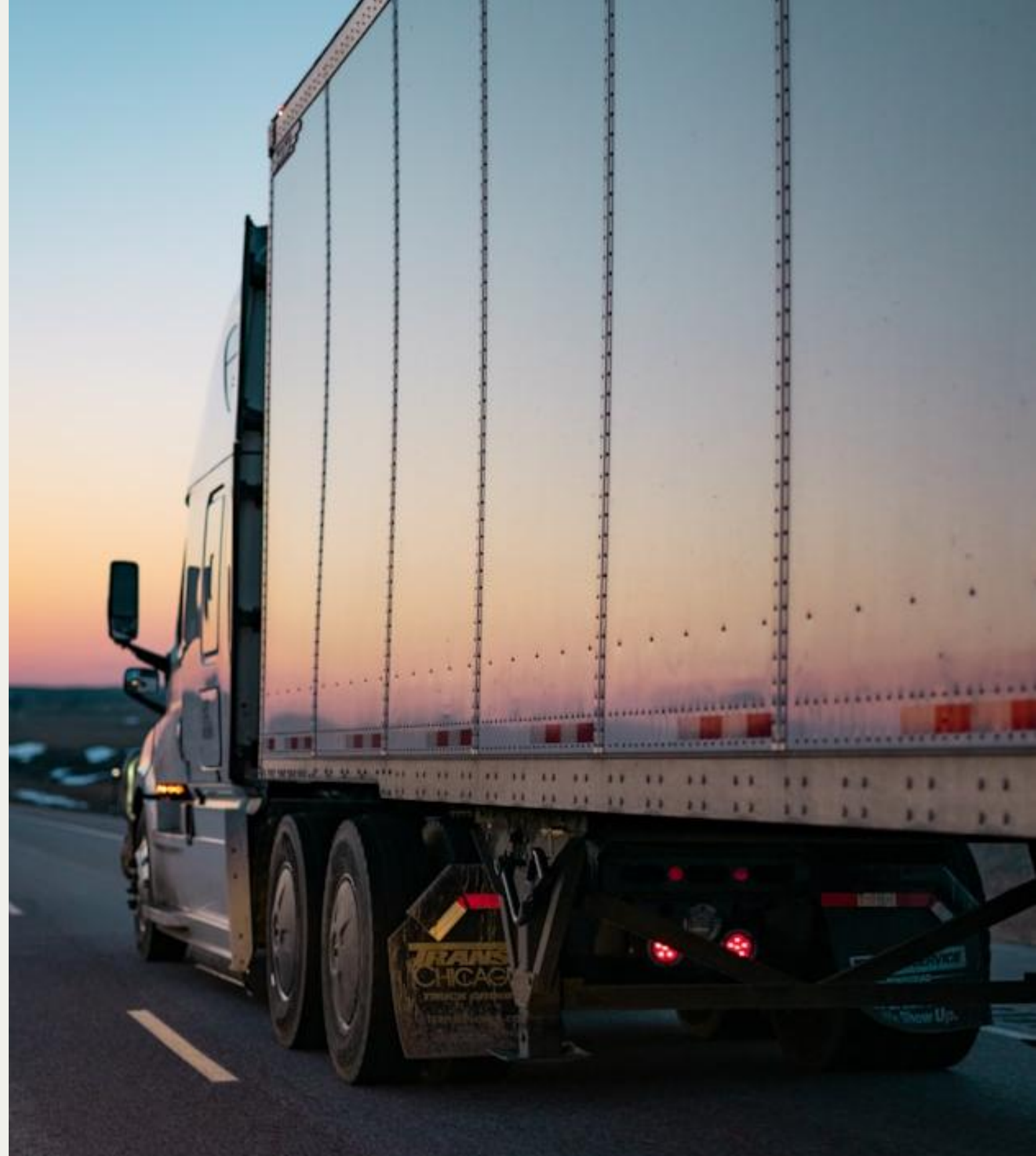
Czterech to to samo, co trzech – jak opodatkować dostawy w dłuższych łańcuchach

Wyrok T-646/24 MS KLJUČAROVCI

Małgorzata Militz

doradca podatkowy, partner

GWW Ladziński, Cmoch i Wspólnicy sp. k.



Stan faktyczny sprawy

Nabycie towarów

MS, spółka handlowa, zarejestrowana w Słowenii nabyła towary od podatnika w Niemczech (zarejestrowanego na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych), podając swój numer słoweński.

Rzeczywisty odbiorca

Towary fizycznie jednak nie trafiły do spółek duńskich, jako nabywców od MS, ale do kolejnych podmiotów (którzy nabyli towary od duńskich spółek).

1

2

3

4

Odsprzedaż do Danii

MS odsprzedała towary trzem duńskim podatnikom (zarejestrowanym dla celów VAT), towar bezpośrednio trafił z Niemiec do Danii, MS zorganizowała i opłaciła transport tych towarów.

Rozliczenie VAT

Faktury wystawione przez MS zawierały informację „odwrotne obciążenie”, MS wykazała je w deklaracji VAT i informacji podsumowującej i zastosowała uproszczenie dla transakcji trójstronnych.

Co wzbudziło wątpliwości słoweńskich organów podatkowych i sądu odsyłającego?

Cztery podmioty w łańcuchu

Łańcuch składał się z czterech podmiotów (towary były przedmiotem jednej operacji transportowej od niemieckiego dostawcy do czwartego podmiotu w tym łańcuchu).

Fizyczne udostępnienie towaru

Towary nie zostały udostępnione (fizycznie dostarczone) trzeciemu w kolejności podatnikowi a ostatniemu (według organów słoweńskich powinny być dostarczone do tego podatnika, który ma wypełnić zobowiązania z tytułu WNT).

Warunek z art. 141 lit. c) Dyrektywy VAT

Wątpliwości dotyczyły warunku wskazanego w art. 141 lit c) Dyrektywy VAT, a w szczególności użytego wyrażenia „do osoby, na rzecz której ma on dokonać późniejszej dostawy” (zauważono, że dotychczasowe orzecznictwo odnosi się jedynie do przesłanek formalnych stosowania środka upraszczającego dla transakcji trójstronnych).

Pytania prejudycjalne (w wersji uproszczonej)

1 Pytanie pierwsze

Czy przesłanka o której mowa w art. 141 lit. c) Dyrektywy VAT jest spełniona, jeśli towar w ramach jednego transportu jest dostarczany do czwartego w kolejności podatnika?

2 Pytanie drugie

Czy dla zastosowania uproszczenia dla transakcji trójstronnej ma znaczenie fakt, że drugi w kolejności podatnik wie o tym, że towar zostanie dostarczony czwartemu podmiotowi w łańcuchu dostaw?

3 Pytanie trzecie

Czy art. 41 Dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że wymiar VAT może zostać ustalony w państwie identyfikacji drugiego w kolejności podatnika, biorąc pod uwagę fakt, że podatek nie został zapłacony w państwie nabycia, a zostanie wykazane że podatnik wiedział lub powinien wiedzieć, że uczestniczy w oszustwie VAT?

Wykładnia pojęcia „osoby, na rzecz której dokonywana jest późniejsza dostawa”

W kwestii wykładni pojęcia „osoby, na rzecz której dokonywana jest późniejsza dostawa” w rozumieniu art. 141 lit c) Dyrektywy VAT:

Pojęcie dostawy – brak wymogu fizycznego posiadania

Pojęcie dostawy nie odwołuje się do przeniesienia własności towarów w sposób przewidziany przez prawo krajowe; tym samym, pojęcie to nie wymaga, aby strona na którą ta rzecz jest przenoszona posiadała ją fizycznie albo ta rzecz była fizycznie do niej przewożona czy też przez nią odebrana (*C-123/15 Itales, C-430/09 Euro Tyre Holding*).

Różne powody braku fizycznego odbioru

Okoliczność, że towar nie został otrzymany od dostawcy niekoniecznie wynika z nieuczciwego zatajenia przez rzeczywistego dostawcę, ale może mieć różne powody.

Wniosek z art. 141 lit. c) Dyrektywy VAT

Art. 141 lit. c) Dyrektywy VAT nie wymaga więc, by odbiorca późniejszej dostawy (3) fizycznie posiadał dostarczoną mu rzecz; dostawa taka może być dokonana w ramach jednego transportu do osoby (4), której ten odbiorca (3) odsprzedaże rzecz.

Czy wiedza podatnika o dostawie do czwartego podmiotu ma znaczenie?

Czy dla zastosowania środka upraszczającego dla transakcji trójstronnych ma znaczenie, że drugi w kolejności podatnik (czyli ten, który korzysta z uproszczenia) wie, że towar zostanie dostarczony czwartemu podatnikowi (a nie trzeciemu)?

Wiedza podatnika jest irrelevantna

Nie ma znaczenia, czy drugi w kolejności podatnik wie, że towar zostanie dostarczony ostatniemu (4) a nie trzeciemu w kolejności podatnikowi.

Obiektywne cechy transakcji

Odmienny pogląd byłby sprzeczny z orzecznictwem, zgodnie z którym transakcje powinny być opodatkowane z uwzględnieniem ich obiektywnych cech (*C-146/05 Collée, C-145/17 E.LATS*).

Wniosek końcowy

Dla zastosowania uproszczenia nie ma znaczenia, że podatnik korzystający ze środka upraszczającego wie, że towary nie są fizycznie przewożone do podatnika na rzecz którego jest dokonywana dostawa (3) ale do klienta tego podatnika (4) i który jest zidentyfikowany w tym samym państwie, co odsprzedawca (3).

Czy państwo członkowskie, które nadało numer identyfikacyjny pod którym dokonano WNT może odmówić podatnikowi skorzystania z praw, wynikających z Dyrektywy VAT?

Państwo członkowskie, pod którym nabywca dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów ma prawo odmówić skorzystania z systemu przewidzianego w art. 42 i 141 Dyrektywy VAT oraz z obniżenia podstawy opodatkowania przewidzianego w art. 41, akapit drugi tej dyrektywy, jeśli zostanie wykazane, że nabywca ten wiedział lub powinien wiedzieć, że uczestniczy w oszustwie VAT (*C-131/13, C-163/13, C-164/13 „Italmoda”, C-285/09 R.*)

Wnioski z wyroku

→ Uproszczenie w dłuższych łańcuchach

Możliwe jest zastosowanie uproszczenia dla transakcji wewnątrzwspólnotowych również w innych modelach (dłuższych łańcuchach), o ile warunki uproszczenia zostaną spełnione między trzema podmiotami w danym łańcuchu.

→ Wyodrębnienie transakcji trójstronnej

Możliwe jest więc wyodrębnienie w łańcuchu dostaw transakcji trójstronnej i zastosowanie do niej uproszczenia, zaś pozostałe dostawy rozliczane są na zasadach ogólnych, czyli według reguł obowiązujących w państwie rozpoczęcia lub zakończenia transportu towarów.

Czym jest transakcja trójstronna?

Transakcja trójstronna ma miejsce wówczas gdy łącznie są spełnione następujące warunki:



Trzej podatnicy z różnych państw UE

Uczestnikami transakcji są trzej podatnicy z różnych państw UE, każdy z nich jest zarejestrowany na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych w innym państwie.



Bezpośrednia dostawa fizyczna

Dostawa towaru formalnie odbywa się między pierwszym i drugim oraz pomiędzy drugim i ostatnim w kolejności, ale towar jest fizycznie wydawany przez pierwszego bezpośrednio ostatniemu w kolejności podatnikowi.



Transport między państwami UE

Towar jest transportowany z terytorium jednego na obszar innego państwa UE, a transport towaru jest dokonywany przez pierwszego lub drugiego uczestnika transakcji lub na ich rzecz.



Faktura z odwrotnym obciążeniem

Faktura wystawiona przez drugiego w kolejności podatnika zawiera informację o konieczności rozliczenia podatku przez ostatni w kolejności podmiot („odwrotne obciążenie”).

Ważne wyroki TSUE dotyczące transakcji trójstronnych



1 22 kwietnia 2010 r.

Sprawy połączone **C-536/08 i C-539/08 X**
i Facet-Facet Trading

2 19 kwietnia 2018 r.

Sprawa **C-580/16 Hans Buhler**
(i opinia RG z 30 listopada 2017 r.)

3 8 grudnia 2022 r.

Sprawa **C-247/21 Luxury Trust Automobil GmbH**

Stanowiska Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej dotyczące opodatkowania dłuższych łańcuchów dostaw towarów:

Data	Numer interpretacji
10.11.2021 r.	0111-KDIB3-3.4012.287.2021.JS
18.11.2022 r.	0114-KDIP1-2.4012.230.2022.RM
16.10.2023 r.	0114-KDIP1-2.4012.336.2023.1.RM
14.04.2025 r.	0114-KDIP1-2.4012.141.2025.1.RM
15.10.2025 r.	0114-KDIP1-2.4012.509.2025.2.MW



Główne problemy



Wyodrębnienie transakcji trójstronnej

Konieczność wyodrębnienia w ramach transakcji łańcuchowej wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej.



Wymogi materialne i formalne

Wymogi materialne i formalne, wynikające z orzecznictwa TSUE, dla zastosowania uproszczenia w transakcjach trójstronnych.



Obowiązek dobrej wiary

Obowiązek zachowania dobrej wiary przy dokonywaniu transakcji łańcuchowych, w tym trójstronnych.



Praktyka krajowych organów

Praktyka krajowych organów podatkowych dotycząca stosowania procedury uproszczonej w przypadku większej liczby podmiotów biorących udział w transakcjach łańcuchowych.

Dziękuję za uwagę



Małgorzata Militz

doradca podatkowy, partner
GWW Ładziński, Cmoch i Wspólnicy sp. k.

Specjalizuje się w postępowaniach związanych z podatkiem od towarów i usług (reprezentuje klientów zarówno przed organami podatkowymi jak i sądami administracyjnymi). W ramach bieżącego doradztwa prawnego doradza z zakresu podatku od towarów i usług, wydaje opinie podatkowe, przeprowadza audyty podatkowe, reprezentuje klientów przed Dyrektorem Krajowej Informacji Skarbowej i sądami administracyjnymi w postępowaniach interpretacyjnych. Laureatka międzynarodowych oraz krajowych rankingów podatkowych.