



KOMISJA EUROPEJSKA
DYREKCJA GENERALNA
DS. PODATKÓW I UNII CELNEJ
Podatki pośrednie i administracja podatkowa
Podatek od wartości dodanej

Opublikowano w grudniu 2019 r.

Noty wyjaśniające
w sprawie
zmian w zakresie unijnego podatku VAT
w odniesieniu do procedur magazynu typu *call-off stock*, transakcji łańcuchowych i zwolnień
wewnątrzspółnotowych dostaw towarów
(„szybkie rozwiązania na 2020 r.”)

Dyrektywa Rady (UE) 2018/1910

Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2018/1912

Rozporządzenie Rady (UE) 2018/1909

Zastrzeżenie prawne: Niniejsze noty wyjaśniające nie mają charakteru prawnie wiążącego i zawierają tylko praktyczne i nieformalne wytyczne dotyczące sposobu stosowania prawa Unii z punktu widzenia Dyrekcji Generalnej ds. Podatków i Unii Celnej Komisji.

Niniejsze noty wyjaśniające mają na celu zapewnienie lepszego zrozumienia niektórych części ustawodawstwa UE w zakresie podatku VAT. Noty sporządziły służby Komisji i nie mają one charakteru prawnie wiążącego, jak wskazano w zastrzeżeniu prawnym na pierwszej stronie niniejszego dokumentu.

Niniejsze noty wyjaśniające nie są wyczerpujące. Oznacza to, że chociaż zawierają one szczegółowe informacje na temat określonych zagadnień, to mogą istnieć elementy, których nie uwzględniono w niniejszym dokumencie.

Wszystkim użytkownikom niniejszych not wyjaśniających zainteresowanych konkretnym tematem zaleca się przeczytanie całego rozdziału poświęconego temu konkretnemu zagadnieniu.

- **Czemu mają służyć noty wyjaśniające?**

Niniejsze noty wyjaśniające mają na celu zapewnienie **lepszemu znajomości ustawodawstwa przyjętego na szczeblu unijnym**. W tym konkretnym przypadku dotyczy to następujących aktów prawnych: (i) dyrektywa Rady (UE) 2018/1910 zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE, oraz (ii) rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2018/1912 zmieniające rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011.

- **Co zawierają noty wyjaśniające?**

„Noty wyjaśniające” należy postrzegać jako **wytyczne**, które można wykorzystać w celu wyjaśnienia praktycznego stosowania nowych zasad dotyczących procedur magazynu typu *call-off stock*, transakcji łańcuchowych, zwolnienia z VAT wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów oraz dowodu transportu do celów tego zwolnienia („szybkie rozwiązania na 2020 r.”). Pomogą one w zrozumieniu przepisów dyrektywy Rady (UE) 2018/1910 i rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) 2018/1912.

- **Cechy not wyjaśniających**

Noty wyjaśniające stanowią efekt działań podejmowanych na zasadzie współpracy: publikuje je Dykcja Generalna ds. Podatków i Unii Celnej Komisji Europejskiej (DG TAXUD), ale powstają one w wyniku dyskusji prowadzonych zarówno z państwami członkowskimi, jak i z przedsiębiorstwami w ramach odpowiednio Grupy ds. Przyszłości Podatku VAT oraz Grupy Ekspertów ds. VAT. Chociaż wkład wniesiony przez Grupę ds. Przyszłości Podatku VAT oraz Grupę Ekspertów ds. VAT uwzględniono w dużej mierze w pracach nad projektem, należy przypomnieć, że służby Komisji ostatecznie nie były związane opiniami wyrażonymi przez państwa członkowskie lub przedsiębiorstwa.

Niniejsze noty wyjaśniające nie są prawnie wiążące. Noty nie odzwierciedlają formalnego stanowiska Komisji Europejskiej i Komisja nie jest związana żadnymi wyrażonymi w nich poglądami.

Noty wyjaśniające nie zastępują wytycznych Komitetu ds. VAT, które pełnią odrębną rolę. Ponadto mają one odmienny charakter: noty wyjaśniające odzwierciedlają poglądy DG TAXUD, natomiast wytyczne Komitetu ds. VAT są uzgadniane przez Komitet ds. VAT, tj. komitet doradczy skupiający przedstawicieli państw członkowskich i Komisji. W celu przedstawienia wszystkich dostępnych informacji na ten temat uwzględniono jednak niektóre wytyczne dotyczące „szybkich rozwiązań na 2020 r.”, które w momencie publikowania niniejszych not wyjaśniających zostały już uzgodnione przez Komitet ds. VAT. Warto zauważyć, że nagłówek każdej z tych wytycznych nawiązuje do nagłówka odpowiadającej sekcji dokumentu roboczego Komitetu ds. VAT (nieuwzględnionego w niniejszych notach wyjaśniających), który leżał u podstaw tych wytycznych.

Krajowe administracje podatkowe mogą wydać również własne wytyczne dotyczące stosowania nowych przepisów dotyczących VAT w odniesieniu do „szybkich rozwiązań na 2020 r.”.

Noty nie obejmują wszystkich kwestii: uwzględniono jedynie te kwestie, których objaśnienie uznano za pożądane.

Noty nie mają charakteru ostatecznego: nie stanowią produktu końcowego, lecz odzwierciedlają aktualną sytuację w danym momencie zgodnie z dostępną wiedzą i doświadczeniem.

Pierwotna wersja not wyjaśniających została sporządzona w języku angielskim. Ponieważ terminy użyte w wykresach pochodzą z tej pierwotnej wersji, podajemy poniżej ich tłumaczenie:

A, B, C: A, B, C

MS (Member State): PCz – państwo członkowskie

Taxable person(s): Podatnik (podatnicy)

Transport of goods: Transport towarów

Stock: Magazyn

Supply: Dostawa

Status or location not relevant: Status lub miejsce nieistotne

Substitution: Zastąpienie

Not supplied within 12m (months) after arrival: Dostawa nie nastąpiła w ciągu 12 m-cy od przybycia

3rd country: Państwo trzecie

Loss or destruction: Utrata lub zniszczenie

Physical flow: Przepływ fizyczny

Contractual flow: Przepływ umowny

Warehouse: Magazyn

SPIS TREŚCI

1.	KLUCZOWE ELEMENTY ZMIAN W ZAKRESIE UNIJNEGO PODATKU VAT WCHODZĄCE W ŻYCIE W 2020 R.	10
1.1.	Informacje ogólne.....	10
1.2.	Odpowiednie akty prawne.....	10
2.	PROCEDURA MAGAZYNU TYPU <i>CALL-OFF STOCK</i>	12
2.1.	Odpowiednie przepisy	12
2.2.	Co regulują przepisy?	12
2.3.	Różne scenariusze – przykłady	14
2.3.1.	Przypadek ogólny objęty uproszczeniem	14
2.3.2.	Zastąpienie klienta.....	15
2.3.3.	Dostawa do innej osoby.....	18
2.3.4.	Powrotne przemieszczenie towarów	20
2.3.5.	Przekroczenie okresu 12 miesięcy.....	21
2.3.6.	Towary wysłane do innego państwa członkowskiego.....	23
2.3.7.	Wywóz towarów.....	25
2.3.8.	Zniszczenie lub utrata towarów.....	27
2.4.	Uproszczenie dotyczące procedury magazynu typu <i>call-off stock</i> , a krajowe przepisy dotyczące VAT.....	28
2.5.	Szczegółowe kwestie wynikające z przedmiotowych przepisów	29
2.5.1.	Wytyczne uzgodnione przez Komitet ds. VAT.....	29
2.5.2.	Czy uproszczenie dotyczące procedury magazynu typu <i>call-off stock</i> jest systemem obowiązkowym? Czy przedsiębiorstwo może zdecydować się na niestosowanie tego systemu?	30
2.5.3.	Związek między art. 17 i art. 17a DV	31
2.5.4.	Czy w przypadku gdy uproszczenie dotyczące procedury magazynu typu <i>call-off stock</i> nie ma zastosowania, przedsiębiorstwo dokonujące przemieszczenia towarów zawsze ma obowiązek/prawo zarejestrować się do celów VAT w państwie członkowskim przybycia towarów w związku z dokonywanym tam wewnątrzwspólnotowym nabyciem? Jak przedstawia się sytuacja w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia zwolnionego z podatku?.....	31
2.5.5.	Kiedy przedsiębiorstwo wysyłające towary z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego w ramach uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu <i>call-off stock</i> ma obowiązek zarejestrować się do celów VAT w państwie członkowskim przywozu towarów?	33
2.5.6.	Różnica między „warunkami koniecznymi do zastosowania uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu <i>call-off stock</i> ” a „dodatkowymi obowiązkami związanymi z uproszczeniem dotyczącym magazynu typu <i>call-off stock</i> ”	33

2.5.7.	Czy uproszczenie można stosować w przypadku, gdy dostawca jest zarejestrowany do celów VAT (ale nie ma siedziby) w państwie członkowskim, do którego wysyłane są towary?	34
2.5.8.	Czy uproszczenie można stosować w przypadku, gdy przewidziany nabywca jest zarejestrowany do celów VAT (ale nie ma siedziby) w państwie członkowskim, do którego wysyłane są towary?	34
2.5.9.	Czy uproszczenie może mieć zastosowanie w przypadku, gdy transport jest realizowany przez przewidzianego nabywcę w imieniu dostawcy?	34
2.5.10.	Co należy uznawać za „dostawę” do przewidzianego nabywcy?	35
2.5.11.	Czy uproszczenie może mieć zastosowanie w odniesieniu do kilku przewidzianych nabywców?	35
2.5.12.	Czy w przypadku zastąpienia nowa umowa powinna być już zawarta w momencie rozwiązania pierwszej umowy?	36
2.5.13.	Czy możliwe jest częściowe zastąpienie?	36
2.5.14.	Jakie jest znaczenie „pozostałych mających zastosowanie warunków” zastąpienia? Który okres czasu należy wziąć pod uwagę? 36	
2.5.15.	Jak taktować zastąpienia wielokrotne?	37
2.5.16.	Jak określa się 12-miesięczny okres?	37
2.5.17.	Jak określa się 12-miesięczny okres w przypadku towarów przewożonych luzem?	38
2.5.18.	W jakim formacie może lub powinna być prowadzona ewidencja?	39
2.5.19.	Czy państwa członkowskie mogą nałożyć dodatkowe obowiązki dotyczące ewidencji na prowadzącego magazynu, gdy jest on stroną trzecią?	39
2.5.20.	Jak zgłosić w informacji podsumowującej procedurę magazynu typu call-off stock i zastąpienie (lub kilka zastąpień), które mają miejsce w tym samym okresie składania informacji podsumowującej? (To samo dotyczy procedury magazynu typu call-off stock i powrotnego przemieszczenia towarów, które miały miejsce w tym samym okresie składania informacji podsumowującej)	40
2.5.21.	Ogólny praktyczny przykład dotyczący informacji podsumowującej	41
2.5.22.	Co oznacza termin „zmiana w przedłożonych informacjach” w art. 262 ust. 2 DV?	45
2.5.23.	Co należy rozumieć pod pojęciem „tożsamość” przewidzianego nabywcy wspomnianym w art. 17a ust. 2 lit. d) DV? 47	
2.5.24.	Czy przewidziano środki przejściowe w odniesieniu do transportów rozpoczynających się przed wejściem w życie uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu call-off stock i transportów docierających na miejsce po wejściu w życie tego uproszczenia?	47

2.5.25.	Czy dostawca nieposiadający siedziby w UE może skorzystać z uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu call-off stock? Czy procedura „zwolnienie CP42” ma zastosowanie do importu towarów, które zostają następnie objęte procedurą magazynu typu call-off stock?.....	48
2.5.26.	Tożsamość przewidzianego nabywcy – jak dobrze dostawca musi znać tożsamość nabywcy? Czy wystarczy umowa sprzedaży?	48
2.5.27.	Co należy rozumieć przez „porozumienie” w art. 17a ust. 2 lit. a) DV? Czy zawsze chodzi o umowę sprzedaży?	48
2.5.28.	Czy spełnione są warunki dotyczące procedury magazynu typu call-off stock, jeżeli towary, które mają zostać dostarczone przewidzianemu nabywcy, muszą zostać najpierw posortowane w magazynie przez osobę trzecią?	49
2.5.29.	Co można, a czego nie można uznać za magazyn do celów uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu call-off stock? 49	
2.5.30.	Czy ewidencje mogą być prowadzone przez stronę trzecią (np. kierownika magazynu) w imieniu dostawcy lub przewidzianego nabywcy?.....	49
2.5.31.	Jeżeli transport rozpoczyna się w miesiącu 1, a kończący w miesiącu 2, jaki okres uznaje się za właściwy do celów informacji podsumowującej?.....	50
3.	TRANSAKCJE ŁAŃCUCHOWE	51
3.1.	Odpowiedni przepis.....	51
3.2.	Kontekst.....	51
3.3.	Co reguluje ten przepis?	51
3.4.	Różne scenariusze – przykłady	52
3.4.1.	Przykład 1 – prosty przypadek transakcji łańcuchowej	52
3.4.2.	Przykład 2 – bardziej złożona sytuacja związana z różnymi transportami.....	53
3.5.	Przypisanie transportu do jednej z dostaw w łańcuchu – wyjaśnienia do przykładów 1 i 2	53
3.5.1.	Przypisanie transportu w przykładzie 1	54
3.5.2.	Przypisanie transportu w przykładzie 2.....	55
3.6.	Szczegółowe kwestie wynikające z przedmiotowego przepisu	57
3.6.1.	Wytyczne uzgodnione przez Komitet ds. VAT.....	57
3.6.2.	Jaki jest zakres tego przepisu?.....	58
3.6.3.	Kto może być podmiotem pośredniczącym?.....	58
3.6.4.	Kto nie może być podmiotem pośredniczącym?.....	59
3.6.5.	Co oznacza sformułowanie „wysyła lub transportuje towar samodzielnie albo za pośrednictwem osoby trzeciej działającej na jego rzecz”?	59
3.6.6.	Dostawca w łańcuchu inny niż podmiot pośredniczący wykonuje transport towarów na rzecz podmiotu pośredniczącego	60

3.6.7.	Kilka osób zaangażowanych w transport towarów	60
3.6.8.	Transport dzielony i przerwy w łańcuchu	62
3.6.9.	Dowód potwierdzający organizację transportu	67
3.6.10.	Podmiot pośredniczący musi przekazać numer identyfikacyjny VAT swojemu dostawcy.	68
3.6.11.	W jaki sposób podmiot pośredniczący powinien przekazać swój numer identyfikacyjny VAT?	69
3.6.12.	Środek dowodowy przekazania numeru identyfikacyjnego VAT	69
3.6.13.	Co się stanie, jeżeli podmiot pośredniczący i jego dostawca nie będą w stanie udowodnić takiego przekazania?	70
3.6.14.	Kiedy podmiot pośredniczący musi dokonać takiego przekazania?	70
3.6.15.	Co dzieje się, jeżeli podmiot pośredniczący będzie posiadał wiele numerów identyfikacyjnych VAT?	71
3.6.16.	Co się stanie, jeżeli podmiot pośredniczący nie przekaze swojemu dostawcy żadnego numeru identyfikacyjnego VAT?	72
3.6.17.	Uproszczenie dotyczące transakcji trójstronnych	72
3.6.17.1.	Więcej niż trzy podmioty gospodarcze w łańcuchu	74
3.6.17.2.	Późniejsza dostawa towarów w następstwie transakcji trójstronnej.	75
3.6.18.	Ostatnią osobą w łańcuchu jest klient końcowy.	77
4.	ZWOLNIENIE WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWYCH DOSTAW TOWARÓW	79
4.1.	Odpowiedni przepis	79
4.2.	Co reguluje ten przepis?	79
4.3.	Szczegółowe kwestie wynikające z art. 138 ust. 1 i 1a DV	80
4.3.1.	Wytyczne uzgodnione przez Komitet ds. VAT	80
4.3.2.	Co się dzieje, jeżeli nabywca nie poda dostawcy swojego numeru identyfikacyjnego VAT nadanego innym w państwie członkowskim niż to, z którego towary są wysyłane lub transportowane?	82
4.3.3.	Co się dzieje, jeżeli nabywca złożył do organów podatkowych wnioski o nadanie numeru identyfikacyjnego VAT, ale w momencie, gdy dostawca musi wystawić fakturę, jeszcze go nie otrzymał?	82
4.3.4.	W niektórych państwach członkowskich istnieją dwa rodzaje numerów: numer identyfikacyjny VAT ważny jedynie w przypadku określonych transakcji krajowych oraz numer identyfikacyjny VAT, który zgodnie z art. 215 DV posiada prefiks, dzięki któremu można zidentyfikować państwo członkowskie, które go nadało. Czy oba numery można wykorzystywać do celów zwolnienia określonego w art. 138 DV?	82
4.3.5.	Z którego numeru identyfikacyjnego VAT należy korzystać celem zastosowania zwolnienia określonego w art. 138 DV,	

	w przypadku gdy nabywca należy do grupy podatników VAT zgodnie z art. 11 DV?	83
4.3.6.	Co należy rozumieć przez wyrażenie „chyba że dostawca może należycie, w sposób odpowiadający właściwym organom, uzasadnić swoje uchybienie” w art. 138 ust. 1a DV?.....	83
5.	DOWÓD TRANSPORTU	85
5.1.	Odpowiedni przepis.....	85
5.2.	Co reguluje ten przepis?	85
5.3.	Szczegółowe kwestie wynikające z przedmiotowego przepisu	86
5.3.1.	Wytyczne uzgodnione przez Komitet ds. VAT.....	86
5.3.2.	Co się stanie z obowiązującymi przepisami krajowymi państw członkowskich dotyczącymi dowodu transportu po wejściu w życie art. 45a rozporządzenia wykonawczego? Czy przepisy krajowe będą nadal miały zastosowanie?	87
5.3.3.	Co się stanie, jeżeli warunki dotyczące domniemania transportu określone w art. 45a RW nie są spełnione? Czy oznacza to, że w takim przypadku nie ma zastosowania zwolnienie określone w art. 138 DV?	87
5.3.4.	Co się dzieje, gdy organ podatkowy może wykazać, że jeden z dokumentów wymienionych w art. 45a ust. 3 RW, który złożono w charakterze dowodu, zawiera nieprawidłowe informacje lub jest wręcz podrobiony? Czy sprzedawca nadal może polegać na domniemaniu wysyłki lub transportu?	87
5.3.5.	Co się dzieje, gdy dostawca lub nabywca wykorzystuje do celów transportu własne środki transportu?	87
5.3.6.	Co oznacza „pisemne oświadczenie”, które wydaje nabywca dla celów art. 45a ust. 1 lit. b) ppkt (i) RW? W jakim formacie (papierowym lub elektronicznym) dokument ten zostanie zaakceptowany przez organy podatkowe, np. wiadomość e-mail lub podpisany oryginał dokumentu?	87
5.3.7.	W jakim formacie (papierowym lub elektronicznym) organy podatkowe zaakceptują dokumenty stanowiące dowód wysyłki lub transportu, o których mowa w art. 45a ust. 3 RW?	88
5.3.8.	Co się stanie, gdy nabywca nie dostarczy sprzedawcy pisemnego oświadczenia, o którym mowa w art. 45a ust. 1 lit. b) ppkt (i) RW, do dziesiątego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła dostawa?	88
6.	ODPOWIEDNIE PRZEPISY PRAWNE.....	89
6.1.	Dyrektywa VAT (zwana powyżej „DV”)	89
6.2.	Rozporządzenie wykonawcze w sprawie VAT (zwane powyżej „RW”)	92

1. KLUCZOWE ELEMENTY ZMIAN W ZAKRESIE UNIJNEGO PODATKU VAT WCHODZĄCE W ŻYCIE W 2020 R.

1.1. Informacje ogólne

W swoich konkluzjach z dnia 8 listopada 2016¹ r. Rada wezwała Komisję do przedstawienia wniosków dotyczących pewnych usprawnień obecnego systemu VAT. Wymieniono w tym względzie cztery kwestie.

Po pierwsze, **numer identyfikacyjny VAT** klienta, nadany przez państwo członkowskie inne niż państwo członkowskie, w którym wysyłka lub transport towarów zostały zapoczątkowane, powinien stanowić dodatkowy istotny warunek zastosowania zwolnienia w odniesieniu do wewnątrzspółnotowej dostawy towarów.

Po drugie, wezwano Komisję do zaproponowania jednolitych kryteriów i stosownych zmian ustawodawczych, które prowadziłyby do większej pewności prawa i lepszej harmonizacji stosowania przepisów dotyczących VAT przy określaniu sposobu opodatkowania **transakcji łańcuchowych**, w tym transakcji trójstronnych, podatkiem VAT.

Po trzecie, wezwano Komisję do przeprowadzenia analizy i zaproponowania sposobu zmiany przepisów dotyczących VAT, aby umożliwić bardziej jednolite stosowanie w UE uproszczenia dotyczącego **procedury magazynu typu call-off stock**.

Po czwarte, wezwano Komisję do dalszego badania możliwości opracowania wspólnych ram zalecanych kryteriów dotyczących dowodów w postaci dokumentu wymaganych, by ubiegać się o **zwolnienie dla dostaw wewnątrzspółnotowych**.

W dniu 4 października 2017 r. Komisja zaproponowała zmiany do dyrektywy VAT i rozporządzenia wykonawczego dotyczącego VAT w zakresie czterech wyżej wymienionych kwestii. Rada przyjęła odpowiednie zmiany w dniu 4 grudnia 2018 r.²

1.2. Odpowiednie akty prawne

Akty prawne wprowadzające zmiany w zakresie podatku VAT, o których mowa w tych notach wyjaśniających to:

- a) [dyrektywa Rady \(UE\) 2018/1910](#) z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi;
- b) [rozporządzenie wykonawcze Rady \(UE\) 2018/1912](#) z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011;

¹ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12764-2016-INIT/pl/pdf>

² Zmiany weszły w życie z dniem 1 stycznia 2020 r.

- c) [rozporządzenie Rady \(UE\) 2018/1909](#) z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniające rozporządzenie (UE) nr 904/2010 w odniesieniu do wymiany informacji w celu monitorowania prawidłowego stosowania procedury magazynu typu *call-off stock*.

Wszystkie odpowiednie przepisy prawne zacytowano na końcu not wyjaśniających w brzmieniu obowiązującym od dnia **1 stycznia 2020 r.**

Przy każdym odesłaniu do artykułu dyrektywy VAT (dyrektywa 2006/112/WE z późniejszymi zmianami) znajduje się dopisek „**DV**”. Jeżeli mowa jest o rozporządzeniu wykonawczym w sprawie VAT (rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 z późniejszymi zmianami), odesłaniu do poszczególnych artykułów towarzyszy dopisek „**RW**”. W każdej innej sytuacji określono, do którego aktu prawnego dokonano odniesienia.

2. PROCEDURA MAGAZYNU TYPU *CALL-OFF STOCK*

2.1. Odpowiednie przepisy

Artykuły dyrektywy VAT odnoszące się do uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock* to:

- **art. 17a:** (przepis podstawowy) zawiera zasady tego uproszczenia;
- **art. 243 ust. 3:** ustanawia obowiązek prowadzenia określonej ewidencji na potrzeby procedury magazynu typu *call-off stock*;
- **art. 262 ust. 2:** ustanawia obowiązek podawania w informacji podsumowującej numeru identyfikacyjnego VAT przewidzianego nabywcy, do którego towary transportowano na podstawie procedury magazynu typu *call-off stock*, oraz informowania o wszelkich zmianach, jakie mogą nastąpić w odniesieniu do przedstawionych informacji.

W **art. 54a** RW określono bardziej szczegółowe zasady dotyczące ewidencji prowadzonej na potrzeby procedury magazynu typu *call-off stock*.

2.2. Co regulują przepisy?

Sformułowanie „procedura magazynu typu *call-off stock*” odnosi się do sytuacji, w której podatnik wysyła lub transportuje do magazynu znajdującego się w innym państwie członkowskim towary przeznaczone dla przewidzianego nabywcy, którego tożsamość i numer identyfikacyjny VAT są znane w momencie transportu lub wysyłki i który ma prawo do pobrania towarów z tego magazynu według własnego uznania. W momencie pobrania towarów z magazynu następuje przeniesienie własności tych towarów.

Zgodnie z obowiązującymi w UE przepisami dotyczącymi podatku VAT uznaje się, że przedsiębiorstwo (podatnik) przemieszczające swoje towary z jednego państwa członkowskiego do magazynu znajdującego się w innym państwie członkowskim dokonało zwolnionej z podatku wewnątrzspółnotowej dostawy w państwie członkowskim wyjścia towarów. Jednocześnie przedsiębiorstwo to musi rozliczać się z podatku VAT z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia towarów w państwie członkowskim, do którego towary dotarły. W praktyce oznacza to, że przedsiębiorstwo, które przemieszcza towary do innego państwa członkowskiego, musi również wywiązać się z obowiązków związanych z podatkiem VAT w państwie członkowskim przeznaczenia (rejestracja do celów VAT, składanie deklaracji VAT i rozliczanie w tej deklaracji podatku VAT należnego z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia towarów).

W przypadku gdy towary są przemieszczane z jednego państwa członkowskiego do magazynu znajdującego się w innym państwie członkowskim w celu ich dostawy do klienta na późniejszym etapie, przedsiębiorstwo dokonujące przemieszczenia i późniejszej dostawy tych towarów musi – poza zgłoszeniem wewnątrzspółnotowego nabycia towarów – zazwyczaj również rozliczyć VAT od (krajowej) dostawy w państwie członkowskim, w którym znajduje się magazyn (chyba że zastosowanie ma mechanizm odwrotnego obciążenia, zazwyczaj na podstawie art. 194 VD).

Przyjęte przez Radę uproszczenie dotyczące procedury magazynu typu *call-off stock* znosi związane z obowiązkiem spełniania wymogów w zakresie VAT w państwie członkowskim, w którym znajduje się magazyn, obciążenie administracyjne dla przedsiębiorstw, które przemieszczają towary między dwoma państwami członkowskimi w celu dostarczenia ich do już znanego przewidzianego nabywcy w późniejszym terminie.

Uproszczenie **nie** obejmuje sytuacji, w której przedsiębiorstwo przemieszcza towary z jednego państwa członkowskiego do drugiego, nie znając jeszcze przewidzianego nabywcy w tym drugim państwie członkowskim.

Przyjęte rozwiązanie zakłada, że:

- w momencie wysyłki lub transportu towarów do magazynu znajdującego się w innym państwie członkowskim nie ma miejsca wewnątrzwspólnotowa dostawa ani wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów;
- zwolniona z podatku wewnątrzwspólnotowa dostawa w państwie członkowskim wysyłki oraz opodatkowane wewnątrzwspólnotowe nabycie w państwie członkowskim, w którym znajduje się magazyn, mają miejsce dopiero na późniejszym etapie, gdy nabywca nabywa własność towarów.

Aby można było stosować to uproszczenie dotyczące procedury magazynu typu *call-off stock*, muszą być spełnione następujące warunki:

- dostawca³ i przewidziany nabywca są podatnikami;
- dostawca nie ma siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w państwie członkowskim, do którego towary są wysyłane lub transportowane;
- dostawca rejestruje wysyłkę/transport towarów w ewidencji;
- towary są transportowane z jednego państwa członkowskiego do drugiego w celu dostarczenia ich – na późniejszym etapie i po ich przybyciu – do przewidzianego nabywcy;
- w informacji podsumowującej składanej za okres, w którym nastąpił transport towarów, dostawca podaje numer identyfikacyjny VAT przewidzianego nabywcy (tylko ten numer, bez wartości towarów);
- przewidzianego nabywcę identyfikuje się do celów VAT w państwie członkowskim, do którego towary są przemieszczane;
- tożsamość przewidzianego nabywcy oraz jego numer identyfikacyjny VAT są znane dostawcy w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu;
- towary są transportowane z jednego państwa członkowskiego do drugiego, co wyłącza z uproszczenia przywóz, wywóz i dostawy w obrębie jednego państwa członkowskiego.

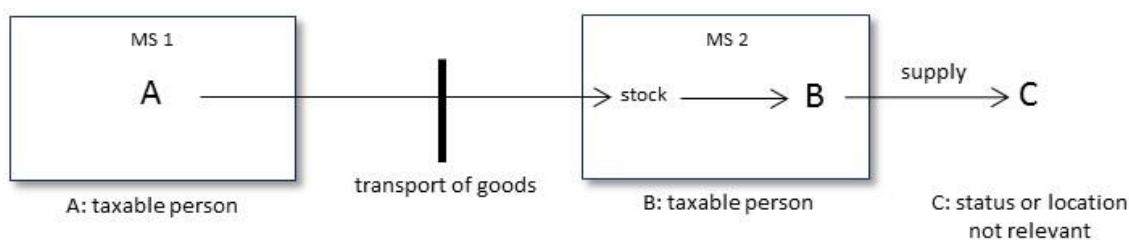
Należy zauważyć, że istnieją również obowiązki, których niewypełnienie nie oznacza, że uproszczenie nie mogłoby zostać zastosowane (lub nie mogłoby już być dalej stosowane) (choćby zastosowanie mogą mieć kary krajowe). Dotyczy to na przykład obowiązku umieszczania przez przewidzianego nabywcę w prowadzonej przez niego ewidencji opisu i ilości przeznaczonych dla niego towarów (art. 243 ust. 3 akapit drugi DV oraz art. 54a ust. 2 lit. b) RW).

³ Termin „dostawca” odnosi się tutaj do podatnika wysyłającego lub transportującego towary samodzielnie lub za pośrednictwem osoby trzeciej działającej na jego rzecz, zgodnie z art. 17a ust. 2 lit. a) VD. Ten sam termin w tym samym znaczeniu jest też używany w niniejszych notach wyjaśniających przy innych okazjach w sekcjach związanych z procedurą magazynu typu *call-off stock*.

2.3. Różne scenariusze – przykłady

We wszystkich poniższych przykładach zakłada się, że przedsiębiorstwo A, które przemieszcza towary z państwa członkowskiego 1 do państwa członkowskiego 2, ma swoją siedzibę w państwie członkowskim 1. Należy podkreślić, że choć będzie to zazwyczaj typowa sytuacja, nie jest to samo w sobie warunkiem zastosowania uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock*. Warunkiem zastosowania uproszczenia jest bowiem nieposiadanie przez przedsiębiorstwo A siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w państwie członkowskim 2.

2.3.1. Przypadek ogólny objęty uproszczeniem



Sytuacja:

- Przedsiębiorstwo A, mające siedzibę w państwie członkowskim 1 (niemające siedziby w państwie członkowskim 2), przewozi w styczniu towary do państwa członkowskiego 2 w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*. Towary te są przeznaczone dla przedsiębiorstwa B, które jest zidentyfikowane (na podstawie swojej siedziby lub w inny sposób) w państwie członkowskim 2.
- We wrześniu tego samego roku przedsiębiorstwo B nabywa własność towarów lub ich części.
- Przedsiębiorstwo B może wykorzystać te towary np. we własnym procesie produkcji lub sprzedać je dalej do przedsiębiorstwa C (sytuacja przedstawiona na wykresie). Status podmiotu C (podatnika lub osoby prywatnej) oraz jego miejsce zamieszkania lub siedziby nie mają jako takie znaczenia dla zastosowania przepisów dotyczących procedury magazynu typu *call-off stock*.

Opodatkowanie VAT procedury magazynu typu *call-off stock*:

- W styczniu przedsiębiorstwo A musi wykazać transport towarów w prowadzonej przez siebie ewidencji (art. 17a ust. 2 lit. d) i art. 243 ust. 3 akapit pierwszy DV oraz art. 54a ust. 1 RW).
- W informacji podsumowującej przedsiębiorstwo A musi podać numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa B, ponieważ jest to osoba, do której wysłano towary w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* (art. 17a ust. 2 lit. d) i art. 262 ust. 2 DV).
- W styczniu przewidziany nabywca musi wykazać przybycie towarów do magazynu w prowadzonej przez siebie ewidencji (art. 243 ust. 3 akapit drugi DV i art. 54a ust. 2 RW). Jeżeli przewidziany nabywca nie jest prowadzącym magazyn, to zgodnie z art. 54a ust. 2 akapit drugi RW nie ma on obowiązku rejestrowania w swojej ewidencji daty przybycia towarów. Datę tę organy podatkowe odnajdują wówczas w ewidencji prowadzonej (do celów podatkowych

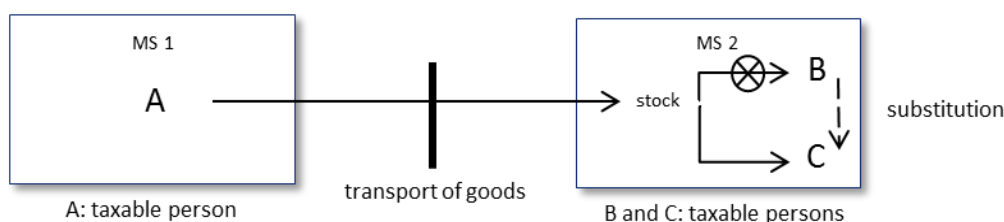
lub handlowych, zob. sekcja 2.5.19) przez prowadzącego magazyn będącego stroną trzecią. Uznaje się, że przedsiębiorstwo A dokonało we wrześniu zwolnionej z podatku wewnątrzwspólnotowej dostawy w państwie członkowskim 1, a przedsiębiorstwo B – wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie członkowskim 2 (art. 17a ust. 3 DV).

- Wymagalność VAT nastąpi nie później niż w dniu 15 października (art. 67 i 69 DV).
- Przedsiębiorstwo A będzie musiało zgłosić tę wewnątrzwspólnotową dostawę w swojej deklaracji VAT, uwzględnić tę transakcję w informacji podsumowującej, wskazując przedsiębiorstwo B jako nabywcę towarów, oraz wskazać podstawę opodatkowania dla tej wewnątrzwspólnotowej dostawy.
- Przedsiębiorstwo B będzie musiało w swojej deklaracji VAT rozliczyć się z VAT należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia.
- Przedsiębiorstwo A będzie musiało dokonać niezbędnych wpisów w prowadzonej przez siebie ewidencji, aby zapewnić jej aktualność (art. 243 ust. 3 akapit pierwszy DV i art. 54a ust. 1 lit. f) RW).
- Przedsiębiorstwo B będzie musiało wykazać nabyte przez siebie towary w prowadzonej przez siebie ewidencji w momencie nabycia własności towarów (art. 243 ust. 3 akapit drugi DV i art. 54a ust. 2 lit. d) RW).

Inne uwagi

- Dostawa towarów pobranych z magazynu przez przedsiębiorstwo B do przedsiębiorstwa C przebiega według własnych zasad (dostawa „krajowa” w państwie członkowskim 2, dostawa wewnątrzwspólnotowa, wywóz) i nie wchodzi z zakres uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock*.

2.3.2. Zastąpienie klienta



Sytuacja:

- Przedsiębiorstwo A, mające siedzibę w państwie członkowskim 1 (niemające siedziby w państwie członkowskim 2), przewozi w styczniu towary do państwa członkowskiego 2 w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*. Towary te są przeznaczone dla przedsiębiorstwa B, które jest zidentyfikowane (na podstawie swojej siedziby lub w inny sposób) w państwie członkowskim 2.
- We wrześniu tego samego roku umowa dotycząca magazynu typu *call-off stock* zawarta pomiędzy przedsiębiorstwem A a przedsiębiorstwem B zostaje zmieniona (lub nawet rozwiązana). Towary, których nie sprzedano jeszcze przedsiębiorstwu B, pozostają jednak w państwie członkowskim 2. Jednocześnie przedsiębiorstwo A

zawiera z przedsiębiorstwem C, które również można zidentyfikować (na podstawie jego siedziby lub w inny sposób) w państwie członkowskim 2, umowę dotyczącą procedury magazynu typu *call-off stock* obejmującą towary, które znajdują się w magazynie w państwie członkowskim 2⁴. Towary mogą zostać przetransportowane do innego miejsca składowania w państwie członkowskim 2 lub mogą pozostać fizycznie w tym samym miejscu składowania, natomiast zmianie ulegną jedynie ustalenia umowne między przedsiębiorstwem A a przedsiębiorstwem B oraz przedsiębiorstwem A a przedsiębiorstwem C.

Opodatkowanie VAT procedury magazynu typu *call-off stock*:

- W styczniu przedsiębiorstwo A musi wykazać transport towarów w prowadzonej przez siebie ewidencji (art. 17a ust. 2 lit. d) i art. 243 ust. 3 akapit pierwszy DV oraz art. 54a ust. 1 RW).
- W informacji podsumowującej przedsiębiorstwo A musi podać numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa B, ponieważ jest to osoba, do której wysłano towary w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* (art. 17a ust. 2 lit. d) i art. 262 ust. 2 DV).
- W styczniu przewidziany nabywca musi wykazać przybycie towarów do magazynu w prowadzonej przez siebie ewidencji (art. 243 ust. 3 akapit drugi DV i art. 54a ust. 2 RW). Jeżeli przewidziany nabywca nie jest prowadzącym magazyn, to zgodnie z art. 54a ust. 2 akapit drugi RW nie musi on rejestrować w swojej ewidencji daty przybycia towarów. Datę tę organy podatkowe odnajdują wówczas w ewidencji prowadzonej (do celów podatkowych lub handlowych, zob. sekcja 2.5.19) przez prowadzącego magazyn będącego stroną trzecią.
- W odniesieniu do towarów, których własność przed zmianą lub przed zakończeniem umowy dotyczącej magazynu typu *call-off stock* przedsiębiorstwo B nabyło, stosuje się zasady określone w sekcji 2.3.1 powyżej.
- We wrześniu, po zmianie lub rozwiązaniu umowy dotyczącej magazynu typu *call-off stock*, między przedsiębiorstwem A a przedsiębiorstwem B nie ma już miejsca wewnątrzspółnotowa dostawa ani wewnątrzspółnotowe nabycie tej części towarów, których własności przedsiębiorstwo B przed zmianą umowy nie nabyło.
- Jeśli chodzi o zastąpienie przedsiębiorstwa B przedsiębiorstwem C uznaje się, że nie ma miejsca „wewnątrzspółnotowa dostawa towarów na podstawie art. 17 DV” przez przedsiębiorstwo A w państwie członkowskim 1 ani „wewnątrzspółnotowe nabycie towarów na podstawie art. 21 DV” przez przedsiębiorstwo A w państwie członkowskim 2, przy założeniu, że spełnione są dwa warunki (art. 17a ust. 6 lit. a DV):
 - 1) zastosowanie mają ogólne warunki uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock* (art. 17a ust. 6 lit. a) DV). Wynika stąd między innymi, że na podstawie istniejącej umowy z przedsiębiorstwem A przedsiębiorstwo C jest uprawnione do nabycia własności towarów. Wprawdzie nie przewidziano tego w dyrektywie VAT, jednak „zastąpienie” sugeruje, że przedsiębiorstwo B nie jest już w stanie nabyć własności towarów na podstawie umowy oraz że dokonano w tym celu niezbędnych uzgodnień z przedsiębiorstwem A. Co więcej, przedsiębiorstwo C musi być możliwym do zidentyfikowania

⁴ Taka umowa mogłaby np. obejmować również towary znajdujące się nadal w państwie członkowskim 1. Towary te nie będą jednak objęte zasadami „zastąpienia”, lecz ogólnymi zasadami dotyczącymi procedury magazynu typu *call-off stock*.

podatnikiem w państwie członkowskim 2, a przedsiębiorstwo A musi podać numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa C w informacji podsumowującej okres, w którym zastąpienie ma miejsce⁵;

2) przedsiębiorstwo A rejestruje zastąpienie przedsiębiorstwa B przez przedsiębiorstwo C w prowadzonej przez siebie ewidencji (art. 17a ust. 6 lit. b) i art. 243 ust. 3 akapit pierwszy DV oraz art. 54a ust. 1 lit. e) RW).

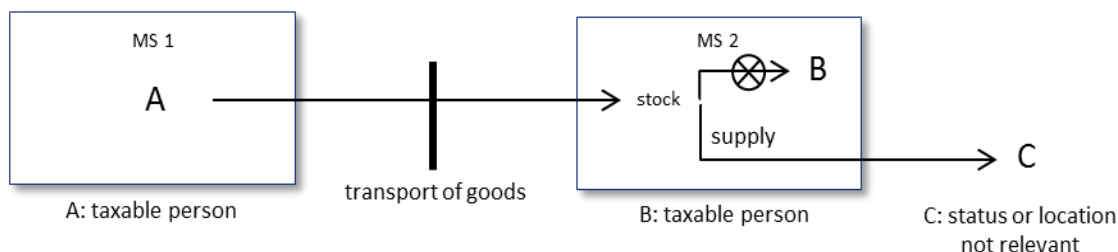
- Zastąpienie będzie miało wpływ na odpowiednie ewidencje zgodnie z art. 54a ust. 1 lit. e) i ust. 2 lit. a), b) i c) RW.

Inne uwagi

- W opisanej sytuacji konieczne jest, by zastąpienie (zastąpienie przedsiębiorstwa B przez przedsiębiorstwo C) miało miejsce przed wywołaniem towarów przez przedsiębiorstwo C (tj. przed dostarczeniem towaru do przedsiębiorstwa C).
- Konieczne jest też, by w momencie, w którym procedura magazynu typu *call-off stock* uzgodniona z przedsiębiorstwem B przestanie obowiązywać, przedsiębiorstwo A określiło już przewidzianego nabywcę C, zastępującego przedsiębiorstwo B, i zawarło z nim umowę (w odniesieniu do terminu, w którym umowa z nabywcą C powinna zostać zawarta, zob. sekcja 2.5.12).
- Okresu 12 miesięcy, o którym mowa w art. 17a ust. 4 DV (zob. również sekcja 2.3.5), nie nalicza się od dnia zastąpienia od nowa. Okres ten rozpoczyna się w momencie pierwszego przybycia towarów do państwa członkowskiego, do którego zostały one wysłane lub przewiezione. Jest to jedyny obowiązujący termin i nie został on przedłużony przepisem o zastąpieniu (art. 17a ust. 6 DV) ani żadnym innym przepisem. Ponadto przepis, który miałby zastosowanie w przypadku niespełnienia warunków zastąpienia (art. 17a ust. 7 DV), wyraźnie odnosi się do „terminu, o którym mowa w ust. 4” (tj. art. 17a ust. 4 DV), co potwierdza, że jest to jedyny właściwy okres. Potwierdza to również fakt, że w ewidencji prowadzonej przez dostawcę należy podać numer identyfikacyjny VAT osoby zastępującej pierwotnego przewidzianego nabywcę, natomiast w odpowiednim przepisie (art. 54a ust. 1 lit. e) RW) nie ma wzmianki o dacie samego zastąpienia.
- Jeżeli warunki zastąpienia, które ma mieć miejsce, nie są spełnione, a przedsiębiorstwo A (z przykładu) mimo to dostarcza towary z magazynu do przedsiębiorstwa C, dochodzi wówczas do sytuacji opisanej w sekcji 2.3.3 (dostawa do innej osoby).

⁵ Należy podać numer identyfikacyjny VAT poprzedniego odbiorcy (w przedmiotowym przykładzie – przedsiębiorstwo B) oraz numer identyfikacyjny VAT nowego odbiorcy (w przedmiotowym przykładzie – przedsiębiorstwo C).

2.3.3. Dostawa do innej osoby



Sytuacja:

- Przedsiębiorstwo A, mające siedzibę w państwie członkowskim 1 (niemające siedziby w państwie członkowskim 2), przewozi w styczniu towary do państwa członkowskiego 2 w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*. Towary te są przeznaczone dla przedsiębiorstwa B, które jest zidentyfikowane (na podstawie swojej siedziby lub w inny sposób) w państwie członkowskim 2.
- We wrześniu przedsiębiorstwo A dostarcza towary przedsiębiorstwu C (np. z uwagi na to, że przedsiębiorstwo C jest skłonne zapłacić wyższą cenę) i w rezultacie zrywa umowę z przedsiębiorstwem B dotyczącą magazynu typu *call-off stock*. Przykład ten może też dotyczyć sytuacji, w której przedsiębiorstwo A i przedsiębiorstwo B zachowują nadal umowę dotyczącą magazynu typu *call-off stock* dla innych (innego rodzaju) towarów niż towary dostarczane przedsiębiorstwu C.
- Towary zostają przemieszczone bezpośrednio do przedsiębiorstwa C, którego w momencie pierwotnego przemieszczenia towarów z państwa członkowskiego 1 nie wskazano jako przewidzianego nabywcy, **oraz** które nie zastąpiło pierwotnego przewidzianego nabywcy zgodnie z art. 17a ust. 6 DV.

Opodatkowanie VAT procedury magazynu typu *call-off stock*:

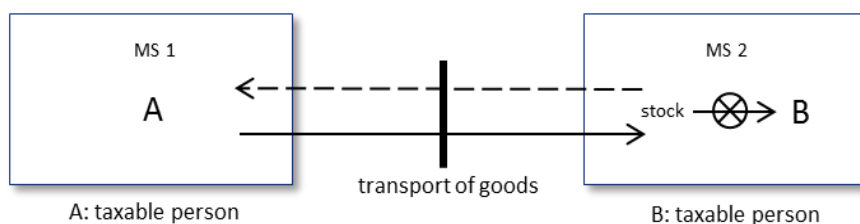
- W styczniu przedsiębiorstwo A musi wykazać transport towarów w prowadzonej przez siebie ewidencji (art. 17a ust. 2 lit. d) i art. 243 ust. 3 akapit pierwszy DV oraz art. 54a ust. 1 RW).
- W informacji podsumowującej przedsiębiorstwo A musi podać numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa B, ponieważ jest to osoba, do której wysłano towary w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* (art. 17a ust. 2 lit. d) i art. 262 ust. 2 DV).
- W styczniu przewidziany nabywca musi wykazać przybycie towarów do magazynu w prowadzonej przez siebie ewidencji (art. 243 ust. 3 akapit drugi DV i art. 54a ust. 2 RW). Jeżeli przewidziany nabywca nie jest prowadzącym magazyn, to zgodnie z art. 54a ust. 2 akapit drugi RW nie musi on rejestrować w swojej ewidencji daty przybycia towarów. Datę tę organy podatkowe odnajdują wówczas w ewidencji prowadzonej (do celów podatkowych lub handlowych, zob. sekcja 2.5.19) przez prowadzącego magazyn będącego stroną trzecią.
- W odniesieniu do towarów, których własność przed zmianą lub przed zakończeniem umowy dotyczącej magazynu typu *call-off stock* przedsiębiorstwo B nabyło, stosuje się zasady określone w sekcji 2.3.1 powyżej.

- We wrześniu, po sprzedaży przedmiotowych towarów przedsiębiorstwu C i wynikającej z tej sprzedaży zmianie umowy lub wynikającemu z tej sprzedaży zerwaniu umowy dotyczącej magazynu typu *call-off stock* zawartej między przedsiębiorstwem A a przedsiębiorstwem B, między przedsiębiorstwem A a przedsiębiorstwem B nie ma już miejsca wewnątrzwspólnotowa dostawa ani wewnątrzwspólnotowe nabycie tej części towarów, których własności przedsiębiorstwo B nie nabyło. W stosownych przypadkach przedsiębiorstwo B (lub prowadzący magazyn w sytuacji i przypadkach, o których mowa w art. 54a ust. 2 akapit drugi RW, zob. sekcja 2.5.19) będzie musiało dostosować prowadzoną przez siebie ewidencję w odniesieniu do towarów dostarczanych do przedsiębiorstwa C (art. 54a ust. 2 lit. b) i e) RW).
- We wrześniu przestają być również spełniane warunki dotyczące procedury magazynu typu *call-off stock* w odniesieniu do towarów, o których mowa w poprzednim punkcie. Ponieważ przedsiębiorstwo A i przedsiębiorstwo C zawarły umowę dotyczącą sprzedaży towarów, a nie umowę dotyczącą magazynu typu *call-off stock*, przepisy dotyczące zastąpienia opisane w sekcji 2.3.2 nie mają zastosowania w odniesieniu do towarów dostarczanych do przedsiębiorstwa C. W związku z tym uznaje się, że w przypadku towarów dostarczanych do przedsiębiorstwa C ma miejsce przemieszczenie towarów z państwa członkowskiego 1 do państwa członkowskiego 2 zgodnie z art. 17 DV. Ponieważ w przypadku tych towarów przestają być spełniane warunki, uznaje się, że przemieszczenie ma miejsce bezpośrednio przed dostawą do przedsiębiorstwa C (art. 17a ust. 7 akapit drugi DV).
- Pojęcie „bezpośrednio przed”, choć nie zostało wyraźnie wyjaśnione w dyrektywie VAT, należy rozumieć w ramach ogólnego funkcjonowania systemu jako w dniu dostawy dokonanej przez przedsiębiorstwo A do przedsiębiorstwa C.
- W odniesieniu do towarów sprzedanych przedsiębiorstwu C uznaje się, że przedsiębiorstwo A dokonuje zwolnionej z podatku wewnątrzwspólnotowej dostawy w państwie członkowskim 1 i wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie członkowskim 2 (jak wspomniano powyżej, inne towary mogą pozostawać objęte umową dotyczącą magazynu typu *call-off stock* zawartą między przedsiębiorstwem A a przedsiębiorstwem B). Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce we wrześniu i wymagalność podatku nastąpi nie później niż 15 października. W celu zgłoszenia wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie członkowskim 2 przedsiębiorstwo A musi być zidentyfikowane do celów VAT w państwie członkowskim 2.
- Przedsiębiorstwo A będzie musiało zgłosić tę wewnątrzwspólnotową dostawę w swojej deklaracji VAT w państwie członkowskim 1, uwzględnić tę transakcję w informacji podsumowującej, wskazując siebie przez podanie swojego numeru identyfikacyjnego VAT w państwie członkowskim 2, oraz wskazać podstawę opodatkowania (art. 76 DV).
- Przedsiębiorstwo A będzie musiało również w swojej deklaracji VAT rozliczyć się z VAT należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie członkowskim 2.
- Przedsiębiorstwo A będzie musiało dokonać niezbędnych wpisów w prowadzonej przez siebie ewidencji, aby zapewnić jej aktualność (art. 243 ust. 3 akapit pierwszy DV i art. 54a ust. 1 lit. g) RW).

Inne uwagi

- Dostawa towarów z przedsiębiorstwa A do przedsiębiorstwa C przebiega według własnych zasad (dostawa „krajowa” w państwie członkowskim 2, dostawa wewnątrzwspólnotowa, wywóz) i nie wchodzi w zakres uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock*.

2.3.4. Powrotne przemieszczenie towarów



Sytuacja:

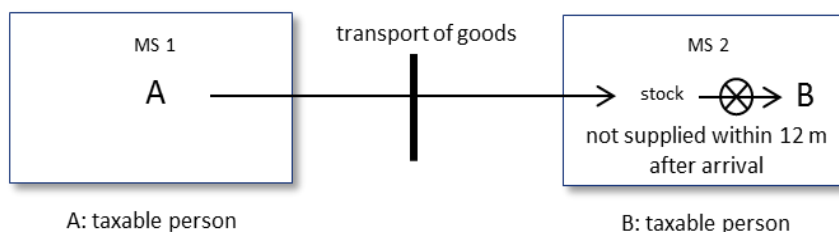
- Przedsiębiorstwo A, mające siedzibę w państwie członkowskim 1 (niemające siedziby w państwie członkowskim 2), przewozi w styczniu towary do państwa członkowskiego 2 w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*. Towary te są przeznaczone dla przedsiębiorstwa B, które jest zidentyfikowane (na podstawie swojej siedziby lub w inny sposób) w państwie członkowskim 2.
- We wrześniu tego samego roku uzgodniono, że przedsiębiorstwo A odbierze z powrotem pozostające towary, które nie zostały sprzedane lub nie zostały wykorzystane przez przedsiębiorstwo B, i przetransportuje je z państwa członkowskiego 2 z powrotem do państwa członkowskiego 1.

Opodatkowanie VAT procedury magazynu typu *call-off stock*:

- W styczniu przedsiębiorstwo A musi wykazać transport towarów w prowadzonej przez siebie ewidencji (art. 17a ust. 2 lit. d) i art. 243 ust. 3 akapit pierwszy DV oraz art. 54a ust. 1 RW).
- W informacji podsumowującej przedsiębiorstwo A musi podać numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa B, ponieważ jest to osoba, do której wysłano towary w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* (art. 17a ust. 2 lit. d) i art. 262 ust. 2 DV).
- W styczniu przewidziany nabywca musi wykazać przybycie towarów do magazynu w prowadzonej przez siebie ewidencji (art. 243 ust. 3 akapit drugi DV i art. 54a ust. 2 RW). Jeżeli przewidziany nabywca nie jest prowadzącym magazyn, to zgodnie z art. 54a ust. 2 akapit drugi RW nie musi on rejestrować w swojej ewidencji daty przybycia towarów. Datę tę organy podatkowe odnajdują wówczas w ewidencji prowadzonej (do celów podatkowych lub handlowych, zob. sekcja 2.5.19) przez prowadzącego magazyn będącego stroną trzecią.
- W odniesieniu do towarów, których własność przedsiębiorstwo B skutecznie nabyło, stosuje się zasady określone w sekcji 2.3.1 powyżej.

- W odniesieniu do tych towarów, których własności przedsiębiorstwo B nie nabyło, między przedsiębiorstwem A a przedsiębiorstwem B nie ma miejsca wewnątrzwspólnotowa dostawa ani wewnątrzwspólnotowe nabycie.
- W odniesieniu do powrotnie przemieszczanych towarów nie ma również miejsca wewnątrzwspólnotowa dostawa w rozumieniu art. 17 DV dokonywana przez przedsiębiorstwo A w państwie członkowskim 1 ani wewnątrzwspólnotowa dostawa w rozumieniu art. 17 DV dokonywana przez przedsiębiorstwo A w państwie członkowskim 2, jeżeli przedsiębiorstwo A zarejestruje powrotne przemieszczenie towarów w prowadzonej przez siebie ewidencji, jak przewidziano w art. 243 ust. 3 akapit pierwszy DV i art. 54a ust. 1 lit. h) RW (art. 17a ust. 5 lit. b) DV).
- Ponadto przedsiębiorstwo A będzie musiało podać numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa B w informacji podsumowującej oraz umieścić znacznik, wskazujący, że towar został powrotnie przemieszczony (art. 262 ust. 2 DV, ponieważ jest to „zmiana w przedłożonych informacjach”⁶). Należy zauważyć, że w przypadku powrotnego przemieszczenia towarów wzmianka ta w informacji podsumowującej nie powinna być jednak postrzegana jako istotny warunek zachowania uproszczenia (zob. również sekcja 2.5.6).
- Przewidziany nabywca (lub prowadzący magazyn, w sytuacji, o której mowa w art. 54a ust. 2 akapit drugi RW), będzie musiał dostosować prowadzoną przez siebie ewidencję (art. 54a ust. 2 lit. e) RW).

2.3.5. Przekroczenie okresu 12 miesięcy



Sytuacja:

- Przedsiębiorstwo A, mające siedzibę w państwie członkowskim 1 (niemające siedziby w państwie członkowskim 2), przewozi towary do państwa członkowskiego 2 w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* w dniu 5 stycznia roku N. Towary docierają do państwa członkowskiego 2 tego samego dnia. Towary te są przeznaczone dla przedsiębiorstwa B, które jest zidentyfikowane (na podstawie swojej siedziby lub w inny sposób) w państwie członkowskim 2.
- Rok później (rok N+1) towarów lub ich części nie dostarczono jeszcze do przedsiębiorstwa B, ale nadal znajdują się one na terytorium państwa członkowskiego 2⁷.

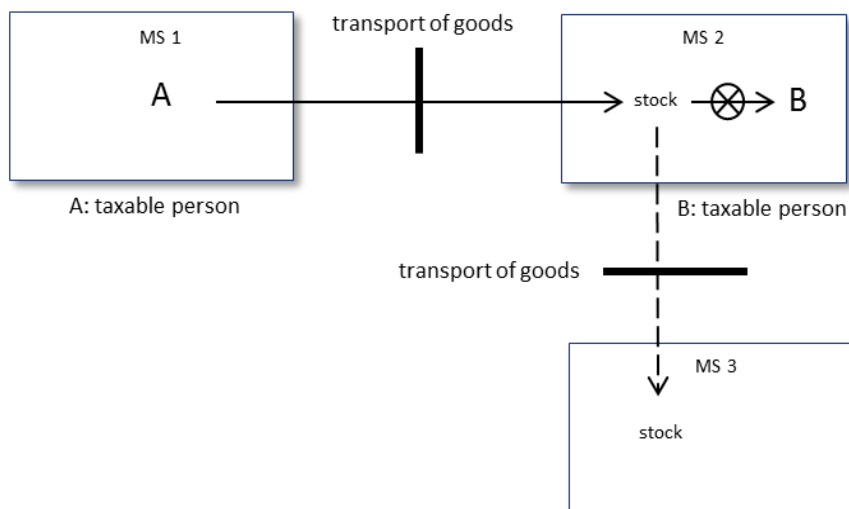
⁶ Zob. również sekcja 2.5.22.

⁷ W odniesieniu do 12-miesięcznego terminu zob. sekcje 2.5.16 i 2.5.17.

Opodatkowanie VAT procedury magazynu typu *call-off stock*:

- W dniu 5 stycznia roku N przedsiębiorstwo A musi wykazać w prowadzonej przez siebie ewidencji transport towarów (art. 17a ust. 2 lit. d) i art. 243 ust. 3 DV oraz art. 54a ust. 1 RW).
- W informacji podsumowującej przedsiębiorstwo A musi podać numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa B, ponieważ jest to osoba, do której wysłano towary w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* (art. 17a ust. 2 lit. d) i art. 262 ust. 2 DV).
- W dniu 5 stycznia roku N przewidziany nabywca musi wykazać przybycie towarów do magazynu w prowadzonej przez siebie ewidencji (art. 243 ust. 3 akapit drugi DV i art. 54a ust. 2 RW). Jeżeli przewidziany nabywca nie jest prowadzącym magazyn, to zgodnie z art. 54a ust. 2 akapit drugi RW nie musi on rejestrować w swojej ewidencji daty przybycia towarów. Datę tę organy podatkowe odnajdują wówczas w ewidencji prowadzonej (do celów podatkowych lub handlowych, zob. sekcja 2.5.19) przez prowadzącego magazyn będącego stroną trzecią.
- W odniesieniu do towarów, których własność przed końcem 12-miesięcznego okresu przedsiębiorstwo B nabyło, stosuje się zasady określone w sekcji 2.3.1 powyżej.
- Do końca dnia 6 stycznia roku N+1 (prawidłowe obliczenie 12-miesięcznego okresu zamieszczono w sekcjach 2.5.16 i 2.5.17) przedsiębiorstwo B nie nabyło własności towarów bądź ich części. W odniesieniu do tych pozostających towarów między przedsiębiorstwem A a przedsiębiorstwem B nie ma miejsca wewnątrzspółnotowa dostawa ani wewnątrzspółnotowe nabycie.
- Od dnia 7 stycznia roku N+1, tj. dnia następującego po upływie 12-miesięcznego okresu, warunki dotyczące procedury magazynu typu *call-off stock* przestają być spełniane i uznaje się, że ma miejsce przemieszczenie pozostających towarów przez przedsiębiorstwo A z państwa członkowskiego 1 do państwa członkowskiego 2 w rozumieniu art. 17 DV (art. 17a ust. 4 DV).
- Uznaje się, że przedsiębiorstwo A dokonuje zwolnionej z podatku wewnątrzspółnotowej dostawy w rozumieniu art. 17 DV w państwie członkowskim 1 oraz wewnątrzspółnotowego nabycia w rozumieniu art. 21 DV w państwie członkowskim 2. Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce w dniu 7 stycznia roku N+1 i wymagalność podatku nastąpi nie później niż 15 lutego roku N+1 (art. 67 i 69 DV). W celu zgłoszenia wewnątrzspółnotowego nabycia w państwie członkowskim 2 przedsiębiorstwo A musi być zidentyfikowane do celów VAT w państwie członkowskim 2.
- Przedsiębiorstwo A będzie musiało zgłosić tę dostawę, uznaną za wewnątrzspółnotową, w swojej deklaracji VAT w państwie członkowskim 1, uwzględnić tę transakcję w informacji podsumowującej, wskazując siebie przez podanie swojego numeru identyfikacyjnego VAT w państwie członkowskim 2, oraz wskazać podstawę opodatkowania dla tej dostawy (art. 76 DV).
- Przedsiębiorstwo A będzie musiało w swojej deklaracji VAT rozliczyć się z VAT należnego z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia w państwie członkowskim 2.
- Zarówno ewidencja przedsiębiorstwa A, jak i ewidencja przewidzianego nabywcy muszą wyraźnie odzwierciedlać sytuację towarów, w odniesieniu do których został przekroczony okres 12 miesięcy (art. 243 ust. 3 akapit pierwszy DV oraz art. 54a ust. 1 lit. c) i ust. 2 lit. c) RW).

2.3.6. Towary wysłane do innego państwa członkowskiego



Sytuacja:

- Przedsiębiorstwo A, mające siedzibę w państwie członkowskim 1 (niemające siedziby w państwie członkowskim 2), przewozi w styczniu towary do państwa członkowskiego 2 w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*. Towary te są przeznaczone dla przedsiębiorstwa B, które jest zidentyfikowane (na podstawie swojej siedziby lub w inny sposób) w państwie członkowskim 2.
- We wrześniu tego samego roku przedsiębiorstwo A odbiera z magazynu towary (lub ich część), których nie dostarczono przedsiębiorstwu B, ale nie przewozi ich z powrotem do państwa członkowskiego 1. Zamiast tego towary są transportowane do państwa członkowskiego 3, w którym są one przechowywane w imieniu przedsiębiorstwa A (jak przedstawiono na wykresie).
- Sytuacja ta różni się od sytuacji, w której pozostające towary są transportowane w ramach transakcji sprzedaży do przedsiębiorstwa C, mającego siedzibę w państwie członkowskim 3 (sytuacja opisana w sekcji 2.3.3 powyżej).

Opodatkowanie VAT procedury magazynu typu *call-off stock*:

- W styczniu przedsiębiorstwo A musi wykazać transport towarów w prowadzonej przez siebie ewidencji (art. 17a ust. 2 lit. d) i art. 243 ust. 3 akapit pierwszy DV oraz art. 54a ust. 1 RW).
- W informacji podsumowującej przedsiębiorstwo A musi podać numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa B, ponieważ jest to osoba, do której wysłano towary w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* (art. 17a ust. 2 lit. d) i art. 262 ust. 2 DV).
- W styczniu przewidziany nabywca musi wykazać przybycie towarów do magazynu w prowadzonej przez siebie ewidencji (art. 243 ust. 3 akapit drugi DV i art. 54a ust. 2 RW). Jeżeli przewidziany nabywca nie jest prowadzącym magazyn, to zgodnie z art. 54a ust. 2 akapit drugi RW nie musi on rejestrować

w swojej ewidencji daty przybycia towarów. Datę tę organy podatkowe odnajdują wówczas w ewidencji prowadzonej (do celów podatkowych lub handlowych, zob. sekcja 2.5.19) przez prowadzącego magazyn będącego stroną trzecią.

- W odniesieniu do towarów, których własność przedsiębiorstwo B skutecznie nabyło, stosuje się zasady określone w sekcji 2.3.1 powyżej.
- We wrześniu, gdy pozostające towary są transportowane do państwa członkowskiego 3, przestają być spełniane warunki procedury magazynu typu *call-off stock* dla transportu z państwa członkowskiego 1 do państwa członkowskiego 2. W związku z tym będzie miało miejsce przemieszczenie towarów z państwa członkowskiego 1 do państwa członkowskiego 2 w rozumieniu art. 17 DV. Warunki przestają być spełniane, a zatem uznaje się, że przemieszczenie ma miejsce bezpośrednio przed rozpoczęciem wysyłki lub transportu do państwa członkowskiego 3 (art. 17a ust. 7 akapit trzeci DV).
- Pojęcie „bezpośrednio przed”, choć nie zostało wyraźnie wyjaśnione w dyrektywie VAT, należy rozumieć w ramach ogólnego funkcjonowania systemu jako w tym samym dniu, w którym rozpoczyna się wysyłka lub transport do państwa członkowskiego 3.
- Uznaje się, że przedsiębiorstwo A dokonuje zwolnionej z podatku wewnątrzwspólnotowej dostawy pozostających towarów w państwie członkowskim 1 (art. 17 DV) oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia pozostających towarów w państwie członkowskim 2 (art. 21 DV). Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce we wrześniu i wymagalność podatku nastąpi nie później niż 15 października (art. 67 i 69 DV). W celu zgłoszenia wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie członkowskim 2 przedsiębiorstwo A musi być zidentyfikowane do celów VAT w państwie członkowskim 2.
- Przedsiębiorstwo A będzie musiało zgłosić tę dostawę w swojej deklaracji VAT w państwie członkowskim 1, uwzględniając tę transakcję w informacji podsumowującej, wskazując siebie przez podanie swojego numeru identyfikacyjnego VAT w państwie członkowskim 2, oraz wskazać podstawę opodatkowania dla tej dostawy (art. 76 DV).
- Przedsiębiorstwo A będzie musiało w swojej deklaracji VAT rozliczyć się z VAT należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie członkowskim 2.
- Przedsiębiorstwo A będzie również musiało dokonać niezbędnych wpisów w prowadzonej przez siebie ewidencji, aby zapewnić jej aktualność (art. 243 ust. 3 akapit pierwszy DV i art. 54a ust. 1 lit. g) RW). Również przedsiębiorstwo B (lub prowadzący magazyn, w sytuacji, o której mowa w art. 54a ust. 2 akapit drugi RW – zob. sekcja 2.5.19), będzie musiało zaktualizować swoją ewidencję (art. 54a ust. 2 lit. e) RW).

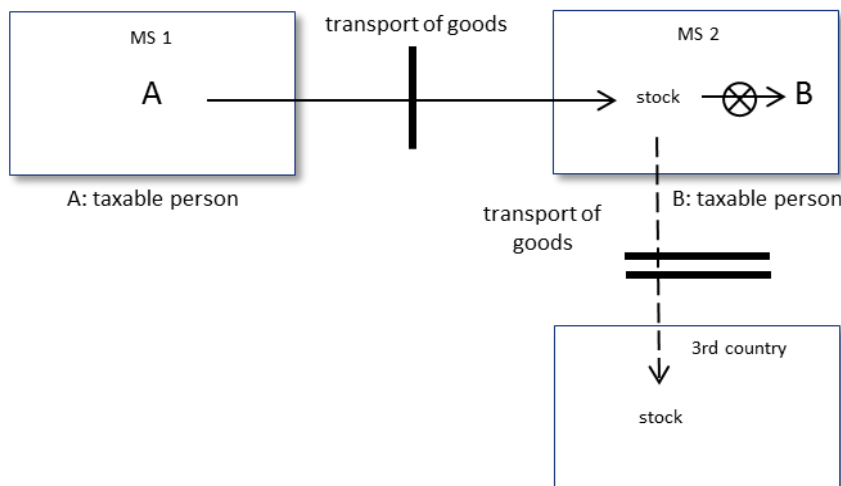
Inne uwagi

- Przedsiębiorstwo A dokonuje kolejnego przemieszczenia – z państwa członkowskiego 2 do państwa członkowskiego 3 – w związku z transportem towarów do państwa członkowskiego 3 we wrześniu. Uznaje się zatem, że przedsiębiorstwo A dokonuje zwolnionej z podatku wewnątrzwspólnotowej dostawy w rozumieniu art. 17 DV w państwie członkowskim 2 oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia w rozumieniu art. 21 DV w państwie członkowskim 3. W przypadku tego drugiego zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego przedsiębiorstwo to będzie musiało być zidentyfikowane do celów VAT w państwie członkowskim 3. Dane w deklaracjach VAT

i informacjach podsumowujących podlegają zasadom ogólnym i jako takie nie są powiązane z zasadami uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock*.

- Może się zdarzyć, że ten drugi transport towarów z państwa członkowskiego 2 do państwa członkowskiego 3 będzie wchodził w zakres przepisów dotyczących procedury magazynu typu *call-off stock*, pod warunkiem że spełnione będą wszystkie niezbędne warunki. Konieczne do tego byłoby jednak, by przedsiębiorstwo A nie miało siedziby w państwie członkowskim 3; musiałyby istnieć ważna umowa z przewidzianym nabywcą zidentyfikowanym w państwie członkowskim 3; a przedsiębiorstwo A musiałyby zarejestrować transport w prowadzonej przez siebie ewidencji oraz podać nowego przewidzianego nabywcę w informacji podsumowującej składanej w państwie członkowskim 2. Każda taka nowa sytuacja będzie musiała zostać poddana całkowicie odrębnej ocenie.
- W przypadku gdy towary są sprzedawane bezpośrednio przedsiębiorstwu C (poza procedurą magazynu typu *call-off stock*) w państwie członkowskim 3, wewnątrzwspólnotowa dostawa w państwie członkowskim 2 i wewnątrzwspólnotowe nabycie w państwie członkowskim 3 podlegają zasadom ogólnym i również w tym przypadku nie są powiązane z zasadami uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock* (zob. również sekcja 2.3.3).

2.3.7. Wywóz towarów



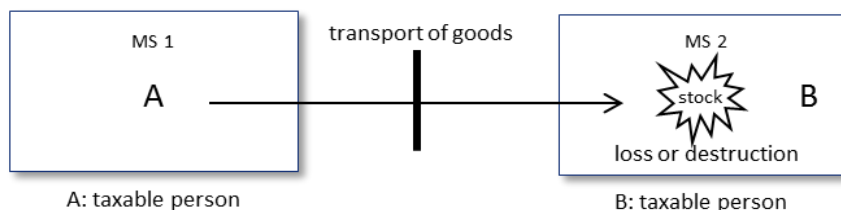
Sytuacja:

- Przedsiębiorstwo A, mające siedzibę w państwie członkowskim 1 (niemające siedziby w państwie członkowskim 2), przewozi w styczniu towary do państwa członkowskiego 2 w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*. Towary te są przeznaczone dla przedsiębiorstwa B, które jest zidentyfikowane (na podstawie swojej siedziby lub w inny sposób) w państwie członkowskim 2.
- Towary, których nie dostarczono przedsiębiorstwu B, przedsiębiorstwo A wywozi we wrześniu tego samego roku w celu dalszych operacji poza Unią Europejską.

Opodatkowanie VAT procedury magazynu typu *call-off stock*:

- W styczniu przedsiębiorstwo A musi wykazać transport towarów w prowadzonej przez siebie ewidencji (art. 17a ust. 2 lit. d) i art. 243 ust. 3 akapit pierwszy DV oraz art. 54a ust. 1 RW).
- W informacji podsumowującej przedsiębiorstwo A musi podać numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa B, ponieważ jest to osoba, do której wysłano towary w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* (art. 17a ust. 2 lit. d) i art. 262 ust. 2 DV).
- W styczniu przewidziany nabywca musi wykazać przybycie towarów do magazynu w prowadzonej przez siebie ewidencji (art. 243 ust. 3 akapit drugi DV i art. 54a ust. 2 RW). Jeżeli przewidziany nabywca nie jest prowadzącym magazyn, to zgodnie z art. 54a ust. 2 akapit drugi RW nie musi on rejestrować w swojej ewidencji daty przybycia towarów. Datę tę organy podatkowe odnajdują wówczas w ewidencji prowadzonej (do celów podatkowych lub handlowych, zob. sekcja 2.5.19) przez prowadzącego magazyn będącego stroną trzecią.
- W odniesieniu do towarów, których własność przedsiębiorstwo B skutecznie nabyło, stosuje się zasady określone w sekcji 2.3.1 powyżej.
- We wrześniu, gdy pozostające towary są transportowane poza Unię Europejską, przestają być spełniane warunki procedury magazynu typu *call-off stock*. W związku z tym będzie miało miejsce przemieszczenie tych pozostających towarów z państwa członkowskiego 1 do państwa członkowskiego 2 w rozumieniu art. 17 DV. Ponieważ z chwilą wywozu warunki te przestają być spełniane, uznaje się, że przemieszczenie ma miejsce bezpośrednio przed rozpoczęciem wysyłki lub transportu do państwa trzeciego (art. 17a ust. 7 akapit trzeci DV).
- Pojęcie „bezpośrednio przed”, choć nie zostało wyraźnie wyjaśnione w dyrektywie VAT, należy rozumieć w ramach ogólnego funkcjonowania systemu jako w tym samym dniu, w którym rozpoczyna się wysyłka lub transport.
- Uznaje się, że przedsiębiorstwo A dokonuje zwolnionej z podatku wewnątrzwspólnotowej dostawy w rozumieniu art. 17 DV w państwie członkowskim 1 oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia w rozumieniu art. 21 DV w państwie członkowskim 2. Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce we wrześniu i wymagalność podatku nastąpi nie później niż 15 października (art. 67 i 69 DV). W celu zgłoszenia wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie członkowskim 2 przedsiębiorstwo A musi być zidentyfikowane do celów VAT w państwie członkowskim 2.
- Przedsiębiorstwo A będzie musiało zgłosić tę wewnątrzwspólnotową dostawę w swojej deklaracji VAT w państwie członkowskim 1, uwzględnić tę transakcję w informacji podsumowującej, wskazując siebie przez podanie swojego numeru identyfikacyjnego VAT w państwie członkowskim 2, oraz wskazać podstawę opodatkowania dla tej dostawy (art. 76 DV).
- Przedsiębiorstwo A będzie musiało w swojej deklaracji VAT rozliczyć się z VAT należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie członkowskim 2.
- Przedsiębiorstwo A będzie musiało dokonać niezbędnych wpisów w prowadzonej przez siebie ewidencji, aby zapewnić jej aktualność (art. 243 ust. 3 akapit pierwszy DV i art. 54a ust. 1 lit. g) RW). Również przedsiębiorstwo B (lub prowadzący magazyn, w sytuacji, o której mowa w art. 54a ust. 2 akapit drugi RW – zob. sekcja 2.5.19), będzie musiało zaktualizować swoją ewidencję (art. 54a ust. 2 lit. e) RW).

2.3.8. Zniszczenie lub utrata towarów



Sytuacja:

- Przedsiębiorstwo A, mające siedzibę w państwie członkowskim 1 (niemające siedziby w państwie członkowskim 2), przewozi w styczniu towary do państwa członkowskiego 2 w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*. Towary te są przeznaczone dla przedsiębiorstwa B, które jest zidentyfikowane (na podstawie swojej siedziby lub w inny sposób) w państwie członkowskim 2.
- We wrześniu tego samego roku, zanim przedsiębiorstwo B nabyło własność wszystkich towarów, pozostająca część towarów uległa zniszczeniu w wyniku pożaru.

Opodatkowanie VAT procedury magazynu typu *call-off stock*:

- W styczniu przedsiębiorstwo A musi wykazać transport towarów w prowadzonej przez siebie ewidencji (art. 17a ust. 2 lit. d) i art. 243 ust. 3 akapit pierwszy DV oraz art. 54a ust. 1 RW).
- W informacji podsumowującej przedsiębiorstwo A musi podać numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa B, ponieważ jest to osoba, do której wysłano towary w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* (art. 17a ust. 2 lit. d) i art. 262 ust. 2 DV).
- W styczniu przewidziany nabywca musi wykazać przybycie towarów do magazynu w prowadzonej przez siebie ewidencji (art. 243 ust. 3 akapit drugi DV i art. 54a ust. 2 RW). Jeżeli przewidziany nabywca nie jest prowadzącym magazyn, to zgodnie z art. 54a ust. 2 akapit drugi RW nie musi on rejestrować w swojej ewidencji daty przybycia towarów. Datę tę organy podatkowe odnajdują wówczas w ewidencji prowadzonej (do celów podatkowych lub handlowych, zob. sekcja 2.5.19) przez prowadzącego magazyn będącego stroną trzecią.
- W odniesieniu do towarów, których własność przedsiębiorstwo B skutecznie nabyło, stosuje się zasady określone w sekcji 2.3.1 powyżej.
- We wrześniu, gdy pozostałe towary ulegają zniszczeniu, w odniesieniu do tych towarów przestają być spełniane warunki procedury magazynu typu *call-off stock*. W związku z tym uznaje się, że ma miejsce przemieszczenie towarów z państwa członkowskiego 1 do państwa członkowskiego 2 w rozumieniu art. 17 DV. Warunki dla zastosowania uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock* przestają być spełniane, w związku z czym uznaje się, że przemieszczenie ma miejsce w dniu, w którym towary uległy faktycznemu

zniszczeniu lub, jeżeli nie można ustalić tej daty, w dniu, w którym stwierdzono, że towary uległy zniszczeniu (art. 17a ust. 7 akapit czwarty DV).

- Uznaje się, że przedsiębiorstwo A dokonuje zwolnionej z podatku wewnątrzwspólnotowej dostawy zniszczonych towarów w rozumieniu art. 17 DV w państwie członkowskim 1 oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia zniszczonych towarów w rozumieniu art. 21 DV w państwie członkowskim 2.
- Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce we wrześniu i wymagalność podatku nastąpi nie później niż 15 października (art. 67 i 69 DV). W celu zgłoszenia wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie członkowskim 2 przedsiębiorstwo A musi być zidentyfikowane do celów VAT w państwie członkowskim 2.
- Przedsiębiorstwo A będzie musiało zgłosić tę wewnątrzwspólnotową dostawę w swojej deklaracji VAT w państwie członkowskim 1 i uwzględnić tę transakcję w informacji podsumowującej, wskazując siebie przez podanie swojego numeru identyfikacyjnego VAT w państwie członkowskim 2. Podstawę opodatkowania stanowi cena nabycia lub, w przypadku braku takiej ceny, koszt wytworzenia towarów (art. 76 DV).
- Przedsiębiorstwo A będzie musiało w swojej deklaracji VAT rozliczyć się z VAT należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie członkowskim 2. Zastosowanie będzie miał art. 185 ust. 2 DV i w przypadku zniszczenia towarów nie nastąpi wyłączenie ani ograniczenie prawa do odliczenia VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia, pod warunkiem że takie zniszczenie jest „należycie udokumentowane lub potwierdzone”.
- Przedsiębiorstwo A będzie musiało dokonać niezbędnych wpisów w prowadzonej przez siebie ewidencji, aby zapewnić jej aktualność (art. 243 ust. 3 akapit pierwszy DV i art. 54a ust. 1 lit. g) RW). Również przedsiębiorstwo B (lub prowadzący magazyn, w sytuacji, o której mowa w art. 54a ust. 2 akapit drugi RW – zob. sekcja 2.5.19), będzie musiało zaktualizować swoją ewidencję (art. 54a ust. 2 lit. f) RW).

2.4. Uproszczenie dotyczące procedury magazynu typu *call-off stock*, a krajowe przepisy dotyczące VAT

Środek upraszczający procedurę magazynu typu *call-off stock* określony w art. 17a DV wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2020 r. i ma zastosowanie we wszystkich państwach członkowskich. Oznacza to, że wszystkie inne ewentualne rozwiązania krajowe dotyczące procedury magazynu typu *call-off stock*, które odbiegają od art. 17 i 17a DV, są niezgodne z prawem Unii. Państwa członkowskie nie mają możliwości stosowania żadnych tego typu odmiennych przepisów krajowych w odniesieniu do sytuacji, w których ma miejsce transgraniczna procedura magazynu typu *call-off stock*, nawet jeżeli te przepisy krajowe są obszerniejsze lub bardziej elastyczne dla przedsiębiorstw niż przepisy określone w art. 17 i 17a DV.

2.5. Szczegółowe kwestie wynikające z przedmiotowych przepisów

2.5.1. Wytyczne uzgodnione przez Komitet ds. VAT

Wytyczne będące wynikiem 113. posiedzenia Komitetu ds. VAT z dnia 3 czerwca 2019 r.

3. NOWE PRAWODAWSTWO – KWESTIE DOTYCZĄCE WDROŻENIA NIEDAWNO PRZYJĘTYCH PRZEPISÓW UE DOTYCZĄCYCH VAT

3.1. Źródło: Komisja

Odniesienia: art. 17a, art. 36a, art. 138 ust. 1 i 1a, art. 243 ust. 3 oraz art. 262 ust. 2 DV

Przedmiot: art. 45a i 54a rozporządzenia wykonawczego w sprawie VAT wdrożenie pakietu „szybkie rozwiązania”: dyrektywy Rady (UE) 2018/1910 i rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) 2018/1912 ([Dokument taxud.c.1\(2019\)3533969 – dokument roboczy nr 968](#))

Dokument B – taxud.c.1(2019)7898019 – dokument roboczy nr 973

Magazyn typu call-off stock: Jak traktować niewielkie straty (sekcja 3.1.1)⁸

Komitet ds. VAT wyraża niemal jednogłośnie opinię, że niewielkie straty towarów objętych procedurą magazynu typu *call-off stock* (art. 17a dyrektywy VAT) wynikające z faktycznego charakteru towarów, nieprzewidywalnych okoliczności lub upoważnienia lub instrukcji wydanych przez właściwe organy nie skutkują przemieszczeniem tych towarów w rozumieniu art. 17 DV.

Ponadto Komitet ds. VAT wyraża zdecydowaną większością opinię, że dla celów procedury magazynu typu *call-off stock* „niewielkie straty” powinny oznaczać straty, które nie przekraczają 5 % wartości lub ilości ogólnego stanu magazynu w dniu, w którym towary – po przybyciu na miejsce składowania – zostały faktycznie usunięte lub zniszczone, a w przypadku braku możliwości ustalenia tej daty – w dniu, w którym stwierdzono ich zniszczenie lub brak.

Dokument C – taxud.c.1(2019)7898957 – dokument roboczy nr 974

Magazyn typu call-off stock: Uznawanie magazynu typu call-off stock za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej dostawcy (sekcja 3.1.2)⁹

1. Komitet ds. VAT jednogłośnie potwierdza, że uproszczenie dotyczące procedury magazynu typu *call-off stock* przewidziane w art. 17A dyrektywy VAT ma zastosowanie niezależnie od tego, czy podatnik, który dokonuje przemieszczenia towarów (zwany dalej „dostawcą”), jest zidentyfikowany do celów VAT w państwie członkowskim, do którego w ramach tej procedury przetransportowano towary.

2. Komitet ds. VAT potwierdza jednak jednogłośnie, że w przypadku gdy siedziba działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej

⁸ Podtytuł ten odnosi się do odpowiedniej sekcji dokumentu roboczego Komitetu ds. VAT nr 968.

⁹ Podtytuł ten odnosi się do odpowiedniej sekcji dokumentu roboczego Komitetu ds. VAT nr 968.

dostawcy znajdują się w państwie członkowskim przybycia towarów, uproszczenie dotyczące procedury magazynu typu *call-off stock* przewidziane w art. 17a dyrektywy VAT nie ma zastosowania.

Komitet ds. VAT wyraża jednomyślnie opinię, że dzieje się tak niezależnie od tego, czy stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej dostawcy faktycznie ingeruje (w rozumieniu art. 192a dyrektywy VAT) w dostawy towarów dokonywane przez dostawcę.

3. Komitet ds. VAT wyraża jednomyślnie opinię, że w przypadku gdy magazyn, do którego towary są transportowane w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*, jest własnością osoby innej niż dostawca i jest zarządzany przez tę osobę, magazynu takiego nie uznaje się za stałe miejsce prowadzenia działalności dostawcy.

4. Komitet ds. VAT wyraża zdecydowaną większością opinię, że w przypadku gdy magazyn, do którego towary są transportowane z innego państwa członkowskiego w celu ich dostawy do zidentyfikowanego nabywcy na późniejszym etapie, jest własnością dostawcy (lub jest przez niego wynajmowany) i jest przez niego bezpośrednio zarządzany z wykorzystaniem jego własnych środków znajdujących się w państwie członkowskim, w którym znajduje się magazyn, magazyn taki uznaje się za stałe miejsce prowadzenia działalności dostawcy.

Jednak w przypadku, gdy taki magazyn nie jest zarządzany przez dostawcę z wykorzystaniem jego własnych środków lub gdy środki te nie znajdują się rzeczywiście w państwie członkowskim, w którym znajduje się magazyn, Komitet ds. VAT wyraża zdecydowaną większością opinię, że mimo tego, iż magazyn jest własnością dostawcy (lub jest przez niego wynajmowany), nie można go uznać za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej dostawcy.

2.5.2. Czy uproszczenie dotyczące procedury magazynu typu *call-off stock* jest systemem obowiązkowym? Czy przedsiębiorstwo może zdecydować się na niestosowanie tego systemu?

Uproszczenie ma zastosowanie pod warunkiem spełnienia wszystkich warunków określonych w art. 17a ust. 2 DV. Jeżeli z jakiegokolwiek powodu jeden z warunków nie jest spełniony, ma miejsce „przemieszczenie” w rozumieniu art. 17 DV, które skutkuje wewnątrzwspólnotową dostawą w państwie członkowskim wyjścia oraz wewnątrzwspólnotowym nabyciem (zgodnie z art. 21 DV) w państwie członkowskim przybycia towarów.

W związku z tym system jako taki nie jest obowiązkowy i przedsiębiorstwo może podjąć decyzję o stosowaniu lub niestosowaniu uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock* poprzez spełnienie lub niespełnienie niezbędnych warunków przewidzianych dla tej procedury w art. 17a DV. Jeżeli warunki te nie są spełnione, przemieszczenie towarów do innego państwa członkowskiego będzie wchodziło w zakres przepisów art. 17 i 21 DV, a późniejsza dostawa do przewidzianego nabywcy będzie uznawana za dostawę krajową w państwie członkowskim, do którego towary dotarły. Oczywiście oznacza to, że dostawca będzie musiał być zidentyfikowany do celów VAT w tym państwie członkowskim. Dostawca/podatnik przemieszczający towary z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego będzie musiał użyć numeru identyfikacyjnego VAT do zgłoszenia (domniemanego) wewnątrzwspólnotowego nabycia w odniesieniu do „przemieszczenia” własnych towarów i późniejszej dostawy towarów. Oczywiście głównym celem uproszczenia było właśnie uniknięcie tego, by dostawca

musiał być zidentyfikowany w państwie członkowskim, do którego przetransportowano towary.

2.5.3. Związek między art. 17 i art. 17a DV

W art. 17 ust. 1 DV podano definicję „przemieszczenia do innego państwa członkowskiego”, określając je jako porównywalne z dostawą towarów (po którym ma nastąpić domniemane wewnątrzspółnotowe nabycie towarów na podstawie art. 21 DV).

W art. 17 ust. 2 DV wymieniono szereg wyjątków, na podstawie których transportu towarów z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego „nie uznaje się za przemieszczenie do innego państwa członkowskiego”. W tym przypadku transportu towarów nie uważa się za dostawę towarów (zwykle określa się go jako „nieprzemieszczanie”).

W art. 17a DV zdefiniowano pojęcie „procedury magazynu typu *call-off stock*” w celu stosowania tego przepisu. Aby mogła mieć miejsce „procedura magazynu typu *call-off stock*” w rozumieniu art. 17a DV, musi być spełnionych szereg warunków. Jeżeli są one spełnione, „procedury magazynu typu *call-off stock*” nie uważa się za dostawę towarów.

Można zadać pytanie, czy w przypadku gdy warunki zastosowania procedury magazynu typu *call-off stock* przestają być spełnione, możliwe jest przejście z art. 17a DV na art. 17 ust. 2 DV i powołanie się na „nieprzemieszczanie”. Innymi słowy, czy jest możliwe, by podatnik, który pierwotnie rozpoczął stosowanie procedury magazynu typu *call-off stock*, dokonał zmiany i domagał się, by w przypadku gdy warunki tego uproszczenia nie będą już spełnione, zastosowanie miała jedna ze szczególnych sytuacji wymienionych w art. 17 ust. 2 DV.

Zdaniem służb Komisji nie jest to możliwe z uwagi na brzmienie art. 17a ust. 7 DV, który stanowi, że w przypadku gdy warunki dla zastosowania uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock* przestają być spełnione, „uznaje się, że [ma miejsce] przemieszczenie towarów zgodnie z art. 17”. Jedynymi sytuacjami przemieszczenia są sytuacje objęte art. 17 ust. 1 DV, ponieważ art. 17 ust. 2 DV, zgodnie z jego dosłownym brzmieniem, dotyczy sytuacji, których „[nie uznaje się] za przemieszczenie do innego państwa członkowskiego”.

2.5.4. Czy w przypadku gdy uproszczenie dotyczące procedury magazynu typu *call-off stock* nie ma zastosowania, przedsiębiorstwo dokonujące przemieszczenia towarów zawsze ma obowiązek/prawo zarejestrować się do celów VAT w państwie członkowskim przybycia towarów w związku z dokonywanym tam wewnątrzspółnotowym nabyciem? Jak przedstawia się sytuacja w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia zwolnionego z podatku?

Chociaż problem omawiany w niniejszej sekcji został uwzględniony przez uproszczenie dotyczące procedury magazynu typu *call-off stock*, jego zakres jest szerszy i faktycznie odnosi się on do obowiązku rejestracji do celów VAT w państwie członkowskim, w którym dokonywane jest wewnątrzspółnotowe nabycie zwolnione zgodnie z art. 140 lit. c) DV. Z tego względu odpowiednie wytyczne dotyczące tego problemu zamieszczono w sekcji 4.3.1 niniejszych not wyjaśniających pod tytułem „Zwolnienie wewnątrzspółnotowej dostawy towarów: połączone z fakultatywnym odwrotnym obciążeniem przewidzianym w art. 194 (sekcja 3.3.3)”.

Aby umożliwić dokładne zrozumienie tej kwestii, należy przede wszystkim wyjaśnić, że:

- 1) zgodnie z art. 194 DV państwa członkowskie mogą postanowić, że w przypadku gdy dostawca nie ma siedziby w danym państwie członkowskim, osobą zobowiązaną do zapłaty podatku VAT jest nabywca (zwykle zwane jest to „odwrotnym obciążeniem”). W takim przypadku to nabywca wykazuje VAT w deklaracji VAT (zamiast naliczania mu go przez dostawcę) i odlicza go w tej samej deklaracji;
- 2) zgodnie z art. 140 lit. c) DV wewnątrzspółnotowe nabycia towarów są zwolnione z VAT, jeżeli zgodnie z kryteriami określonymi w art. 170 i 171 DV osoba nabywająca towary byłaby w każdych okolicznościach uprawniona do pełnego zwrotu VAT z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia. Jednym z kryteriów określonych w wyżej wymienionych artykułach jest to, by dana osoba nie realizowała w państwie członkowskim, w którym miało miejsce wewnątrzspółnotowe nabycie, żadnych innych dostaw niż te, w których zobowiązany do zapłaty VAT jest nabywca w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia.

Jeżeli ma miejsce „przemieszczenie” towarów z państwa członkowskiego 1 do państwa członkowskiego 2, po którym następuje późniejsza dostawa tych towarów w państwie członkowskim 2, a warunki określone w art. 17a DV w odniesieniu do uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock* nie są spełnione, połączenie art. 17, 21 i 194 (jeżeli państwo członkowskie 2 skorzystało z możliwości przewidzianej w tym przepisie) może skutkować (i) dostawą towarów zgodnie z art. 17 DV w państwie członkowskim 1 dokonaną przez podatnika przemieszczającego towary z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego; (ii) domniemanym wewnątrzspółnotowym nabyciem zgodnie z art. 21 DV dokonanym w państwie członkowskim 2 przez podatnika przemieszczającego towary z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego; (iii) późniejszą „krajową” dostawą w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia, w którym osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest nabywca. W związku z tym domniemane wewnątrzspółnotowe nabycie, o którym mowa w ppkt (ii), jest zgodnie z art. 140 lit. c) DV zwolnione z podatku (pod warunkiem że osoba dokonująca wewnątrzspółnotowego nabycia jest uprawniona do pełnego zwrotu VAT z tytułu tego wewnątrzspółnotowego nabycia, gdyby zostało ono opodatkowane).

Pojawiło się pytanie, czy w sytuacji opisanej w poprzednim akapicie przedsiębiorstwo dokonujące przemieszczenia towarów może lub powinno być zidentyfikowane do celów VAT w związku ze zwolnionym z podatku wewnątrzspółnotowym nabyciem dokonanym w państwie członkowskim przybycia towarów.

Odpowiedź na to pytanie brzmi, że nawet jeżeli wewnątrzspółnotowe nabycie jest zwolnione z podatku, przedsiębiorstwo będzie musiało być zarejestrowane do celów VAT w państwie członkowskim, w którym miało miejsce wewnątrzspółnotowe nabycie (na podstawie art. 214 ust. 1 lit. b) DV). Nie ma możliwości zwolnienia przedsiębiorstw z tego obowiązku (na mocy art. 272 DV), natomiast państwa członkowskie nie mogą odmówić rejestracji.

Ponadto rejestracja może być konieczna dla celów art. 138 ust. 1 DV (w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2020 r.), zgodnie z którym zwolnienie z VAT domniemanej wewnątrzspółnotowej dostawy towarów dokonanej w państwie członkowskim wyjścia towarów przez podatnika przemieszczającego towary z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego jest uwarunkowane identyfikacją tej osoby do celów VAT w innym państwie członkowskim.

2.5.5. Kiedy przedsiębiorstwo wysyłające towary z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego w ramach uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu call-off stock ma obowiązek zarejestrować się do celów VAT w państwie członkowskim przywozu towarów?

W ramach uproszczenia dotyczącego magazynu typu call-off stock dostawca (podatnik przemieszczający towary z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego) unika rejestracji jako podatnik VAT (oraz składania deklaracji VAT i rozliczania należnego podatku VAT) w państwie członkowskim, do którego przewozi towary z zamiarem ich późniejszej dostawy do przewidzianego nabywcy.

Jeżeli jednak warunki konieczne do zastosowania procedury magazynu typu *call-off stock* przestają być spełnione, dostawca jest zobowiązany do niezwłocznej rejestracji do celów VAT.

Istnieją sytuacje, w których można przewidzieć, że dostawca będzie zobowiązany do zarejestrowania się do celów VAT w państwie członkowskim, do którego przewozi towary w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*: na przykład w przypadku, gdy wkrótce zostanie przekroczony termin 12 miesięcy. Podobnie będzie w przypadku, gdy dostawca zdecyduje się dokonać dostawy do osoby trzeciej lub wysłać towary do innego państwa członkowskiego.

W związku z tym, biorąc pod uwagę ewentualny czas trwania procedur krajowych związanych z rejestracją do celów VAT, wskazane jest, by dostawca złożył wniosek o nadanie numeru identyfikacyjnego VAT niezwłocznie po stwierdzeniu, że uproszczenie nie będzie już miało do niego zastosowania.

Oczywiście zdarzają się sytuacje, w których dostawca nie może wiedzieć z wyprzedzeniem, że będzie zobowiązany do zarejestrowania się do celów VAT: na przykład w przypadku zniszczenia lub kradzieży towarów. Należy podkreślić, że działającego w dobrej wierze dostawcy nie należy w takich sytuacjach karać oraz że należy przestrzegać neutralności podatkowej.

2.5.6. Różnica między „warunkami koniecznymi do zastosowania uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu call-off stock” a „dodatkowymi obowiązkami związanymi z uproszczeniem dotyczącym magazynu typu call-off stock”

Należy dokonać rozróżnienia między warunkami, jakie koniecznie muszą być spełnione, by procedurę magazynu typu *call-off stock* można było uznać za obowiązującą (istotne warunki), a dodatkowymi obowiązkami związanymi z tą procedurą. Te pierwsze są warunkami określonymi w art. 17a ust. 2 DV; w przypadku niespełnienia któregośkolwiek z nich uproszczenie dotyczące procedury magazynu typu *call-off stock*, o którym mowa w art. 17a DV, nie ma zastosowania. Do tych drugich należą wszelkie inne obowiązki określone w prawodawstwie związanym z uproszczeniem dotyczącym procedury magazynu typu *call-off stock*; niespełnienie któregośkolwiek z nich nie stanowi przeszkody w stosowaniu tego uproszczenia, chociaż zastosowanie mogą mieć w tym przypadku kary krajowe.

Przykład: na podstawie art. 17a ust. 2 lit. d) DV dostawca ma obowiązek zarejestrować transport towarów w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* w swojej ewidencji (zob. art. 243 ust. 3 akapit pierwszy DV i art. 54a ust. 1 RW) oraz podać numer identyfikacyjny VAT przewidzianego nabywcy w informacji podsumowującej (art. 262

ust. 2 DV). Są to niektóre z warunków (wymienionych w art. 17a ust. 2 DV), które należy spełnić, aby uproszczenie miało zastosowanie.

W tym samym przykładzie również przewidziany nabywca musi podać „opis i ilość towarów dla niego przeznaczonych” w prowadzonej przez siebie ewidencji (art. 243 ust. 3 akapit drugi DV i art. 54a ust. 2 lit. b) rozporządzenia wykonawczego). Nie jest to jednak warunek zastosowania uproszczenia na podstawie art. 17a ust. 2 DV; jest to jedynie obowiązek wynikający z art. 243 ust. 3 DV. Niewypełnienie tego obowiązku nie stanowi przeszkody w stosowaniu procedury magazynu typu *call-off stock*. Oczywiście w tym przypadku zastosowanie mogą mieć kary krajowe.

Ponadto w przypadkach powrotnego przemieszczenia i zastąpienia warunku, o których mowa w art. 17a ust. 5 DV – w pierwszym przypadku – oraz w art. 17a ust. 6 DV – w drugim przypadku – należy postrzegać jako istotne warunki konieczne do dalszego stosowania uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock*. Innymi słowy, w przypadkach powrotnego przemieszczenia i zastąpienia uznaje się, że ma miejsce przemieszczenie w rozumieniu art. 17 DV, jeżeli wyżej wymienione warunki nie są spełnione.

2.5.7. Czy uproszczenie można stosować w przypadku, gdy dostawca jest zarejestrowany do celów VAT (ale nie ma siedziby) w państwie członkowskim, do którego wysyłane są towary?

W przepisach określono, że dostawca nie powinien mieć siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w państwie członkowskim, do którego towary są wysyłane lub transportowane (art. 17a ust. 2 lit. b) DV). Oznacza to, że sama rejestracja dostawcy jako podatnika VAT w państwie członkowskim, w którym znajduje się magazyn, nie jest wystarczająca, aby wykluczyć zastosowanie uproszczenia; liczy się fakt, czy dostawca posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w danym państwie członkowskim.

2.5.8. Czy uproszczenie można stosować w przypadku, gdy przewidziany nabywca jest zarejestrowany do celów VAT (ale nie ma siedziby) w państwie członkowskim, do którego wysyłane są towary?

Ponadto określono, że osoba, której mają zostać dostarczone towary, musi być zidentyfikowana do celów VAT w państwie członkowskim, w którym znajduje się magazyn (art. 17a ust. 2 lit. c) DV). Nie jest zatem konieczne, by przewidziany nabywca miał siedzibę w państwie członkowskim składowania; identyfikacja VAT jest wystarczająca.

2.5.9. Czy uproszczenie może mieć zastosowanie w przypadku, gdy transport jest realizowany przez przewidzianego nabywcę w imieniu dostawcy?

W art. 17a ust. 2 lit. a) DV zapisano, że towary muszą być wysyłane lub transportowane przez dostawcę lub „przez osobę trzecią działającą na jego rzecz”. Nie określono natomiast, kim powinna być wspomniana „osoba trzecia”.

Brzmienie przepisów nie wyklucza, że osobą trzecią, o której mowa, może być przewidziany nabywca, ale należy podkreślić, że w tym przypadku przewidziany nabywca powinien transportować towary „na rzecz” dostawcy, co oznacza, że dostawca pozostaje właścicielem towarów podczas transportu i w czasie składowania towarów w magazynie.

Gdyby tak nie było, nie byłaby to procedura magazynu typu *call-off stock*, lecz bezpośrednia wewnątrzwspólnotowa dostawa, po której następowaloby wewnątrzwspólnotowe nabycie. Oczywiście to zadaniem dostawcy będzie udowodnienie administracji podatkowej, że warunki dla zastosowania uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock* są spełnione.

2.5.10. Co należy uznawać za „dostawę” do przewidzianego nabywcy?

Zgodnie z art. 17a ust. 2 lit. a) DV towary są wysyłane lub transportowane „w celu dostarczenia tych towarów” na późniejszym etapie przewidzianemu nabywcy. Termin „dostawa” należy rozumieć w tym kontekście zgodnie z art. 14 DV, a nie na podstawie krajowego prawa cywilnego. Obejmuje to przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel zgodnie z art. 14 ust. 1 DV, jak również inne przypadki wskazane w art. 14 ust. 2 DV. W praktyce stosowanie niektórych sytuacji określonych w art. 14 DV (np. przeniesienie prawa własności do towaru w zamian za odszkodowanie z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej) będzie raczej wyjątkowe lub nie będzie w ogóle miało miejsca w kontekście magazynu typu *call-off stock*.

Szczególnym przypadkiem, który może mieć miejsce w praktyce w kontekście magazynu typu *call-off stock*, jest jednak sytuacja „komisanta” (art. 14 ust. 2 lit. c) DV). Taki „komisant” otrzymuje prowizję, która jest płacona w przypadku sprzedaży towaru. Do celów VAT stanowi to „dostawę” od właściciela towaru do „komisanta”, nawet jeśli na podstawie prawa cywilnego może być inaczej. Inną „dostawą” do celów VAT jest również dostawa pomiędzy „komisantem” a nabywcą towarów.

Może wystąpić sytuacja, w której przewidziany nabywca jest „komisantem”, który ma wielu klientów i który pobiera towary z magazynu celem ich sprzedaży tym klientom. Pojawiło się pytanie, czy sytuacja ta jest objęta uproszczeniem dotyczącym procedury magazynu typu *call-off stock*.

W takim przypadku, jeżeli dostawy towarów do celów VAT uznaje się za realizowane w ramach pojęcia „komisanta”, procedura magazynu typu *call-off stock* ma zastosowanie, o ile spełnione są wszystkie warunki. Innymi słowy podatnik, „któremu mają zostać dostarczone towary”, o którym mowa w art. 17a ust. 2 lit. c) DV, może być komisantem w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. c) DV.

2.5.11. Czy uproszczenie może mieć zastosowanie w odniesieniu do kilku przewidzianych nabywców?

Istotnie istnieje możliwość, że dostawca wysyła lub transportuje towary przeznaczone dla kilku przewidzianych nabywców. W tym przypadku muszą być spełnione warunki stosowania procedury magazynu typu *call-off stock* dla każdego nabywcy z osobna. W szczególności ważne jest, by towary były oznaczone jako przeznaczone dla konkretnego przewidzianego nabywcy. Ponadto każdy przewidziany nabywca musi uwzględnić w swojej ewidencji „opis i ilość towarów dla niego przeznaczonych” (art. 54a ust. 2 lit. b) RW), natomiast dostawca w swojej własnej ewidencji będzie musiał podać wartość, opis i ilość towarów w odniesieniu do każdego z przewidzianych nabywców (art. 54a ust. 1 lit. b) i d) RW).

2.5.12. Czy w przypadku zastąpienia nowa umowa powinna być już zawarta w momencie rozwiązania pierwszej umowy?

Konieczne jest, by umowa z nowym przewidzianym nabywcą została zawarta przed zakończeniem obowiązywania umowy z poprzednim przewidzianym nabywcą lub równocześnie z jej zakończeniem. Oznacza to, że nie powinno być „luki” między dwoma okresami, w czasie której towary pozostawałyby w państwie członkowskim przybycia i nie były objęte procedurą magazynu typu *call-off stock*. W przeciwnym razie doszłoby do domniemanej wewnątrzspółnotowej dostawy w rozumieniu art. 17 DV oraz domniemanego wewnątrzspółnotowego nabycia w rozumieniu art. 21 DV, dokonanych przez podatnika, który przemieścił towary z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, i „zastąpienie” (w rozumieniu uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock* określonego w art. 17a ust. 6 DV) nie byłoby możliwe.

2.5.13. Czy możliwe jest częściowe zastąpienie?

Częściowe zastąpienie, w ramach którego przewidzianego nabywcę zastępuje się innym nabywcą w tym samym państwie członkowskim w odniesieniu do części towarów, które były objęte pierwotną umową dotyczącą magazynu typu *call-off stock*, jest istotnie możliwe. Spełnione muszą być te same warunki i także w tym kontekście umowa powinna zostać zawarta przed zakończeniem obowiązywania pierwotnej umowy dotyczącej towarów, których dotyczy zastąpienie, lub w momencie jej zakończenia.

W przypadku częściowego zastąpienia w informacji podsumowującej okres, w którym następuje zastąpienie, należy podać numer identyfikacyjny VAT nowego przewidzianego nabywcy (bez wartości towarów), zgodnie z art. 17a ust. 6 DV (w związku z art. 17a ust. 2 lit. d) DV i art. 262 ust. 2 DV). Stanowi to nowe odniesienie w informacji podsumowującej okres, w którym nastąpiło zastąpienie, i nie należy tego postrzegać ani traktować jako korekty poprzedniej informacji podsumowującej, w której wskazano pierwotnego przewidzianego nabywcę (obecnie „zastąpionego”). W przypadku gdy zastąpienie lub częściowe zastąpienie ma miejsce w tym samym okresie sprawozdawczym, w którym dokonano transportu towarów do pierwotnego przewidzianego nabywcy, w informacji podsumowującej należy podać numer identyfikacyjny VAT przewidzianego nabywcy, a w kolejnym wierszu – numer identyfikacyjny VAT przewidzianego nabywcy oraz osoby go zastępującej, odzwierciedlając tym samym pierwotny transport i późniejsze zastąpienie (zob. również sekcja 2.5.21).

Dostawca ma obowiązek zarejestrować częściowe zastąpienie w ewidencji określonej w art. 243 ust. 3 akapit pierwszy DV oraz w art. 54a ust. 1 RW. Nowy przewidziany nabywca również będzie musiał wywiązać się z nałożonych na niego obowiązków związanych z ewidencją (art. 243 ust. 3 akapit drugi DV i art. 54a ust. 2 RW).

2.5.14. Jakie jest znaczenie „pozostałych mających zastosowanie warunków” zastąpienia? Który okres czasu należy wziąć pod uwagę?

W art. 17a ust. 6 DV określono, że dostawa w rozumieniu art. 17 DV nie ma miejsca, jeżeli przewidzianego nabywcę zastępuje się innym nabywcą, zastąpienie zostaje zarejestrowane w ewidencji dostawcy oraz spełnione są „wszystkie pozostałe mające zastosowanie warunki” (wymienione w art. 17a ust. 2 DV). Innymi słowy w przypadku „zastąpienia” spełnione muszą być te same warunki co w przypadku pierwotnej sytuacji procedury magazynu typu *call-off stock*.

Oznacza to jednak, że wspomniane warunki należy oceniać w sposób racjonalny (stąd użycie w brzmieniu przepisów słowa „mające zastosowanie”) i zazwyczaj w momencie zastąpienia, nie w momencie pierwotnego transportu. Na przykład „porozumienie” między dostawcą a nowym przewidzianym nabywcą, o którym mowa w art. 17a ust. 2 lit. a) DV, musi istnieć w momencie zastąpienia, a nie w momencie pierwotnego transportu. Ponadto nowy przewidziany nabywca musi być zarejestrowany w państwie członkowskim, w którym znajduje się magazyn, w momencie zastąpienia, ale niekoniecznie w momencie pierwotnego transportu. Analogicznie, dostawca będzie musiał podać numer identyfikacyjny VAT nowego przewidzianego nabywcy w informacji podsumowującej okres, w którym miało miejsce zastąpienie, a nie w informacji podsumowującej okres, w którym miał miejsce pierwotny transport. Co więcej, oczywiste jest, że zastąpienie nie wiąże się z żadnym „nowym transportem” towarów, ponieważ to właśnie pierwotny transport tych towarów jest tu istotny.

Jak jednak stwierdzono już w sekcji 2.3.2, 12-miesięczny okres, o którym mowa w art. 17a ust. 4 DV, rozpoczyna się wraz z początkiem procedury magazynu typu *call-off stock* i w momencie dokonania jakiegokolwiek zastąpienia jego bieg nie rozpoczyna się od nowa. Ogólnie rzecz biorąc, towary nie mogą pozostawać objęte procedurą magazynu typu *call-off stock* dłużej niż 12 miesięcy.

2.5.15. Jak taktować zastąpienia wielokrotne?

Jeżeli ma miejsce kilka zastąpień, dochodzi do specyficznej sytuacji. Może to nastąpić w jednym okresie, za który składana jest informacja podsumowująca, lub w różnych okresach. Kwestię zgłaszania tego faktu w odpowiedniej informacji podsumowującej omówiono dokładniej w sekcji 2.5.20.

2.5.16. Jak określa się 12-miesięczny okres?

W art. 17a ust. 4 DV 12-miesięczny okres określono jako rozpoczynający się w chwili „po przybyciu towarów do państwa członkowskiego, do którego zostały wysłane lub przetransportowane”. W celu praktycznego wdrożenia tego artykułu konieczne jest ustalenie, czy „przybycie” w tym przepisie odnosi się do momentu, w którym towary zostaną fizycznie wprowadzone na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia, czy też do momentu, w którym towary dotrą do magazynu, w którym będą składowane w tym państwie członkowskim. Chociaż w przepisach nie zostało to wyraźnie sprecyzowane, wydaje się, że „przybycie” w rozumieniu art. 17a ust. 4 DV odnosi się do przybycia towarów do magazynu, w którym będą one składowane w państwie członkowskim przeznaczenia. Jest to zgodne z obowiązkiem podania w ewidencji daty przybycia towarów do magazynu zgodnie z art. 54a ust. 1 lit. c) i ust. 2 lit. c) RW. Przemawia za tym również fakt, że strony mogą mieć trudności z ustaleniem dokładnej daty wprowadzenia towarów do państwa członkowskiego przeznaczenia. Kryterium „przybycia do magazynu” jest zatem bardziej zgodne z zasadą pewności prawa.

W odniesieniu do samego okresu 12-miesięcznego nie określono żadnych przepisów szczegółowych dotyczących obliczania tego okresu. Dlatego też zastosowanie mają ogólne przepisy UE dotyczące określania okresów, dat i terminów (rozporządzenie (EWG, Euratom) nr 1182/71). Oznacza to, że 12-miesięczny okres rozpoczyna się wraz z pierwszą godziną pierwszego dnia okresu i kończy się wraz z upływem ostatniej godziny dnia, który przypada na tę samą datę, co dzień, w którym okres się rozpoczyna. W tym znaczeniu „pierwszym dniem okresu” jest dzień następujący po dniu, w którym nastąpiło przybycie towaru.

Przykład praktyczny: transport towarów z państwa członkowskiego A do państwa członkowskiego B w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* rozpoczyna się w poniedziałek 6 stycznia 2020 r. i tego samego dnia dociera do miejsca składowania w państwie członkowskim B. Okres 12 miesięcy rozpoczyna się we wtorek 7 stycznia 2020 r. (godz. 00:00) i kończy się w czwartek 7 stycznia 2021 r. (godz. 24:00).

2.5.17. Jak określa się 12-miesięczny okres w przypadku towarów przewożonych luzem?

Pojawiło się pytanie, jakie metody księgowe [LIFO (ostatnie weszło, pierwsze wyszło) czy FIFO (pierwsze weszło, pierwsze wyszło)] należy stosować przy określaniu 12-miesięcznego okresu w odniesieniu do towarów przewożonych luzem. Przepisy dotyczące procedury magazynu typu *call-off stock* nie zawierają żadnych uregulowań w tym zakresie. Z praktycznego punktu widzenia wydaje się jednak, że najwłaściwszym systemem do wykazywania okresu składowania towarów przewożonych luzem w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* byłaby metoda FIFO.

Określanie 12-miesięcznego okresu powinno odbywać się indywidualnie w stosunku do każdego przewidzianego nabywcy. Chociaż w większości przypadków jest to oczywiste, szczególna sytuacja może wystąpić w przypadku, gdy towary przewożone luzem umieszcza się np. w pojedynczym fizycznym zbiorniku używanym na potrzeby dwóch przewidzianych nabywców.

Przykład: ropa naftowa objęta procedurą magazynu typu *call-off stock* i przeznaczona dla dwóch różnych przewidzianych nabywców w tym samym państwie członkowskim – nazwanych A i B – znajduje się w jednym zbiorniku. Pytanie brzmi, jak należy obliczyć okres 12 miesięcy.

Data	Przeznaczone dla przedsiębiorstwa A	Przeznaczone dla przedsiębiorstwa B	Wywołanie przez przedsiębiorstwo A	Wywołanie przez przedsiębiorstwo B	Pojemność zasobnika	12 miesięcy
10.1.20	5 000 litrów				5 000 litrów	
15.3.20		3 000 litrów			8 000 litrów	
16.5.20			3 000 litrów		5 000 litrów	
18.8.20				2 000 litrów	3 000 litrów	
11.1.21 (24:00)					3 000 litrów	X dla przedsiębiorstwa A
16.3.21					3 000 litrów	X dla przedsiębiorstwa

						tw B
--	--	--	--	--	--	------

W odniesieniu do pozostających jeszcze 2 000 litrów, które były przeznaczone dla przedsiębiorstwa A (z 3 000 litrów), okres 12 miesięcy upływa 11 stycznia 2021 r. (24:00). Od tego momentu dostawca musi być zarejestrowany do celów VAT w państwie członkowskim, w którym znajduje się zbiornik. W odniesieniu do pozostającego jeszcze 1 000 litrów przeznaczonego dla przedsiębiorstwa B okres 12 miesięcy upływa 16 marca 2021 r. (24:00).

W kontekście przykładu i rejestracji dostawcy zob. sekcja 2.5.7.

2.5.18. W jakim formacie może lub powinna być prowadzona ewidencja?

Przepisy dotyczące procedury magazynu typu *call-off stock* nie określają, w jakim formacie należy prowadzić ewidencję. W tym zakresie to państwa członkowskie określają odpowiednie warunki. Rozsądne byłoby jednak oczekiwać, że państwa członkowskie będą stosowały pewną elastyczność i nie nałożą zbyt ścisłych ograniczeń, np. prowadzenia wyłącznie oddzielnej ewidencji w formie papierowej, tylko zaakceptują również np. ewidencję elektroniczną.

Wydaje się również, że dopuszczalne powinny być różne formy ewidencji elektronicznej. Zasadniczym elementem jest tutaj łatwy dostęp do odpowiednich danych dla administracji podatkowej, która powinna być w stanie bez trudności pozyskiwać te dane z systemu elektronicznego podatnika.

Ponadto, nie należy wykluczać prowadzenia jednej ewidencji w odniesieniu do kilku magazynów, w których składowane są towary przeznaczone dla jednego lub więcej przewidzianych nabywców. W takich przypadkach należy dokonać wyraźnego rozróżnienia między każdym magazynem i między każdym przewidzianym nabywcą.

2.5.19. Czy państwa członkowskie mogą nałożyć dodatkowe obowiązki dotyczące ewidencji na prowadzącego magazynu, gdy jest on stroną trzecią?

W przypadku gdy prowadzący magazyn jest osobą inną niż przewidziany nabywca można uznać, że według użytecznej interpretacji art. 54a ust. 2 RW wymagane jest, by ten pierwszy prowadził ewidencję odzwierciedlającą elementy wymienione w lit. c), e) i f) tego przepisu. Nie powinno to stanowić dla prowadzącego magazyn dodatkowego obciążenia, ponieważ dane te i tak będą musiały być zawarte w ewidencji prowadzonej przez niego w celach handlowych. Szczególne obowiązki podatkowe prowadzącego magazyn w tym zakresie są zasadniczo możliwe na podstawie art. 273 DV („państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki (...)). W każdym razie wszelkie dodatkowe obowiązki prowadzącego magazyn będącego osobą trzecią powinny być proporcjonalne i uzasadnione.

2.5.20. Jak zgłosić w informacji podsumowującej procedurę magazynu typu call-off stock i zastąpienie (lub kilka zastąpień), które mają miejsce w tym samym okresie składania informacji podsumowującej? (To samo dotyczy procedury magazynu typu call-off stock i powrotnego przemieszczenia towarów, które miały miejsce w tym samym okresie składania informacji podsumowującej)

Zgodnie z art. 262 ust. 2 DV w informacji podsumowującej należy uwzględnić zarówno pierwotne przemieszczenie towarów w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*, jak i „wszelkie zmiany w przedłożonych informacjach” (bardziej szczegółowe wyjaśnienie tego pojęcia znajduje się w sekcji 2.5.22). Oznacza to, że w informacji podsumowującej należy uwzględnić przemieszczenia towarów w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*, zastąpienia przewidzianego nabywcy¹⁰ oraz powrotne przemieszczenia towarów. Należy zauważyć, że w przypadku powrotnego przemieszczenia towarów wzmianka ta w informacji podsumowującej nie powinna być jednak postrzegana jako istotny warunek zachowania uproszczenia (zob. sekcja 2.5.6).

W związku z tym w informacji podsumowującej należy podać numer identyfikacyjny VAT każdego przewidzianego nabywcy, dla którego dokonano przemieszczeń w danym okresie sprawozdawczym. W przypadku gdy w tym samym okresie sprawozdawczym ma miejsce kilka przemieszczeń towarów dla tego samego przewidzianego nabywcy, należy dla uproszczenia podać jego numer identyfikacyjny VAT tylko raz. Jeżeli jednak transporty są przeznaczone dla różnych przewidzianych nabywców, w informacji podsumowującej należy podać wszystkie odpowiednie numery.

W przypadku zastąpień w informacji podsumowującej należy podać numer identyfikacyjny VAT każdego nowego przewidzianego nabywcy, nawet jeśli w tym samym okresie sprawozdawczym doszło do kolejnych zastąpień. Wynika to z art. 17a ust. 6 DV, w związku z art. 17a ust. 2 lit. d) DV. Aby każde z kolejnych zastąpień było też traktowane jako zastąpienie, w informacji podsumowującej za okres, w którym miały miejsce te kolejne zastąpiecia, należy podać odniesienie do numeru identyfikacyjnego VAT wszystkich nowych przewidzianych nabywców. Należy podać zarówno numer identyfikacyjny VAT poprzedniego przewidzianego nabywcy, jak i numer identyfikacyjny VAT nowego przewidzianego nabywcy.

W odniesieniu do powrotnego przemieszczenia towarów w informacji podsumowującej należy podać numer identyfikacyjny VAT każdego klienta, dla którego powracające towary były przeznaczone, wraz z oznaczeniem (zob. przykład w sekcji 2.5.21). W tym przypadku odpowiednim numerem identyfikacyjnym VAT klienta jest numer klienta, dla którego towary były przeznaczone w momencie rozpoczęcia powrotnego przemieszczania towarów (np. ostatni przewidziany nabywca w przypadku zastąpień). W przypadku kilku powrotnych przemieszczeń – każdorazowo – części towarów przeznaczonych dla tego samego przewidzianego nabywcy w tym samym okresie wystarczy w informacji podsumowującej podać raz numer identyfikacyjny VAT tego przewidzianego nabywcy wraz z oznaczeniem.

Przykład praktyczny:

¹⁰ W konkretnym przypadku zastąpienia obowiązek uwzględnienia tego zastąpienia w informacji podsumowującej wynika nie tylko z art. 262 ust. 2 DV, lecz również z art. 17a ust. 6 lit. a) DV, w związku z art. 17a ust. 2 lit. d) DV.

przedsiębiorstwo A, mające siedzibę w państwie członkowskim 1 i składające co miesiąc informacje podsumowujące dotyczące dostaw wewnątrzspółnotowych, dokonuje następujących transakcji (wymienionych w punktach poniżej).

Styczeń

- Przedsiębiorstwo A wysyła z państwa członkowskiego 1 20 000 jednostek towarów do przedsiębiorstwa B w państwie członkowskim 2 w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*.
- Przedsiębiorstwo A postanawia, że 5 000 jednostek w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* prowadzonej z przedsiębiorstwem B zostanie objętych procedurą magazynu typu *call-off stock* z przedsiębiorstwem C w państwie członkowskim 2.
- 5 000 jednostek w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* prowadzonej z przedsiębiorstwem B zostaje powrotnie przemieszczonych do przedsiębiorstwa A w państwie członkowskim 1.

W informacji podsumowującej dotyczącej stycznia przedkładanej w państwie członkowskim 1 przedsiębiorstwo A powinno zamieścić następujące dane:

- numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa B w państwie członkowskim 2, bez podawania żadnych kwot;
- numery identyfikacyjne VAT przedsiębiorstw B i C w państwie członkowskim 2, bez podawania żadnych kwot. Będzie to świadczyć o tym, że (i) dokonano zastąpienia; (ii) przedsiębiorstwo C jest nowym przewidzianym nabywcą; (iii) przedsiębiorstwo C zastąpiło przedsiębiorstwo B w odniesieniu do towarów, które są przedmiotem zastąpienia;
- numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa B w państwie członkowskim 2, bez podawania kwot, ale z oznaczeniem wskazującym na powrotne przemieszczenie towarów.

Zob. również sekcja 2.5.13 zawierająca informacje na temat częściowego zastąpienia

2.5.21. Ogólny praktyczny przykład dotyczący informacji podsumowującej

Przedsiębiorstwo A, mające siedzibę w państwie członkowskim 1 i składające co miesiąc informacje podsumowujące dotyczące dostaw wewnątrzspółnotowych, dokonuje następujących transakcji wymienionych poniżej. W odniesieniu do tych przykładów zakłada się, że w każdym przypadku nabycia przez klienta własności towarów objętych procedurą magazynu typu *call-off stock* wymagalność VAT (regulowana art. 67 DV w odniesieniu do wewnątrzspółnotowych dostaw towarów) ma miejsce w tym samym miesiącu:

Styczeń

- 1) Przedsiębiorstwo A wysyła z państwa członkowskiego 1 10 000 jednostek towarów do przedsiębiorstwa B w państwie członkowskim 2 w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*.
- 2) Przedsiębiorstwo A wysyła z państwa członkowskiego 1 5 000 jednostek towarów do przedsiębiorstwa C w państwie członkowskim 2 w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*.

- 3) Przedsiębiorstwo A wysyła z państwa członkowskiego 1 dodatkowych 10 000 jednostek towarów do przedsiębiorstwa B w państwie członkowskim 2 w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*.
- 4) Przedsiębiorstwo A postanawia, że 5 000 jednostek w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* prowadzonej z przedsiębiorstwem B zostanie objętych procedurą magazynu typu *call-off stock* z przedsiębiorstwem C w państwie członkowskim 2.
- 5) 5 000 jednostek w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* prowadzonej z przedsiębiorstwem B zostaje powrotnie przemieszczonych do przedsiębiorstwa A w państwie członkowskim 1.
- 6) Przedsiębiorstwo B nabywa własność 5 000 jednostek towarów. Zapłacone wynagrodzenie: 100 000 EUR.
- 7) 2 000 jednostek z magazynu typu *call-off stock* przeznaczonych dla przedsiębiorstwa C zostaje sprzedanych przedsiębiorstwu D w państwie członkowskim 2. Zapłacone wynagrodzenie: 40 000 EUR.

Luty

- 8) Przedsiębiorstwo A wysyła z państwa członkowskiego 1 10 000 jednostek towarów do przedsiębiorstwa B w państwie członkowskim 2 w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*.
- 9) Przedsiębiorstwo A wysyła z państwa członkowskiego 1 10 000 jednostek towarów do przedsiębiorstwa C w państwie członkowskim 2 w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*.
- 10) Przedsiębiorstwo A wysyła 2 000 jednostek towarów, które znajdowały się już w państwie członkowskim 2 w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* prowadzonej z przedsiębiorstwem B, do przedsiębiorstwa E w państwie członkowskim 3, gdzie zostaną objęte procedurą magazynu typu *call-off stock*.
- 11) Przedsiębiorstwo A wysyła z państwa członkowskiego 1 2 000 jednostek towarów do przedsiębiorstwa D w państwie członkowskim 2 w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*.
- 12) Wszystkie jednostki towarów wysłane do przedsiębiorstwa D zostają powrotnie przemieszczone do przedsiębiorstwa A w państwie członkowskim 1.
- 13) Przedsiębiorstwo A wysyła z państwa członkowskiego 1 5 000 jednostek towarów do przedsiębiorstwa F w państwie członkowskim 2 w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*.
- 14) Przedsiębiorstwo B nabywa własność 8 000 jednostek towarów. Zapłacone wynagrodzenie: 160 000 EUR.
- 15) Przedsiębiorstwo C nabywa własność 6 000 jednostek towarów. Zapłacone wynagrodzenie: 120 000 EUR.
- 16) Przedsiębiorstwo A przemieszcza powrotnie do państwa członkowskiego 1 2 000 jednostek towarów, które zostały wysłane wcześniej przedsiębiorstwu F w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*.

17) 1 000 jednostek towarów przedsiębiorstwa F jest objętych procedurą magazynu typu *call-off stock* prowadzonej z przedsiębiorstwem H w państwie członkowskim 2.

18) Przedsiębiorstwo F nabywa własność pozostałych 2 000 jednostek towarów. Zapłacone wynagrodzenie: 40 000 EUR.

19) Przedsiębiorstwo A sprzedaje przedsiębiorstwu G w państwie członkowskim 3 bezpośrednio 5 000 jednostek towarów objętych procedurą magazynu typu *call-off stock* przeznaczonych dla przedsiębiorstwa C. Zapłacone wynagrodzenie: 100 000 EUR.

20) Przedsiębiorstwo A postanawia, że 2 000 jednostek objętych procedurą magazynu typu *call-off stock* prowadzoną z przedsiębiorstwem B zostanie przemieszczonych do magazynu typu *call-off stock* przedsiębiorstwa C w państwie członkowskim 2. Następnie jeszcze w lutym te same 2 000 jednostek zostaje objętych procedurą magazynu typu *call-off stock* prowadzoną z przedsiębiorstwem H w państwie członkowskim 2.

21) Kolejne 2 000 jednostek objętych procedurą magazynu typu *call-off stock* prowadzoną z przedsiębiorstwem B w państwie członkowskim 2 zostaje przemieszczonych do magazynu typu *call-off stock* przedsiębiorstwa H w państwie członkowskim 2.

Informacje, jakie przedsiębiorstwo A powinno zawrzeć w informacjach podsumowujących

Styczeń

W informacji podsumowującej dotyczącej stycznia przedkładanej w państwie członkowskim 1 przedsiębiorstwo A powinno zamieścić następujące dane:

- numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa B w państwie członkowskim 2 bez podawania żadnych kwot (numer ten podaje się tylko raz i dotyczy on transakcji 1 i 3);
- numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa C w państwie członkowskim 2 bez podawania żadnych kwot (transakcja 2);
- numery identyfikacyjne VAT przedsiębiorstw B i C w państwie członkowskim 2 w tym samym wierszu (transakcja 4);
- numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa B w państwie członkowskim 2 z oznaczeniem wskazującym na powrotne przemieszczenie towarów oraz bez podawania żadnych kwot (transakcja 5);
- numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa B oraz kwota 100 000 EUR (transakcja 6);
- własny numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa A w państwie członkowskim 2 wraz z podstawą opodatkowania określoną dla domniemanej dostawy wewnątrzwspólnotowej zgodnie z art. 76 DV (transakcja 7). W przypadku tej transakcji nie trzeba podawać numeru identyfikacyjnego VAT przedsiębiorstwa D, ponieważ jest ona uznawana za dostawę krajową między przedsiębiorstwami A i D w państwie członkowskim 2.

Luty

W informacji podsumowującej dotyczącej lutego przedkładanej w państwie członkowskim 1 przedsiębiorstwo A powinno zamieścić następujące dane:

- numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa B w państwie członkowskim 2 bez podawania żadnych kwot (transakcja 8);
- numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa C w państwie członkowskim 2 bez podawania żadnych kwot (transakcja 9);
- własny numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa A w państwie członkowskim 2 wraz z podstawą opodatkowania określoną dla domniemanej dostawy wewnątrzwspólnotowej zgodnie z art. 76 DV (transakcja 10). Ponadto w przypadku tej transakcji przedsiębiorstwo A będzie musiało złożyć informację podsumowującą w państwie członkowskim 2, zawierającą numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa E w państwie członkowskim 3 bez podawania żadnych kwot;
- numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa D w państwie członkowskim 2 bez podawania żadnych kwot (transakcja 11);
- numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa D w państwie członkowskim 2 z oznaczeniem wskazującym na powrotne przemieszczenie towarów oraz bez podawania kwot (transakcja 12);
- numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa F w państwie członkowskim 2 bez podawania żadnych kwot (transakcja 13);
- numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa B oraz kwota 160 000 EUR (transakcja 14);
- numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa C oraz kwota 120 000 EUR (transakcja 15);
- numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa F w państwie członkowskim 2 z oznaczeniem wskazującym na powrotne przemieszczenie towarów oraz bez podawania żadnych kwot (transakcja 16);
- numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstw F i H w państwie członkowskim 2 w tym samym wierszu bez podawania żadnych kwot (transakcja 17);
- numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa F oraz kwota 40 000 EUR (transakcja 18);
- własny numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa A w państwie członkowskim 2 wraz z podstawą opodatkowania określoną dla domniemanej dostawy wewnątrzwspólnotowej zgodnie z art. 76 DV (transakcja 19). Transakcję tę należy połączyć w informacji podsumowującej w jednym wierszu z transakcją 10. W związku z tym istniałby tylko jeden wiersz, w którym byłby wykazany numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa A w państwie członkowskim 2 oraz łączna podstawa opodatkowania określona dla obu domniemanych dostaw wewnątrzwspólnotowych zgodnie z art. 76 DV (transakcje 10 i 19). Ponadto w przypadku tej transakcji (transakcja 19) przedsiębiorstwo A będzie musiało złożyć informację podsumowującą w państwie członkowskim 2, zawierającą numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa G oraz kwotę 100 000 EUR;

- numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstw B i C w państwie członkowskim 2 w tym samym wierszu oraz numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstw C i H w państwie członkowskim 2 w innym wierszu, bez podawania żadnych kwot (transakcja 20);
- numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstw B i H w państwie członkowskim 2 w tym samym wierszu bez podawania żadnych kwot (transakcja 21).

2.5.22. Co oznacza termin „zmiana w przedłożonych informacjach” w art. 262 ust. 2 DV?

Ogólnie rzecz biorąc, zgodnie z art. 17a ust. 2 lit. d) i art. 262 ust. 2 DV, jeżeli towary są wysyłane w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* z jednego państwa członkowskiego do drugiego, podatnik wysyłający lub transportujący towary (sam lub za pośrednictwem osoby trzeciej działającej na jego rzecz) musi w informacji podsumowującej podać tożsamość podatnika, któremu mają zostać dostarczone towary¹¹ (przewidziany nabywca), oraz swój numer identyfikacyjny VAT nadany przez państwo członkowskie, do którego towary są wysyłane lub transportowane (bez wartości towarów). Jest to wymagane na mocy przepisów prawa w odniesieniu do każdego przemieszczania (transportu towarów) dokonywanego przez dostawcę na rzecz przewidzianego nabywcy.

Wspomniane powyżej odniesienie w informacji podsumowującej zawiera następujące informacje dla zainteresowanych państw członkowskich:

- (i) fakt, że przemieszczenie (transport) towarów należących do podatnika składającego informację podsumowującą zostało dokonane przez niego (lub przez osobę trzecią działającą na jego rzecz) z jednego państwa członkowskiego do drugiego i że w związku z tym towary fizycznie znajdują się na terytorium tego ostatniego państwa członkowskiego;
- (ii) fakt, że towary te są składowane w państwie członkowskim przywozu i pozostają do dyspozycji podatnika, którego numer identyfikacyjny VAT jest wymieniony w informacji podsumowującej, oraz że prawdopodobnie zostaną nabyte przez tego podatnika;
- (iii) fakt, że w informacji podsumowującej nie wymieniono żadnej wartości, wskazuje, że towary zostały wysłane w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* i w związku z tym nie stanowią „typowej” dostawy wewnątrzspółnotowej.

Oprócz informacji, które należy podać w informacji podsumowującej w odniesieniu do „typowych” procedur magazynu typu *call-off stock*, na dostawcę nałożono również obowiązek przedstawienia w informacji podsumowującej informacji o „wszelkich zmianach w przedłożonych informacjach” (art. 262 ust. 2 DV).

W tekście przepisów nie określono szczegółowo, co ten warunek obejmuje. Teoretycznie, w przypadku zastosowania rygorystycznego podejścia, za taką zmianę można by uznać szereg sytuacji, które mogą wystąpić po wysłaniu towarów w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* do innego państwa członkowskiego, ponieważ pierwotnie

¹¹ Zob. sekcja 2.5.23.

przedstawione informacje (obejmujące trzy wyżej wymienione elementy) nie byłyby już zgodne z prawdą.

Przegląd takich sytuacji:

- przypadki towarów wywołanych przez przewidzianego nabywcę, zastąpienie przewidzianego nabywcy, towary sprzedane na rynku krajowym klientowi innemu niż przewidziany nabywca. We wszystkich tych przypadkach można uznać, że nastąpiła „zmiana w przedłożonych informacjach” z uwagi na to, że towary nie są już do dyspozycji podatnika, którego numer identyfikacyjny VAT został pierwotnie podany w informacji podsumowującej (zob. ppkt (ii) powyżej), ani nie zostaną prawdopodobnie przez niego nabyte¹²;
- przypadki powrotnego przemieszczenia towarów do dostawcy, towarów sprzedanych klientowi w innym państwie członkowskim, towarów wywiezionych poza terytorium UE oraz utraty lub zniszczenia towarów. W takich przypadkach można uznać, że nastąpiła „zmiana w przedłożonych informacjach”, ponieważ towary nie znajdują się już fizycznie na terytorium państwa członkowskiego, do którego zostały pierwotnie wysłane lub przetransportowane (zob. ppkt (i) powyżej). Ponadto również w tym przypadku towary nie są już do dyspozycji podatnika, którego numer identyfikacyjny VAT został pierwotnie podany w informacji podsumowującej (zob. ppkt (ii) powyżej), ani nie zostaną prawdopodobnie nabyte przez tego podatnika.

W większości wymienionych wyżej sytuacji uproszczenie dotyczące procedury magazynu typu *call-off stock* przestaje mieć zastosowanie (art. 17a ust. 7 DV) i ma miejsce dostawa (w przypadku towarów wywołanych przez przewidzianego nabywcę) lub przemieszczenie (w rozumieniu art. 17 DV). Obie sytuacje stanowią wewnątrzspółnotową dostawę dokonaną przez dostawcę w pierwszym państwie członkowskim oraz wewnątrzspółnotowe nabycie w państwie członkowskim pierwotnego magazynu. O dostawie tej należy wspomnieć w informacji podsumowującej dostawcy (na podstawie art. 262 ust. 1 lit. a) DV), co umożliwi monitorowanie towarów.

W rezultacie uznanie tych sytuacji za „zmianę w przedłożonych informacjach” byłoby dla przedsiębiorstw nakładające się na siebie, mylące i uciążliwe, ponieważ prowadziłyby to ponownie do kolejnej wzmianki w informacji podsumowującej (na podstawie art. 262 ust. 2 DV).

Powyżej wspomniano jednak o dwóch sytuacjach, w których nadal stosuje się uproszczenie dotyczące procedury magazynu typu *call-off stock* (o ile spełnione są pewne warunki) i które w związku z tym nie prowadzą do ponownej wzmianki w informacji podsumowującej na podstawie art. 262 ust. 1 lit. a) DV: *zastąpienie przewidzianego nabywcy oraz powrotne przemieszczenie towarów*.

Wydaje się zatem, że „zmiana w przedłożonych informacjach”, o której mowa w art. 262 ust. 2 DV, powinna ograniczać się do tych dwóch sytuacji, ponieważ nowa wzmianka w informacji podsumowującej jest istotna dla zapewnienia fizycznego monitorowania towarów i właściwej identyfikacji podatnika uprawnionego do wywołania towarów

¹² W szczególności, w odniesieniu do towarów wywołanych przez przewidzianego nabywcę, to takie towary zostały już przez niego nabyte, w związku z czym nie są one już objęte procedurą magazynu typu *call-off stock*.

z magazynu. Z prawnego punktu widzenia taka interpretacja jest zgodna z art. 17a ust. 2 lit. d) DV, który stanowi, że wzmianka o przemieszczeniu towarów w informacji podsumowującej jest warunkiem uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock*. Ponadto taka interpretacja jest zgodna z celem przepisów i prowadzi do znacznie mniejszego obciążenia dla przedsiębiorstw niż to wynikające ze ścisłej wykładni.

2.5.23. Co należy rozumieć pod pojęciem „tożsamość” przewidzianego nabywcy wspomnianym w art. 17a ust. 2 lit. d) DV?

Jednym z warunków, o których mowa w art. 17a ust. 2 lit. d) DV, odnoszących się do stosowania uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock*, jest obowiązek podania przez dostawcę w informacji podsumowującej tożsamości przewidzianego nabywcy oraz jego numeru identyfikacyjnego VAT, nadanego przez państwo członkowskie, do którego towary są wysyłane lub transportowane.

W praktyce w informacji podsumowującej można podać jedynie numer identyfikacyjny VAT przewidzianego nabywcy. Powstaje zatem pytanie, w jaki sposób spełnić wymóg określony w art. 17a ust. 2 lit. d) DV dotyczący podania w informacji podsumowującej tożsamości przewidzianego nabywcy.

Identyfikacja podatnika za pomocą indywidualnego numeru identyfikacyjnego VAT oznacza w praktyce, że każdy numer jest przypisany do jednego konkretnego podatnika. Państwa członkowskie są zobowiązane do przechowywania w systemie elektronicznym danych dotyczących tożsamości, działalności, formy prawnej i adresu osoby, której nadano numer identyfikacyjny VAT (art. 17 ust. 1 lit. b) rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej).

Innymi słowy, tożsamość podatnika i jego numer identyfikacyjny VAT są ściśle powiązane (i co do zasady nierozłączne) w systemie.

W związku z tym wymóg podania tożsamości przewidzianego nabywcy należy uznać za spełniony, jeżeli w informacji podsumowującej podany jest numer identyfikacyjny VAT przewidzianego nabywcy. Potwierdza to brzmienie art. 262 ust. 2 DV, który odnosi się tylko do numeru identyfikacyjnego VAT przewidzianego nabywcy bez odniesienia do jego tożsamości.

2.5.24. Czy przewidziano środki przejściowe w odniesieniu do transportów rozpoczynających się przed wejściem w życie uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock* i transportów docierających na miejsce po wejściu w życie tego uproszczenia?

Przepisy prawne nie przewidują żadnych środków przejściowych w odniesieniu do transportów towarów rozpoczynających się przed dniem 1 stycznia 2020 r. i kończących się po tej dacie (wejście w życie uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock*). W takich sytuacjach konieczne jest jednak zapewnienie jednolitego podejścia. W tym względzie z uwagi na fakt, że zasady uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock* oraz zawarta w nich definicja procedury magazynu typu *call-off stock* uwzględniają to, że „towary są wysyłane lub transportowane [...] do innego państwa członkowskiego” (art. 17a ust. 2 lit. a) DV), wydaje się, że należy stosować następujące zasady:

- jeżeli transport rozpoczyna się przed dniem 1 stycznia 2020 r., nie można zastosować uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock* wprowadzonego w art. 17a DV, nawet jeżeli przybycie towarów do państwa członkowskiego przeznaczenia ma miejsce po tej dacie;
- jeżeli transport rozpoczyna się w dniu 1 stycznia 2020 r. lub po tej dacie, zastosowanie mają nowe zasady uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock*. Jeżeli uproszczenie ma zastosowanie, należy odpowiednio wypełnić informację podsumowującą za okres, który obejmuje datę rozpoczęcia transportu.

2.5.25. Czy dostawca nieposiadający siedziby w UE może skorzystać z uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu call-off stock? Czy procedura „zwolnienie CP42” ma zastosowanie do importu towarów, które zostają następnie objęte procedurą magazynu typu call-off stock?

Do celów uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock* dostawca nie może mieć siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w państwie członkowskim, do którego towary są transportowane lub wysyłane. Poza tym nie istnieje żaden inny warunek dotyczący prowadzenia działalności przez dostawcę, który może mieć siedzibę w innym państwie członkowskim lub gdziekolwiek indziej.

Można by zadać pytanie, czy zwolnienie określone w art. 143 ust. 1 lit. d) i ust. 2 DV (tzw. „zwolnienie CP42” w imporcie) miałyby zastosowanie w przypadku, gdyby po imporcie nastąpił transport do magazynu typu *call-off stock*. Odpowiedź brzmi, że ponieważ w momencie importu nie ma jeszcze pewności co do jakiegokolwiek dostawy do jakiegokolwiek nabywcy, nie można zastosować zwolnienia CP42. Może zatem wystąpić sytuacja, w której podatnik przemieszczający towary wolałby nie stosować uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock*, aby nie utracić zwolnienia w imporcie (na podstawie art. 143 ust. 1 lit. d) DV).

2.5.26. Tożsamość przewidzianego nabywcy – jak dobrze dostawca musi znać tożsamość nabywcy? Czy wystarczy umowa sprzedaży?

Dyrektywa VAT nie zawiera żadnych przepisów szczególnych w tym zakresie, ale umowa między dostawcą a przewidzianym nabywcą, stanowiąca podstawę transakcji typu *call-off stock*, powinna być w tym względzie wystarczająca. Dostawca musi znać nie tylko tożsamość przewidzianego nabywcy, ale również numer identyfikacyjny VAT nadany temu nabywcy przez państwo członkowskie, do którego towary są transportowane. Dostawca musi podać numer identyfikacyjny VAT przewidzianego nabywcy w informacji podsumowującej składanej za okres, w którym miał miejsce transport towarów.

2.5.27. Co należy rozumieć przez „porozumienie” w art. 17a ust. 2 lit. a) DV? Czy zawsze chodzi o umowę sprzedaży?

W dyrektywie VAT nie określono ani nie narzucono rodzaju porozumienia, jakie musi istnieć między dostawcą a przewidzianym nabywcą. Można założyć jednak, że jeżeli istnieje umowa między dwiema stronami, zgodnie z którą przewidziany nabywca jest upoważniony do pobrania towarów określonego rodzaju po zapłaceniu określonej ceny (a zatem do nabycia własności tych towarów), wówczas spełniony jest warunek określony w art. 17a ust. 2 lit. a) DV dotyczący „obowiązującego porozumienia między tymi dwoma podatnikami”.

2.5.28. Czy spełnione są warunki dotyczące procedury magazynu typu call-off stock, jeżeli towary, które mają zostać dostarczone przewidzianemu nabywcy, muszą zostać najpierw posortowane w magazynie przez osobę trzecią?

W dyrektywie VAT nic nie wspomniano na ten temat; nie jest zatem wykluczone, że w tym przypadku warunki dla zastosowania uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock* mogą być spełnione.

2.5.29. Co można, a czego nie można uznać za magazyn do celów uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu call-off stock?

Rozsądne wydaje się założenie, że procedura magazynu typu *call-off stock* będzie, co do zasady, dotyczyć magazynu w państwie członkowskim przywozu, w którym towary są składowane i mogą zostać wywołane przez przewidzianego nabywcę. Art. 54a ust. 1 lit. c) RW wyraźnie nakłada na dostawcę obowiązek podania adresu magazynu oraz daty przybycia towarów do tego magazynu. Podobny przepis znajduje się w art. 54a ust. 2 lit. c) RW w odniesieniu do ewidencji przewidzianego nabywcy.

Natomiast w art. 17a ust. 2 DV nie wspomina się o magazynie jako o warunku zastosowania uproszczenia dotyczącego procedury magazynu typu *call-off stock*. Można zatem postawić pytanie, czy magazyn, w zwyczajowym rozumieniu „miejsce składowania towarów”, jest rzeczywiście konieczny, czy też istnieją w tym względzie inne możliwości (np. towary przechowywane w ciężarówce przemieszczającej się między przewidzianymi nabywcami, a nawet w teście, w przypadku gdy towary objęte procedurą magazynu typu *call-off stock* są bardzo małych rozmiarów).

Zdaniem służb Komisji należy raczej wyjść z założenia, że w takich przypadkach ma po prostu miejsce sytuacja „bezpośredniej” dostawy towarów do nabywcy przez dostawcę. Aby zatem móc zastosować uproszczenie przewidziane w art. 17a DV, zainteresowane strony powinny w takich przypadkach być w stanie wykazać w sposób satysfakcjonujący organy podatkowe, że taka szczególna sytuacja (np. magazyn typu *call-off stock* w postaci samochodu ciężarowego) rzeczywiście stanowi procedurę magazynu typu *call-off stock* w rozumieniu art. 17a ust. 2 DV. Oznacza to m.in., że muszą one udowodnić, iż dostawca pozostaje właścicielem towarów oraz że istnieje porozumienie między tym dostawcą a przewidzianym nabywcą, zgodnie z którym ten ostatni jest uprawniony do wywołania towarów na późniejszym etapie. Ponadto w tych przypadkach wymagane byłoby, aby na podstawie ewidencji dostawcy i przewidzianego nabywcy można było stale (w czasie rzeczywistym) określić miejsce, w którym w danym momencie znajdują się towary, tak by umożliwić organom podatkowym przeprowadzenie właściwej kontroli.

2.5.30. Czy ewidencje mogą być prowadzone przez stronę trzecią (np. kierownika magazynu) w imieniu dostawcy lub przewidzianego nabywcy?

Strona trzecia może prowadzić ewidencję, ale odpowiedni podatnicy – dostawca i przewidziany nabywca – pozostają odpowiedzialni za wypełnienie tego obowiązku (wyjątkiem w przypadku przewidzianego nabywcy są elementy wymienione w art. 54a ust. 2 lit. c), e) i f) RW, o ile spełnione są warunki przewidziane w art. 54a ust. 2 akapit drugi RW).

2.5.31. Jeżeli transport rozpoczyna się w miesiącu 1, a kończy w miesiącu 2, jaki okres uznaje się za właściwy do celów informacji podsumowującej?

Analogicznie do tego, co stwierdzono w sekcji 2.5.24. w odniesieniu do środków przejściowych, właściwą datą jest w tym przypadku data rozpoczęcia transportu. W związku z tym dostawca będzie musiał podać numer identyfikacyjny VAT przewidzianego nabywcy w informacji podsumowującej za miesiąc 1.

3. TRANSAKCJE ŁAŃCUCHOWE

3.1. Odpowiedni przepis

Art. 36a DV.

3.2. Kontekst

Transakcje łańcuchowe w rozumieniu art. 36a DV odnoszą się do kolejnych dostaw tych samych towarów (co oznacza, że dochodzi do dwóch lub więcej następujących po sobie dostaw), jeżeli dostarczane towary są przedmiotem jednego transportu wewnątrzwspólnotowego między dwoma państwami członkowskimi.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) konsekwentnie orzekł, że w takich sytuacjach wewnątrzwspólnotowy transport towarów może być przypisany tylko do jednej z dostaw w łańcuchu, którą można objąć zwolnieniem określonym w art. 138 DV dla dostaw wewnątrzwspólnotowych¹³.

W dyrektywie VAT w brzmieniu sprzed 1 stycznia 2020 r. nie było jednak żadnych konkretnych przepisów dotyczących przypisania wewnątrzwspólnotowego transportu towarów. Orzecznictwo TSUE dostarczyło pewnych wskazówek, ale w każdym przypadku konieczne było dokonanie ogólnej oceny wszystkich szczególnych okoliczności danej sprawy.

Żadna ogólna zasada nie miała zatem zastosowania do tych sytuacji, a ocena, w jaki sposób przypisać wewnątrzwspólnotową dostawę towarów do konkretnej transakcji w ramach łańcucha, musiała być dokonywana osobno dla każdego przypadku. Sytuacja ta mogła prowadzić do różnych podejść w poszczególnych państwach członkowskich, co mogło skutkować podwójnym opodatkowaniem lub brakiem opodatkowania, pozbawiając podmioty gospodarcze pewności prawa.

W nowym art. 36a DV zawarto przepis, który odnosi się do tej kwestii, ustanawiając zasady przypisywania wewnątrzwspólnotowego transportu towarów do konkretnej dostawy w ramach łańcucha transakcji.

3.3. Co reguluje ten przepis?

Dyrektywą Rady (UE) 2018/1910 wprowadzono do DV nowy art. 36a. Artykuł ten rozwiązuje kwestię, do której dostawy należy przypisać wewnątrzwspólnotowy transport lub wysyłkę towarów, gdy ma miejsce transakcja łańcuchowa, tj. którą dostawę należy uznać za dostawę wewnątrzwspólnotową.

Aby art. 36a DV mógł być stosowany, muszą być spełnione następujące warunki:

- towary muszą być przedmiotem kolejnych dostaw. W związku z tym konieczne jest, by w transakcji łańcuchowej uczestniczyły co najmniej trzy osoby;
- towary muszą być wysyłane lub transportowane z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego. W związku z tym przepis ten nie ma zastosowania do transakcji łańcuchowych obejmujących import i eksport

¹³ TSUE po raz pierwszy wydał takie orzeczenie w dniu 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-245/04, Emag Handel Eder.

- lub obejmujących wyłącznie dostawy na terytorium danego państwa członkowskiego;
- towary muszą być transportowane lub wysyłane bezpośrednio od pierwszego dostawcy do ostatniego klienta w łańcuchu.

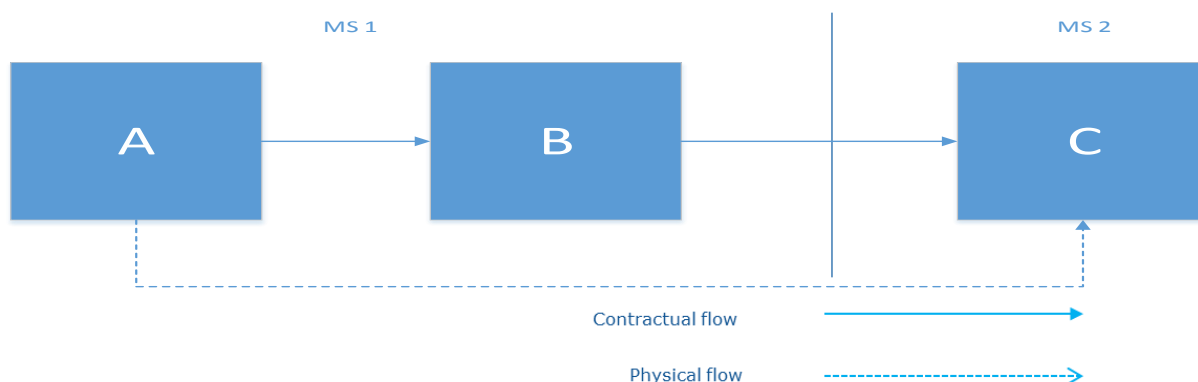
Jeżeli warunki te są spełnione, w art. 36a ust. 1 DV ustanawia się zasadę ogólną: wysyłkę lub transport towarów przypisuje się do dostawy dokonanej do podmiotu pośredniczącego.

W art. 36a ust. 2 DV przewidziano jednak możliwość odstępstwa od tej ogólnej zasady. Będzie ono miało miejsce wówczas, gdy podmiot pośredniczący przekazuje swojemu dostawcy numer identyfikacyjny VAT nadany mu przez państwo członkowskie, z którego towary są wysyłane lub transportowane. W takim przypadku wysyłkę lub transport towarów przypisuje się do dostawy dokonanej **przez** podmiot pośredniczący.

Podmiot pośredniczący został zdefiniowany w art. 36a ust. 3 DV. Jest to dostawca w łańcuchu inny niż pierwszy dostawca, który wysyła lub transportuje towar samodzielnie lub przez osobę trzecią w jego imieniu. Aby udowodnić swój status podmiotu pośredniczącego, będzie musiał przechowywać dowody na to, że transportował towary we własnym imieniu lub że zorganizował transport towarów z udziałem osoby trzeciej działającej w jego imieniu.

3.4. Różne scenariusze – przykłady

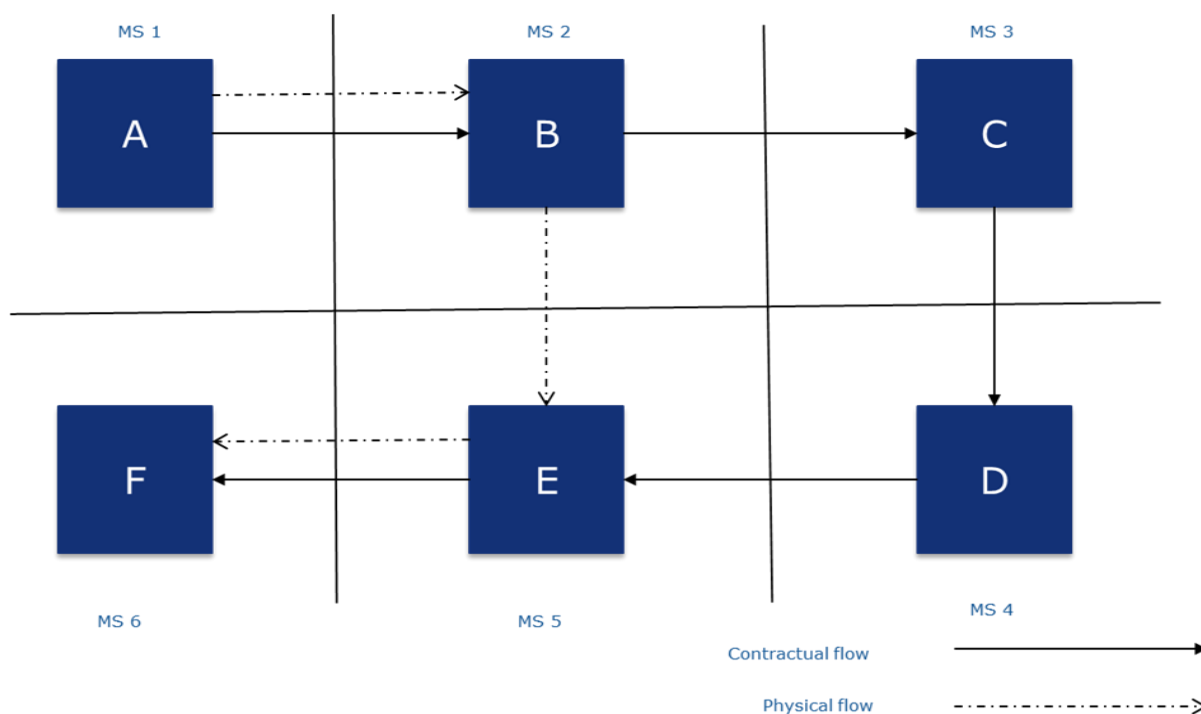
3.4.1. Przykład 1 – prosty przypadek transakcji łańcuchowej



Mamy tu do czynienia z kolejnymi dostawami towarów z przedsiębiorstwa A do przedsiębiorstwa B i z przedsiębiorstwa B do przedsiębiorstwa C, przy czym towary są transportowane tylko raz – z przedsiębiorstwa A w państwie członkowskim 1 do przedsiębiorstwa C w państwie członkowskim 2. W tym przypadku problem polega na ustaleniu, czy transport wewnątrzspółnotowy powinien być przypisany do dostawy z przedsiębiorstwa A do B czy do dostawy z przedsiębiorstwa B do przedsiębiorstwa C.

Istnieją jednak bardziej złożone przypadki, które mogą obejmować nawet kilka transportów towarów w obrębie UE. W takich sytuacjach należy przeanalizować, które transakcje wchodzą w zakres środka wprowadzonego na mocy art. 36a ust. 1 DV, a które nie są nim objęte i muszą być rozpatrywane oddzielnie. Dlatego pierwszą rzeczą, którą należy zrobić, jest określenie zakresu transakcji łańcuchowej.

3.4.2. Przykład 2 – bardziej złożona sytuacja związana z różnymi transportami



Ten przykład obejmuje trzy różne transporty: z przedsiębiorstwa A do B, z przedsiębiorstwa B do E i z przedsiębiorstwa E do F. Zakłada się nie tylko, że transporty te odbywają się kolejno w czasie, lecz także, że istnieje wyraźna przerwa między nimi, która uniemożliwia uznanie ich za jeden transport. W tym przypadku dostawa z przedsiębiorstwa A do przedsiębiorstwa B oraz dostawa z przedsiębiorstwa E do F nie wchodzi w zakres środka wprowadzonego w odniesieniu do transakcji łańcuchowych, ponieważ dostawy te nie spełniają warunków określonych w art. 36a ust. 1 DV, w szczególności bezpośredniego transportu od pierwszego dostawcy do ostatniego klienta w łańcuchu obejmującym kolejne dostawy tych samych towarów. W związku z tym dostawy pomiędzy przedsiębiorstwami A i B oraz pomiędzy przedsiębiorstwami E i F stanowią „normalne” dostawy wewnątrzspółnotowe.

Natomiast transakcje pomiędzy przedsiębiorstwami B, C, D i E są częścią transakcji łańcuchowej: towary są przedmiotem kolejnych dostaw między tymi czterema stronami, są wysyłane lub transportowane z jednego państwa członkowskiego (państwo członkowskie 2) do innego państwa członkowskiego (państwo członkowskie 5) oraz są transportowane bezpośrednio od pierwszego dostawcy (B) do ostatniego klienta (E) w łańcuchu.

Należy zatem rozważyć te trzy transakcje między tymi czterema stronami do celów przypisania transportu tylko do jednej z nich.

3.5. Przypisanie transportu do jednej z dostaw w łańcuchu – wyjaśnienia do przykładów 1 i 2

W art. 36a ust. 1 DV ustanawia się zasadę ogólną. Transport przypisuje się **wyłącznie** do dostawy dokonanej do „**podmiotu pośredniczącego**”.

Z zasady tej można wyciągnąć pierwszy podstawowy wniosek, a mianowicie, że transport lub wysyłkę można przypisać tylko do jednej dostawy. Do pozostałych dostaw w łańcuchu będą miały zatem zastosowanie zasady dotyczące dostaw towarów bez transportu i dostawy te będą uznawane za dostawy krajowe, albo w państwie członkowskim wyjścia towarów, albo w państwie członkowskim przybycia towarów.

Drugi wniosek, jaki można wyciągnąć z tej zasady, jest taki, że w celu przypisania transportu lub wysyłki towarów do jednej dostawy konieczne jest zidentyfikowanie „podmiotu pośredniczącego”, zgodnie z definicją wspomnianą w sekcji 3.3 powyżej.

Należy zauważyć, że zakres przepisów zawartych w art. 36a DV ogranicza się do wyjaśnienia, do której transakcji w łańcuchu przypisuje się transport. Przepisy te nie mają żadnego wpływu na obowiązek podatkowy, który ustala się zgodnie z zasadami ogólnymi.

3.5.1. Przypisanie transportu w przykładzie 1

W tej sytuacji uznaje się, że podmiotem pośredniczącym jest przedsiębiorstwo B. Oznacza to, że przedsiębiorstwo B wysyła lub transportuje towary z państwa członkowskiego 1 do państwa członkowskiego 2, samo (w swoim własnym imieniu, a nie w imieniu innej strony łańcucha) lub przez osobę trzecią w jego imieniu.

Ogólna zasada określona w art. 36a ust. 1 DV stanowi, że wysyłkę lub transport towarów przypisuje się wyłącznie do dostawy dokonanej do podmiotu pośredniczącego. W związku z tym wewnątrzspółnotową dostawą towarów będzie dostawa z przedsiębiorstwa A do przedsiębiorstwa B. W tej sytuacji, aby dostawa dokonywana przez przedsiębiorstwo A mogła być objęta zwolnieniem przewidzianym w art. 138 DV, przedsiębiorstwo B będzie musiało dostarczyć przedsiębiorstwu A swój numer identyfikacyjny VAT nadany mu przez państwo członkowskie inne niż państwo członkowskie 1. Przedsiębiorstwo B dokona wewnątrzspółnotowego nabycia towarów w państwie członkowskim 2. Dostawa z przedsiębiorstwa B do przedsiębiorstwa C będzie dostawą krajową w państwie członkowskim 2, a przedsiębiorstwo B będzie zobowiązane do zapłaty VAT nałożonego na tę dostawę w państwie członkowskim 2¹⁴. Przedsiębiorstwo B będzie musiało zarejestrować się w państwie członkowskim 2 i złożyć deklarację VAT w tym państwie członkowskim.

Jak jednak widać w przykładzie 1, przedsiębiorstwo B ma w państwie członkowskim 1 siedzibę. Możliwe jest, że państwo członkowskie 1 nadało mu numer identyfikacyjny VAT, a wówczas przedsiębiorstwo B mogłoby zdecydować się na podanie przedsiębiorstwu A tego numeru identyfikacyjnego zamiast numeru identyfikacyjnego VAT nadanego mu przez państwo członkowskie inne niż państwo członkowskie 1. W takim przypadku zamiast ogólnej zasady określonej w art. 36a ust. 1 DV zastosowanie miałby przepis art. 36a ust. 2 DV. Wówczas wysyłka lub transport towarów nie byłyby przypisane do dostawy dokonanej do przedsiębiorstwa B, a do dostawy dokonanej przez przedsiębiorstwo B.

W takim przypadku przedsiębiorstwo A dokona dostawy krajowej do przedsiębiorstwa B w państwie członkowskim 1. Przedsiębiorstwo B dokona w państwie członkowskim 1

¹⁴ Chyba że państwo członkowskie 2 skorzystało z możliwości przewidzianej w art. 194 DV. W takim przypadku do zapłaty VAT zobowiązane będzie przedsiębiorstwo C w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia.

wewnątrzspółnotowej dostawy towarów do przedsiębiorstwa C. Przedsiębiorstwo C dokona z kolei wewnątrzspółnotowego nabycia towarów w państwie członkowskim 2. Przedsiębiorstwo B nie musi być więc zidentyfikowane w państwie członkowskim 2 ani nie musi składać deklaracji VAT w tym państwie członkowskim.

3.5.2. Przypisanie transportu w przykładzie 2

Jak wyjaśniono wcześniej, w tym przykładzie w zakres transakcji łańcuchowej wchodzi tylko dostawy między przedsiębiorstwami B, C, D i E.

a) Pierwszy dostawca w łańcuchu organizujący wysyłkę lub transport¹⁵

Przepis prawny wyraźnie wyłącza pierwszego dostawcę z pojęcia podmiotu pośredniczącego. W związku z tym takie sytuacje są wyłączone z zakresu stosowania przepisu określonego w art. 36a DV.

W tym względzie należy pamiętać, że pierwszy dostawca uczestniczy tylko w jednej transakcji w ramach transakcji łańcuchowej, czyli w dokonywanej przez siebie dostawie. Jeżeli zatem to pierwszy dostawca organizuje wysyłkę lub transport towarów, to transport lub wysyłkę można przypisać wyłącznie do transakcji, w której on uczestniczy, czyli do dokonywanej przez niego dostawy. Transakcja ta będzie wówczas stanowiła wewnątrzspółnotową dostawę towarów, zwolnioną zgodnie z art. 138 DV, jeżeli spełnione są warunki określone w tym artykule.

W schemacie przedstawionym w przykładzie 2 transakcja łańcuchowa obejmuje tylko transport towarów z państwa członkowskiego 2 do państwa członkowskiego 5 bezpośrednio z przedsiębiorstwa B do przedsiębiorstwa E i obejmuje dostawy między przedsiębiorstwami B, C, D i E, a zatem przedsiębiorstwo B jest pierwszym dostawcą w łańcuchu. Jeżeli zatem to przedsiębiorstwo B organizuje transport lub wysyłkę towarów, transport ten zostanie przypisany do dostawy dokonanej przez przedsiębiorstwo B do przedsiębiorstwa C, co prowadzi do wewnątrzspółnotowej dostawy towarów przez przedsiębiorstwo B w państwie członkowskim 2 zwolnionej z VAT (jeżeli spełnione są warunki określone w art. 138 DV) oraz do wewnątrzspółnotowego nabycia przez przedsiębiorstwo C podlegającego opodatkowaniu w państwie członkowskim 5. Dostawy z przedsiębiorstwa C do przedsiębiorstwa D i z przedsiębiorstwa D do przedsiębiorstwa E będą w tym przypadku stanowiły transakcje krajowe w państwie członkowskim 5.

Jak wskazano powyżej, dostawa towarów z przedsiębiorstwa A do przedsiębiorstwa B, która skutkuje szczególnym transportem z państwa członkowskiego 1 do państwa członkowskiego 2 bezpośrednio z przedsiębiorstwa A do przedsiębiorstwa B, jest wyłączona z transakcji łańcuchowej. Dostawa z przedsiębiorstwa A do przedsiębiorstwa B stanowi, sama w sobie, wewnątrzspółnotową dostawę towarów w państwie członkowskim 1 zwolnioną z VAT (jeżeli spełnione są warunki określone w art. 138 DV), prowadzącą do wewnątrzspółnotowego nabycia przez przedsiębiorstwo B podlegającego opodatkowaniu w państwie członkowskim 2.

b) Ostatni klient w łańcuchu organizujący wysyłkę lub transport

¹⁵ W tej części not wyjaśniających odniesienie do podatnika „organizującego transport” towarów należy rozumieć w taki sposób, że podatek ten transportuje towary albo sam (we własnym imieniu), albo za pośrednictwem osoby trzeciej działającej w jego imieniu. W tym względzie, zob. sekcja 3.6.5.

Ostatni klient w łańcuchu również nie może być podmiotem pośredniczącym. Wynika to stąd, że nie może on nigdy spełnić warunku bycia „dostawcą w łańcuchu”, o którym mowa w art. 36a ust. 3 DV. W związku z tym sytuacje, w których to ostatni klient w łańcuchu organizuje transport, są wyłączone z zakresu stosowania przepisu określonego w art. 36a DV.

Ostatni klient uczestniczy tylko w jednej transakcji w ramach łańcucha, czyli w dokonywanej do niego dostawie. Jeżeli zatem to on organizuje wysyłkę lub transport towarów, to taką wysyłkę lub transport można przypisać wyłącznie do tej transakcji, czyli dostawy dokonanej do ostatniego klienta.

Wracając do przykładu 2, transakcja łańcuchowa obejmuje dostawy między przedsiębiorstwami B, C, D i E, a zatem przedsiębiorstwo E jest ostatnim klientem w łańcuchu. Jeżeli zatem to przedsiębiorstwo E organizuje transport lub wysyłkę towarów, to transport lub wysyłka zostaną przypisane do dostawy dokonanej przez przedsiębiorstwo D do przedsiębiorstwa E, co prowadzi do wewnątrzspółnotowej dostawy towarów przez przedsiębiorstwo D w państwie członkowskim 2 zwolnionej z VAT (jeżeli spełnione są warunki określone w art. 138 DV) oraz do wewnątrzspółnotowego nabycia przez przedsiębiorstwo E podlegającego opodatkowaniu w państwie członkowskim 5. Dostawy z przedsiębiorstwa B do przedsiębiorstwa C i z przedsiębiorstwa C do przedsiębiorstwa D będą w tym przypadku stanowiły transakcje krajowe w państwie członkowskim 2.

Jak wskazano powyżej, dostawa towarów z przedsiębiorstwa E do przedsiębiorstwa F jest wyłączona z transakcji łańcuchowej, ponieważ obejmuje szczególny transport z przedsiębiorstwa E do przedsiębiorstwa F, inny niż transport z przedsiębiorstwa B do przedsiębiorstwa E. Dostawa z przedsiębiorstwa E do przedsiębiorstwa F stanowi wewnątrzspółnotową dostawę towarów w państwie członkowskim 5 zwolnioną z VAT (jeżeli spełnione są warunki określone w art. 138 DV), prowadzącą do wewnątrzspółnotowego nabycia przez przedsiębiorstwo F podlegającego opodatkowaniu w państwie członkowskim 6.

c) Podmiot w łańcuchu inny niż pierwszy dostawca lub ostatni klient organizuje wysyłkę lub transport

Teraz przeanalizujemy co się dzieje, gdy w przykładzie 2 podmiotem pośredniczącym jest przedsiębiorstwo C lub D.

Jak już wspomniano, art. 36a ust. 1 DV ustanawia ogólną zasadę: transport przypisuje się do dostawy dokonywanej do podmiotu pośredniczącego (który nie może być pierwszą ani ostatnią osobą w łańcuchu dostaw).

W art. 36a ust. 2 DV ustanowiono jednak odstępstwo od zasady ogólnej. W przypadku gdy podmiot pośredniczący przekazuje swojemu dostawcy numer identyfikacyjny VAT nadany mu przez państwo członkowskie, z którego towary są wysyłane lub transportowane, wysyłkę lub transport przypisuje się do dostawy towarów dokonanej przez ten podmiot pośredniczący.

Jeżeli na przykład podmiotem pośredniczącym jest przedsiębiorstwo C, ogólna zasada prowadziłaby do przypisania transportu do dostawy dokonanej do podmiotu pośredniczącego, tj. dostawy z przedsiębiorstwa B do przedsiębiorstwa C. Zatem dostawa dokonywana przez przedsiębiorstwo B będzie stanowiła wewnątrzspółnotową dostawę towarów w państwie członkowskim 2 zwolnioną z VAT (jeżeli spełnione są warunki określone w art. 138 DV), a przedsiębiorstwo C dokona wewnątrzspółnotowego nabycia

podlegającego opodatkowaniu w państwie członkowskim 5. Dostawy z przedsiębiorstwa C do D i z przedsiębiorstwa D do E będą stanowiły transakcje krajowe w państwie członkowskim 5.

Przypisanie transportu do transakcji uległoby jednak zmianie, gdyby przedsiębiorstwo C przekazało swojemu dostawcy, czyli przedsiębiorstwu B, swój numer identyfikacyjny VAT nadany mu przez państwo członkowskie, z którego towary są wysyłane lub transportowane, tj. państwo członkowskie 2. W takim przypadku wysyłka lub transport byłyby przypisane do dostawy dokonanej przez przedsiębiorstwo C, tj. do dostawy z przedsiębiorstwa C do przedsiębiorstwa D.

W ten sposób miałyby miejsce wewnątrzspółnotowa dostawa towarów w państwie członkowskim 2 zwolniona z VAT, dokonana przez przedsiębiorstwo C (jeżeli spełnione są warunki określone w art. 138 DV) oraz wewnątrzspółnotowe nabycie przez przedsiębiorstwo D podlegające opodatkowaniu w państwie członkowskim 5. Dostawa z przedsiębiorstwa B do przedsiębiorstwa C będzie stanowiła transakcję krajową w państwie członkowskim 2, a dostawa z przedsiębiorstwa D do przedsiębiorstwa E będzie transakcją krajową w państwie członkowskim 5.

3.6. Szczegółowe kwestie wynikające z przedmiotowego przepisu

3.6.1. Wytyczne uzgodnione przez Komitet ds. VAT

Wytyczne będące wynikiem 113. posiedzenia Komitetu ds. VAT z dnia 3 czerwca 2019 r.

3. NOWE PRAWODAWSTWO – KWESTIE DOTYCZĄCE WDROŻENIA NIEDAWNO PRZYJĘTYCH PRZEPISÓW UE DOTYCZĄCYCH VAT

3.1. Źródło: Komisja

Odniesienia: art. 17a, art. 36a, art. 138 ust. 1 i 1a, art. 243 ust. 3 oraz art. 262 ust. 2 DV

Przedmiot: Art. 45a i 54a rozporządzenia wykonawczego w sprawie VAT wdrożenie pakietu „szybkie rozwiązania”: dyrektywy Rady (UE) 2018/1910 i rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) 2018/1912 ([Dokument taxud.c.1\(2019\)3533969 – dokument roboczy nr 968](#))

[Dokument D - taxud.c.1\(2019\) 7899573 dokument roboczy nr 975](#)

Transakcje łańcuchowe: w połączeniu ze stosowaniem uproszczenia, o którym mowa w art. 141 (transakcje trójstronne) (sekcja 3.2.1.)¹⁶

1. W przypadku gdy te same towary są przedmiotem kolejnych dostaw oraz są wysyłane lub transportowane z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego bezpośrednio od pierwszego dostawcy do ostatniego klienta w łańcuchu,

¹⁶ Podtytuł ten odnosi się do odpowiedniej sekcji dokumentu roboczego Komitetu ds. VAT nr 968. W sekcji 3.6.17 niniejszych not wyjaśniających można znaleźć więcej informacji na temat interakcji między przepisami dotyczącymi transakcji łańcuchowych a przepisami dotyczącymi uproszczenia dotyczącego transakcji trójstronnych.

Komitet ds. VAT wyraża jednomyślnie opinię, że w łańcuchu transakcji jedynie podatnik dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia (zwany dalej „X”) może, pod warunkiem spełnienia wszystkich warunków, skorzystać z uproszczenia dotyczącego transakcji trójstronnych przewidzianego w art. 141 dyrektywy VAT.

2. Komitet ds. VAT wyraża prawie jednomyślnie opinię, że w sytuacji opisanej w pkt 1 warunek określony w art. 141 lit. c) dyrektywy VAT uznaje się za spełniony, jeżeli towary są wysyłane lub transportowane bezpośrednio z państwa członkowskiego innego niż to, które nadało numer identyfikacyjny VAT używany przez X do celów wewnątrzwspólnotowego nabycia, do miejsca wskazanego przez osobę, na rzecz której X dokonuje on kolejnej dostawy (zwaną dalej „Y”).

3. Komitet ds. VAT wyraża prawie jednomyślnie opinię, że fakt, iż Y dokonuje kolejnej dostawy towarów do innej osoby w ramach łańcucha, nie ma wpływu na zastosowanie uproszczenia dotyczącego transakcji trójstronnych do transakcji dokonywanych przez X. Aby uproszczenie to miało zastosowanie, spełnione muszą być jednak wszystkie warunki określone w art. 141 dyrektywy VAT, które zgodnie z opinią wyrażoną niemal jednogłośnie przez Komitet ds. VAT wymagają, by Y był zidentyfikowany do celów VAT w państwie członkowskim, w którym VAT od tej późniejszej dostawy jest wymagany, i był uznany zgodnie z art. 197 dyrektywy VAT za osobę zobowiązaną do zapłaty VAT należnego z tytułu tej dostawy.

3.6.2. Jaki jest zakres tego przepisu?

Istnieją pewne transakcje, które nie są objęte art. 36a DV.

Jak stwierdzono w sekcji 3.3, towary muszą być wysyłane lub transportowane z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego. W związku z tym przepis nie ma zastosowania do transakcji łańcuchowych obejmujących import i eksport lub obejmujących wyłącznie dostawy na terytorium danego państwa członkowskiego.

Ponadto art. 36a ust. 4 DV wyklucza zastosowanie przepisu dotyczącego transakcji łańcuchowych do sytuacji objętych art. 14a DV. Dlatego też przepis ten nie ma zastosowania do przypadków, w których podatnik poprzez korzystanie z elektronicznego interfejsu, takiego jak rynek, platforma, portal lub podobne środki, ułatwia:

- a) sprzedaż na odległość towarów przywożonych z terytoriów trzecich lub państw trzecich w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej 150 EUR lub
- b) dostawę towarów na terytorium Wspólnoty przez podatnika niemającego siedziby na terytorium Wspólnoty do osoby niebędącej podatnikiem.

W takich przypadkach uznaje się, że podatnik ułatwiający dostawę sam otrzymał i dostarczył te towary; jednak przepisy dotyczące transakcji łańcuchowych zawarte w art. 36a DV nie mogą być stosowane do tych dostaw.

3.6.3. Kto może być podmiotem pośredniczącym?

Podmiot pośredniczący odgrywa istotną rolę w stosowaniu tego przepisu. W zależności od opcji wybranej przez ten podmiot pośredniczący wysyłka lub transport towarów zostaną przypisane dostawie dokonanej do niego lub dostawie dokonanej przez niego.

W związku z tym po zidentyfikowaniu transakcji łańcuchowej kolejnym krokiem będzie ustalenie tego, kto jest podmiotem pośredniczącym.

Jak stwierdzono w sekcji 3.3, w art. 36a ust. 3 DV zdefiniowano „podmiot pośredniczący” jako dostawcę w łańcuchu innego niż pierwszy dostawca w łańcuchu, który wysyła lub transportuje towar samodzielnie albo za pośrednictwem osoby trzeciej działającej na jego rzecz.

3.6.4. Kto nie może być podmiotem pośredniczącym?

Jak wyjaśniono w sekcji 3.5.2, w wyniku analizy przykładu 2 ani pierwszy dostawca, ani ostatni klient w łańcuchu nie mogą być podmiotem pośredniczącym. Pierwszy dostawca jest wyraźnie wykluczony na podstawie brzmienia przepisu, a ostatni klient w łańcuchu nie jest dostawcą. W związku z tym żaden z nich nie może być podmiotem pośredniczącym.

Należy zauważyć, że jeżeli to oni organizują transport towarów, to nie ma wątpliwości co do sposobu przypisania transportu wewnątrzspółnotowego. Jeżeli to pierwszy dostawca zorganizował transport, transport zostanie przypisany do dostawy, której on dokonał. Jeżeli to ostatni odbiorca zorganizował transport, transport zostanie przypisany do dostawy, której dokonano do niego.

3.6.5. Co oznacza sformułowanie „wysyła lub transportuje towar samodzielnie albo za pośrednictwem osoby trzeciej działającej na jego rzecz”?

Sformułowanie to jest odzwierciedleniem sformułowania zawartego w art. 138 ust. 1 DV, które odnosi się do „dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych... przez sprzedawcę lub przez nabywcę towarów lub na ich rzecz”. W związku z tym jego interpretacja powinna być taka sama jak interpretacja tego ostatniego.

Ogólnie rzecz biorąc, podmiotem pośredniczącym będzie dostawca w łańcuchu, który organizuje (bezpośrednio sam albo za pośrednictwem osoby trzeciej działającej na jego rzecz) transport towarów; osoba, która albo sama dokonuje transportu we własnym imieniu, albo zleca go osobie trzeciej działającej na jego rzecz.

W tym względzie rzeczniczka generalna J. Kokott w swojej opinii w sprawie *Herst*¹⁷ stwierdziła, że „dla przypisania pojedynczego transgranicznego przemieszczenia wyrobów do określonej dostawy w ramach transakcji łańcuchowej decydujące znaczenie ma to, kto w przypadku transgranicznego transportu towarów ponosi ryzyko przypadkowej utraty towarów. Dostawa ta jest zwolnioną z podatku dostawą wewnątrzspółnotową, której miejscem dostawy jest miejsce, w którym dochodzi do rozpoczęcia transportu”. W związku z tym jej zdaniem podmiotem pośredniczącym byłby podatnik w łańcuchu, który ponosi ryzyko utraty lub zniszczenia towarów w trakcie transportu¹⁸.

Kryterium to może jednak w niektórych przypadkach prowadzić do pewnych trudności praktycznych. Może to być np. sytuacja, w której ryzyko przypadkowej utraty towarów

¹⁷ Opinia rzeczniczki generalnej J. Kokott przedstawiona w dniu 3 października 2019 r. w sprawie C-401/18, *Herst, s.r.o./Odvolačí finanční ředitelství*, pkt 79.

¹⁸ Ma to miejsce niezależnie od faktu, że dany podatnik posiada umowę ubezpieczenia, w związku z czym otrzymuje on odszkodowanie w przypadku utraty lub zniszczenia towarów.

jest podzielone między sprzedawcę i kupującego w pewnych punktach transportu zgodnie z zastosowanymi międzynarodowymi regułami handlu. W takich przypadkach trudno byłoby wskazać jednego podatnika w łańcuchu, który ponosi ryzyko utraty lub zniszczenia towarów podczas całej operacji transportowej.

W takich sytuacjach w celu ustalenia, kto jest podmiotem pośredniczącym, najodpowiedniejszym kryterium byłoby kryterium podatnika w łańcuchu, który samodzielnie transportuje towary lub dokonuje niezbędnych uzgodnień z osobą trzecią w zakresie transportu towarów i zawiera z tą osobą trzecią umowę. Chyba że w takich przypadkach podatek ten jest w stanie wykazać w sposób zadowalający dla organów podatkowych, że w rzeczywistości transport został dokonany lub umowa została zawarta na rzecz innego podatnika w łańcuchu, który w rzeczywistości ponosił ryzyko przypadkowej utraty towarów podczas transportu.

W tym względzie chcielibyśmy podkreślić, że sam fakt, iż jedna ze stron w łańcuchu płaci za transport, nie wystarczy, aby stwierdzić, że osoba ta jest podmiotem pośredniczącym. Strona ta mogła przykładowo zapłacić za transport w postaci częściowej zapłaty za dostawę dokonaną na jej rzecz.

3.6.6. Dostawca w łańcuchu inny niż podmiot pośredniczący wykonuje transport towarów na rzecz podmiotu pośredniczącego

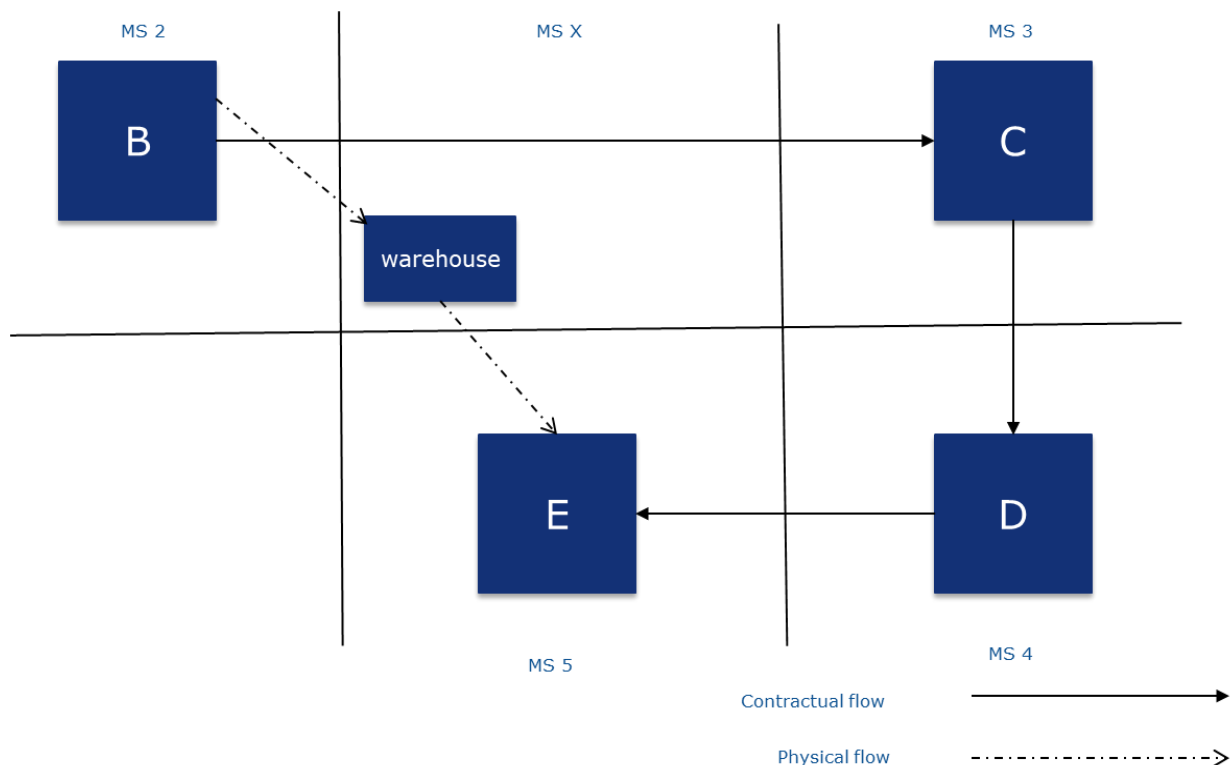
Podmiot pośredniczący może transportować towary samodzielnie lub za pośrednictwem innej osoby działającej na jego rzecz. Strona transportująca towary na rzecz podmiotu pośredniczącego nie musi być koniecznie osobą trzecią spoza łańcucha czy też przedsiębiorstwem specjalizującym się w transporcie towarów. Może to być którykolwiek z pozostałych dostawców uczestniczących w transakcji łańcuchowej lub nawet ostatni klient.

Na przykład, jeden z dostawców pośredniczących w łańcuchu może poprosić pierwszego dostawcę o przetransportowanie towarów do ostatniego klienta. W tej sytuacji ważnym elementem będzie stwierdzenie, który z podatników w ramach łańcucha spełnia warunki określone w sekcji 3.6.5. Ten podatek będzie podmiotem pośredniczącym dla celów art. 36a DV.

3.6.7. Kilka osób zaangażowanych w transport towarów

Może się zdarzyć, że podmiot pośredniczący, określony zgodnie z kryteriami podanymi w sekcji 3.6.5, zlecił transport towarów więcej niż jednej osobie.

Aby to zilustrować, użyjemy następującego przykładu (**przykład 3**):



Założmy, że w przykładzie 3 podmiotem pośredniczącym jest przedsiębiorstwo C. Przedsiębiorstwo C może zlecić różnym osobom transport towarów samochodem ciężarowym z obiektu przedsiębiorstwa B w państwie członkowskim 2 do portu w innym państwie członkowskim (państwo członkowskie X), transport tych towarów statkiem do państwa członkowskiego 5 oraz transport wspomnianych towarów samochodem ciężarowym z portu w państwie członkowskim 5 do obiektu przedsiębiorstwa E. Dopóki przedsiębiorstwo C jest jedyną stroną odpowiedzialną za te trzy umowy, pozostaje ono podmiotem pośredniczącym. Oczywiście musi istnieć ciągłość w tej operacji transportowej, tak by cała trasa mogła być traktowana jako jeden transport z państwa członkowskiego 2 do państwa członkowskiego 5, a nie jako trzy różne transporty.

Fakt ten nie ulega zmianie na przykład w przypadku, gdy transport towarów z obiektu przedsiębiorstwa B do portu w państwie członkowskim X odbywa się przy użyciu środków transportu przedsiębiorstwa B, pod warunkiem że to podmiot pośredniczący, tj. przedsiębiorstwo C, jest nadal tym, który zorganizował transport (zgodnie z kryteriami określonymi w sekcji 3.6.5).

Zupełnie inaczej byłoby w przypadku, gdyby transport z obiektu przedsiębiorstwa B w państwie członkowskim 2 do portu w państwie członkowskim X był organizowany przez przedsiębiorstwo C, natomiast pozostałe dwa transporty (transport statkiem z państwa członkowskiego X do państwa członkowskiego 5 oraz transport samochodem ciężarowym z portu w państwie członkowskim 5 do obiektu przedsiębiorstwa E) były organizowane przez innego dostawcę – przedsiębiorstwo D. W tym przypadku nie można byłoby zastosować zasad dotyczących transakcji łańcuchowych dla całego łańcucha B-C-D-E, ponieważ nie istnieje jeden transport, ale dwa różne. W tym przypadku nie można bowiem powiedzieć, że towary są wysyłane lub transportowane „bezpośrednio od pierwszego dostawcy do ostatniego klienta w łańcuchu” (mianowicie z przedsiębiorstwa B do przedsiębiorstwa E), jak wymaga tego art. 36a ust. 1 DV. Przykład ten może prowadzić do różnych możliwości, w zależności od tego, czy relacja B-C-D lub C-D-E jest transakcją łańcuchową na potrzeby stosowania przepisów art. 36a DV.

Po pierwsze, może się zdarzyć, że przedsiębiorstwo C organizuje transport we własnym imieniu do określonego przez siebie punktu w państwie członkowskim X i czyni to bez związku z późniejszą dostawą do przedsiębiorstwa D. Od tego punktu w państwie członkowskim X transport towarów organizuje przedsiębiorstwo D w celu dostarczenia towarów do przedsiębiorstwa E. Innymi słowy, towary są najpierw transportowane z przedsiębiorstwa B do C, a dopiero później, za pomocą innego środka transportu, z przedsiębiorstwa C do E. W tym przypadku transakcję między przedsiębiorstwami B i C, z jednej strony, oraz relację C-D-E, z drugiej strony, należy traktować oddzielnie. Jedynie relacja C-D-E byłaby transakcją łańcuchową do celów stosowania przepisów art. 36a DV. Dostawa z przedsiębiorstwa B do C będzie stanowiła dostawę wewnątrzwspólnotową dokonaną przez przedsiębiorstwo B w państwie członkowskim 2 oraz nabycie wewnątrzwspólnotowe przez przedsiębiorstwo C w państwie członkowskim X. Jedynie relacja C-D-E byłaby transakcją łańcuchową, w której podmiotem pośredniczącym jest przedsiębiorstwo D. Jeżeli zastosowanie ma ogólna zasada określona w art. 36a ust. 1 DV, to przedsiębiorstwo C będzie dokonywało wewnątrzwspólnotowej dostawy w państwie członkowskim X, przedsiębiorstwo D – wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie członkowskim 5, a dostawa z przedsiębiorstwa D do E będzie transakcją krajową w państwie członkowskim 5.

Po drugie, może się zdarzyć, że przedsiębiorstwo C zorganizuje transport we własnym imieniu z obiektu przedsiębiorstwa B do punktu w państwie członkowskim X określonego przez przedsiębiorstwo D i w związku z dostawą dokonywaną przez przedsiębiorstwo C do D, a dopiero później, w ramach innego transportu zorganizowanego przez przedsiębiorstwo D, towary są dostarczane i transportowane z przedsiębiorstwa D do E. W takim przypadku transakcją łańcuchową do celów stosowania zasad określonych w art. 36a DV jest relacja B-C-D, a zatem transakcja między przedsiębiorstwami D i E byłaby traktowana oddzielnie. Przedsiębiorstwo C byłoby podmiotem pośredniczącym w łańcuchu B-C-D. Gdyby przedsiębiorstwo C przekazało przedsiębiorstwu B swój numer identyfikacyjny VAT w państwie członkowskim 2, zastosowanie miałaby zasada określona w art. 36a ust. 2 DV. Dostawa z przedsiębiorstwa B do C będzie dostawą krajową w państwie członkowskim 2, przedsiębiorstwo C dokona dostawy wewnątrzwspólnotowej w państwie członkowskim 2, a przedsiębiorstwo D dokona wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie członkowskim X. Transakcja pomiędzy przedsiębiorstwami D i E będzie prowadziła do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów w państwie członkowskim X dokonanej przez przedsiębiorstwo D i wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w państwie członkowskim 5 dokonanego przez przedsiębiorstwo E.

3.6.8. Transport dzielony i przerwy w łańcuchu

Kiedy omawialiśmy przykład 2 w sekcji 3.4.2, stwierdziliśmy, że dostawy z przedsiębiorstwa A do B i z przedsiębiorstwa E do F były wyłączone z łańcucha, ponieważ w transporcie występowała „wyraźna przerwa”.

Dlatego ważne jest, aby w ramach transportu z przystankami analizować, kiedy następuje wyraźna przerwa, skutkująca różnymi transportami, a kiedy można uznać dany transport za transport pojedynczy.

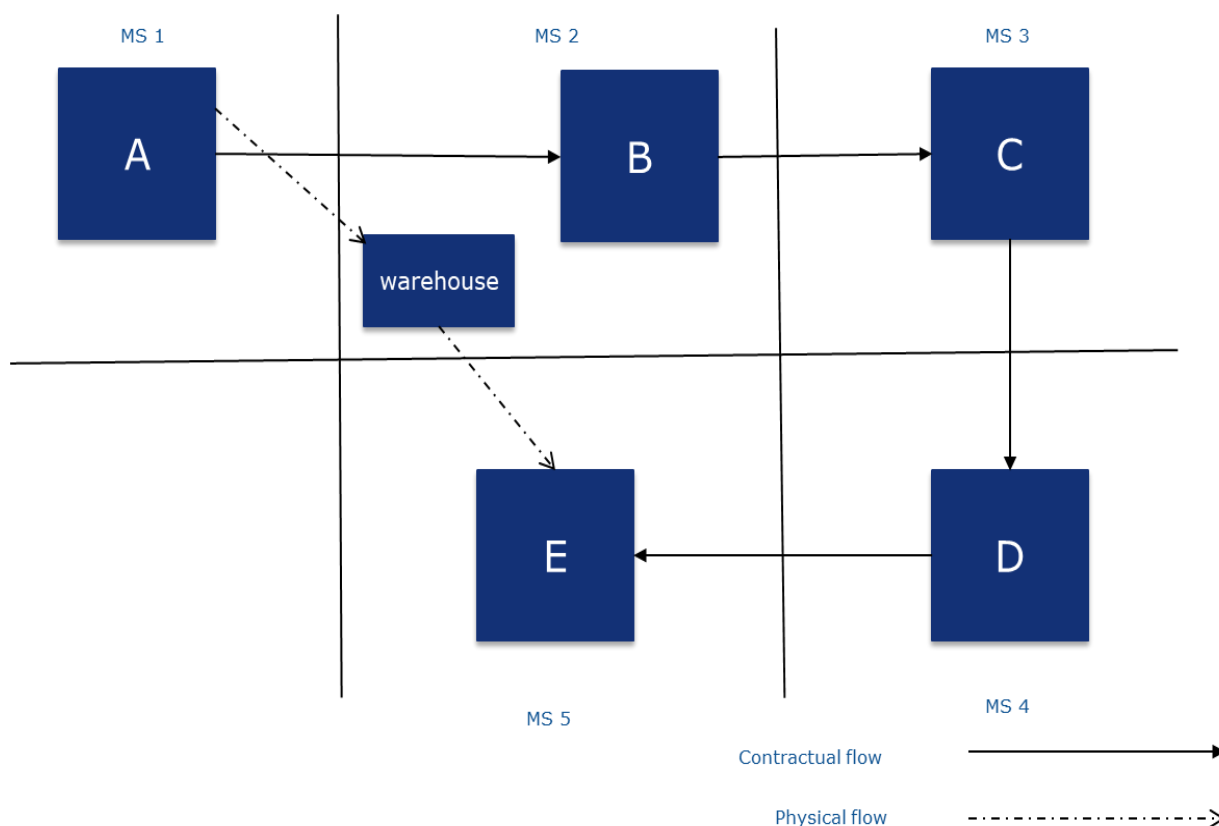
Na przykład sytuację, w której dochodzi do przerywania łańcucha, poddano analizie w poprzedniej sekcji 3.6.7, gdzie miały miejsce dwa różne „przemieszczenia” towarów między różnymi państwami członkowskimi, przy czym podmiot organizujący transport był w przypadku każdego „przemieszczenia” inny. W tym przypadku zasady odnoszące się do transakcji łańcuchowych nie mogły być stosowane do wszystkich transakcji B-C-D-E, a tylko do transakcji między przedsiębiorstwami B-C-D lub do transakcji między

przedsiębiorstwami C-D-E, ponieważ zasady pojedynczego transportu nie można stosować do całej grupy transakcji.

Fakt, że w grę wchodzi różne środki transportu, tj. że towary są przeładowywane, np. z samochodu ciężarowego na statek lub między różnymi samochodami ciężarowymi, niekoniecznie jednak zmienia postrzeganie tego transportu jako transportu pojedynczego.

Ponadto, jeżeli towary są transportowane z państwa członkowskiego 2 do państwa członkowskiego 5, ale część z nich zostanie wyładowana w państwie członkowskim X, pozostałe towary, które natychmiast ruszają w dalszą drogę do państwa członkowskiego 5, uznaje się za transportowane bezpośrednio z państwa członkowskiego 2 do państwa członkowskiego 5 w celu zastosowania zasad dotyczących transakcji łańcuchowych, o ile podmiot pośredniczący organizuje całą operację transportową.

Aby przeanalizować możliwości przerw w łańcuchu, skupimy się na poniższym przykładzie (**przykład 4**):



Występują dwa rodzaje „przemieszczeń” towarów: z przedsiębiorstwa A w państwie członkowskim 1 do magazynu w państwie członkowskim 2 oraz z magazynu w państwie członkowskim 2 do przedsiębiorstwa E w państwie członkowskim 5. Kiedy możemy uznać oba „przemieszczenia” za pojedynczy transport, a kiedy za różne transporty? Przeanalizujemy różne scenariusze:

a) *Scenariusz 1:* w tym scenariuszu chcemy uwypuklić, że decydujące znaczenie dla stwierdzenia, czy doszło do przerwy w łańcuchu, mają porozumienia zawarte między stronami w czasie, gdy mają miejsce przemieszczenia towarów.

Aby uznać ten scenariusz za obejmujący pojedynczy transport w celu zastosowania zasady określonej w art. 36a DV, muszą być spełnione pewne warunki. Po pierwsze, konieczne jest, by jeden podmiot spośród przedsiębiorstw B, C lub D organizował oba przemieszczenia¹⁹, działając jako podmiot pośredniczący.

Możliwe jest jednak, że mimo iż jedno z tych przedsiębiorstw organizuje oba „przemieszczenia”, nie będzie można uznać obu wspomnianych „przemieszczeń” za pojedynczy transport. Załóżmy, że organizatorem obu „przemieszczeń” jest przedsiębiorstwo B. W chwili gdy towary docierają do państwa członkowskiego 2, przedsiębiorstwo B nie ma zawartej z przedsiębiorstwem C żadnej umowy dotyczącej sprzedaży towarów. Zawiera ono umowę sprzedaży towarów z przedsiębiorstwem C na późniejszym etapie, przedsiębiorstwo C robi to samo z przedsiębiorstwem D, a przedsiębiorstwo D z przedsiębiorstwem E, a towary są transportowane z przedsiębiorstwa B (w państwie członkowskim 2) do przedsiębiorstwa E (w państwie członkowskim 5). W tym przypadku uznalibyśmy, że łańcuch A-B-C-D-E został przerwany, nawet jeżeli to przedsiębiorstwo B jest podmiotem, który zorganizował oba przemieszczenia towarów.

Zatem w przypadku transportu towarów z państwa członkowskiego 1 do państwa członkowskiego 2 miałyby miejsce wewnątrzspółnotowa dostawa przez przedsiębiorstwo A w państwie członkowskim 1 oraz wewnątrzspółnotowe nabycie przez przedsiębiorstwo B w państwie członkowskim 2. Seria transakcji między przedsiębiorstwami B, C, D i E skutkuje powstaniem pojedynczego transportu wewnątrzspółnotowego z państwa członkowskiego 2 do państwa członkowskiego 5, który zostanie przypisany do dostawy dokonywanej przez przedsiębiorstwo B (nie ma innej możliwości, ponieważ przedsiębiorstwo B jest pierwszym dostawcą w łańcuchu B-C-D-E). Kolejne dostawy między przedsiębiorstwami C-D oraz D-E będą stanowiły dostawy krajowe w państwie członkowskim 5.

Jeżeli natomiast przedsiębiorstwo B w chwili nabycia towarów od przedsiębiorstwa A (lub bezpośrednio po tym fakcie) ma już zawartą umowę dotyczącą sprzedaży towarów z przedsiębiorstwem C i wie przed przemieszczeniem towarów, że będą one musiały zostać przetransportowane do przedsiębiorstwa E w państwie członkowskim 5, wówczas fakt, że mają miejsce dwa „przemieszczenia” towarów, zasadniczo nie stanowi przeszkody dla uznania serii transakcji za transakcję łańcuchową, tak że oba „przemieszczenia” towarów (pod warunkiem że zachowano pomiędzy nimi ciągłość, jak wskazano w przykładzie 3 w sekcji 3.6.7) można uznać za pojedynczy transport dla celów art. 36a DV. W takim przypadku przedsiębiorstwo A będzie pierwszym dostawcą, przedsiębiorstwo E ostatnim klientem, a przedsiębiorstwo B, które zorganizowało pojedynczy transport składający się z dwóch „przemieszczeń”, będzie podmiotem pośredniczącym.

b) Scenariusz 2: Zupełnie inaczej byłoby w przypadku, gdyby pierwsze „przemieszczenie” zostało zorganizowane przez przedsiębiorstwo B, a drugie „przemieszczenie” przez przedsiębiorstwo C. Wówczas każde przemieszczenie stanowi transport i mogłyby istnieć dwie możliwości.

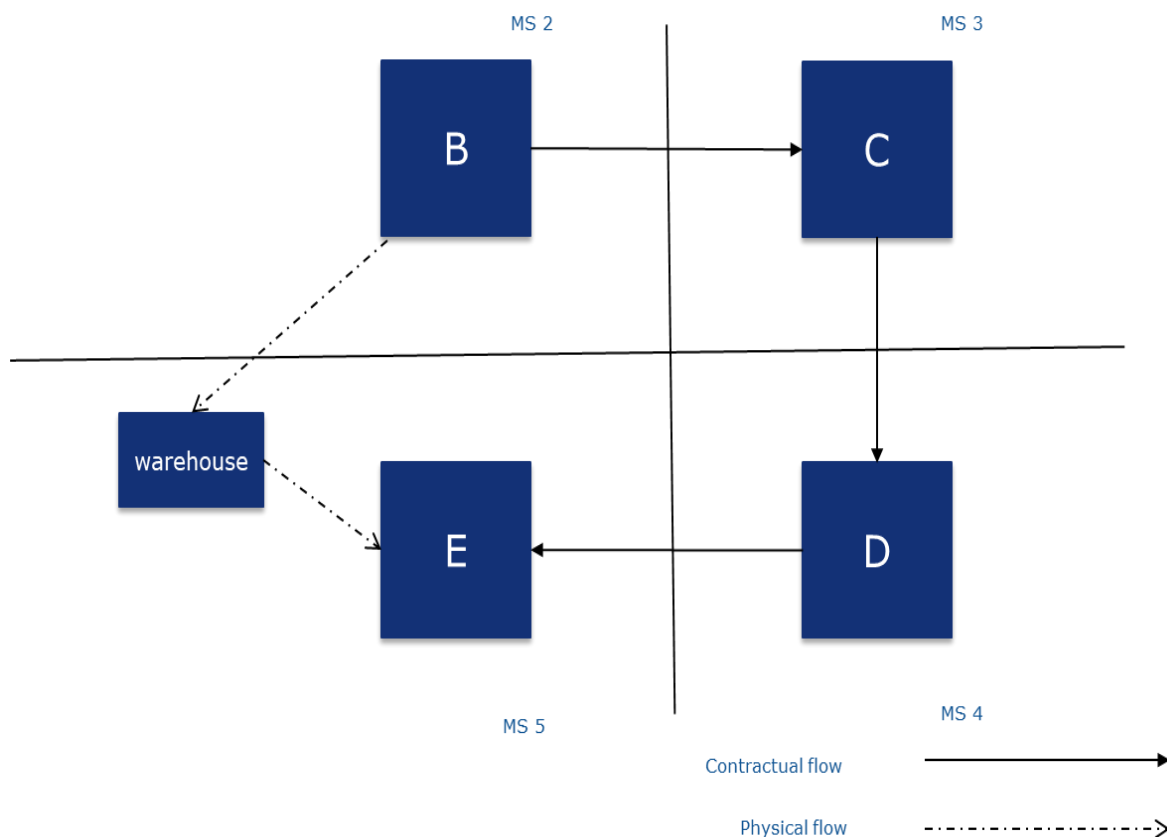
¹⁹ Jeżeli oba „przemieszczenia” są organizowane przez przedsiębiorstwo A lub E, istniałaby możliwość uznania ich za pojedynczy transport, ale w każdym razie nie miałyby zastosowania zasada określona w art. 36a DV, ponieważ nie istniałby żaden podmiot pośredniczący w rozumieniu tego przepisu.

Z jednej strony może być tak, że gdy przedsiębiorstwo B organizuje transport towarów do magazynu w państwie członkowskim 2, towary te są kierowane do przedsiębiorstwa C w związku z dostawą uzgodnioną między przedsiębiorstwami B i C. W takim przypadku transakcje A-B-C można uznać za transakcję łańcuchową, w której przedsiębiorstwo B jest podmiotem pośredniczącym. Jeżeli zastosowanie ma ogólna zasada określona w art. 36a ust. 1 DV, miałyby miejsce wewnątrzwspólnotowa dostawa dokonywana przez przedsiębiorstwo A w państwie członkowskim 1, wewnątrzwspólnotowe nabycie przez przedsiębiorstwo B w państwie członkowskim 2 oraz krajowa dostawa między przedsiębiorstwami B-C w państwie członkowskim 2. Jeśli chodzi następnie o transakcje między przedsiębiorstwami C-D-E, to ponieważ przedsiębiorstwo C jest pierwszym dostawcą i organizuje transport, dokona ono wewnątrzwspólnotowej dostawy w państwie członkowskim 2, przedsiębiorstwo D dokona wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie członkowskim 5, a dostawa między przedsiębiorstwami D-E będzie transakcją krajową w państwie członkowskim 5.

Z drugiej strony, jeżeli towary – w ramach transportu organizowanego przez przedsiębiorstwo B do magazynu w państwie członkowskim 2 – są w rzeczywistości kierowane do samego przedsiębiorstwa B i tym samym transport nie odbywa się w związku z dostawą z przedsiębiorstwa B do C, wówczas musielibyśmy wycofać z łańcucha dostawę z przedsiębiorstwa A do B; w efekcie miałyby miejsce wewnątrzwspólnotowa dostawa dokonana przez przedsiębiorstwo A w państwie członkowskim 1 i wewnątrzwspólnotowe nabycie przez przedsiębiorstwo B w państwie członkowskim 2. Transakcje między przedsiębiorstwami B, C, D i E skutkowałyby powstaniem transakcji łańcuchowej, w której przedsiębiorstwo B jest pierwszym dostawcą, przedsiębiorstwo E – ostatnim klientem, a przedsiębiorstwo C – podmiotem pośredniczącym. Jeżeli przedsiębiorstwo C przekaze przedsiębiorstwu B swój numer identyfikacyjny VAT nadany mu przez państwo członkowskie 2, wówczas zastosowanie będzie miała zasada określona w art. 36a ust. 2 DV i wszystkie dostawy A-B-C-D-E będą podlegały dokładnie takiemu samemu traktowaniu pod względem VAT, jak w poprzednim akapicie.

Jeżeli jednak w tym drugim przypadku przedsiębiorstwo C nie przekaze przedsiębiorstwu B swojego numeru identyfikacyjnego VAT nadanego mu przez państwo członkowskie 2, wówczas zastosowanie będzie miała ogólna zasada określona w art. 36a ust. 1 DV. W dostawie z przedsiębiorstwa A do B nic się nie zmieni, ale dostawa z przedsiębiorstwa B do C oznaczałaby wewnątrzwspólnotową dostawę dokonywaną przez przedsiębiorstwo B w państwie członkowskim 2 oraz wewnątrzwspólnotowe nabycie przez przedsiębiorstwo C w państwie członkowskim 5, po czym miałyby miejsce dostawy krajowe w państwie członkowskim 5 z przedsiębiorstwa C do D oraz z przedsiębiorstwa D do E. Jeżeli więc przedsiębiorstwo C chce zastosować ogólną zasadę określoną w art. 36a ust. 1 DV, będzie musiało przekazać przedsiębiorstwu B swój numer identyfikacyjny VAT nadany mu przez inne państwo członkowskie niż państwo członkowskie 2, aby przedsiębiorstwo B wiedziało, że musi traktować dostawę do przedsiębiorstwa C jako dostawę wewnątrzwspólnotową, a nie jak dostawę krajową w państwie członkowskim 2.

c) Scenariusz 3: podobnie jak w przypadku scenariusza 1 także i w tym scenariuszu kładziemy nacisk na to, że decydujące znaczenie dla stwierdzenia istnienia przerw w łańcuchu mają porozumienia zawarte między stronami w czasie, gdy mają miejsce przemieszczenia towarów. Na potrzeby tego scenariusza wykorzystamy inny przykład (**przykład 5**):



Towary są transportowane z obiektu przedsiębiorstwa B w państwie członkowskim 2 do magazynu w państwie członkowskim 5. Osobą organizującą ten transport jest przedsiębiorstwo C. W momencie transportu przedsiębiorstwo B sprzedało towary przedsiębiorstwu C, natomiast przedsiębiorstwo C nie ma z nikim zawartej umowy o sprzedaży towarów. Następnie, po przybyciu towarów do państwa członkowskiego 5, przedsiębiorstwo C zawiera umowę o sprzedaży towarów z przedsiębiorstwem D, które z kolei zawiera taką umowę z przedsiębiorstwem E. Osobą organizującą transport towarów z magazynu do obiektu przedsiębiorstwa E w państwie członkowskim 5 jest przedsiębiorstwo C.

W tym przypadku musimy zwrócić uwagę na to, jaka jest sytuacja umowna towarów w momencie ich pierwotnego transportu. W chwili gdy ma miejsce transport wewnątrzwspólnotowy, właścicielem towarów jest przedsiębiorstwo C. Nie ma kolejnych dostaw tych samych towarów, tylko jedna dostawa między przedsiębiorstwami B i C. W związku z tym przedsiębiorstwo B dokonuje wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów w państwie członkowskim 2, a przedsiębiorstwo C dokonuje następnie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w państwie członkowskim 5. Jeżeli warunki określone w art. 138 DV są spełnione, ta wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów będzie zwolniona z podatku.

W tym przypadku nie mamy do czynienia z transakcją łańcuchową. Dostawy z przedsiębiorstwa C do D i z przedsiębiorstwa D do E będą obu przypadkach stanowiły transakcje krajowe w państwie członkowskim 5.

Po przeanalizowaniu poszczególnych omówionych scenariuszy dotyczących transportu dzielonego i przerw w łańcuchu można stwierdzić, że w przypadku kilku „przemieszczeń” towarów lub kilku osób zaangażowanych w transport ważne jest, by indywidualnie dla każdego przypadku zbadać okoliczności, by móc stwierdzić, czy można zastosować

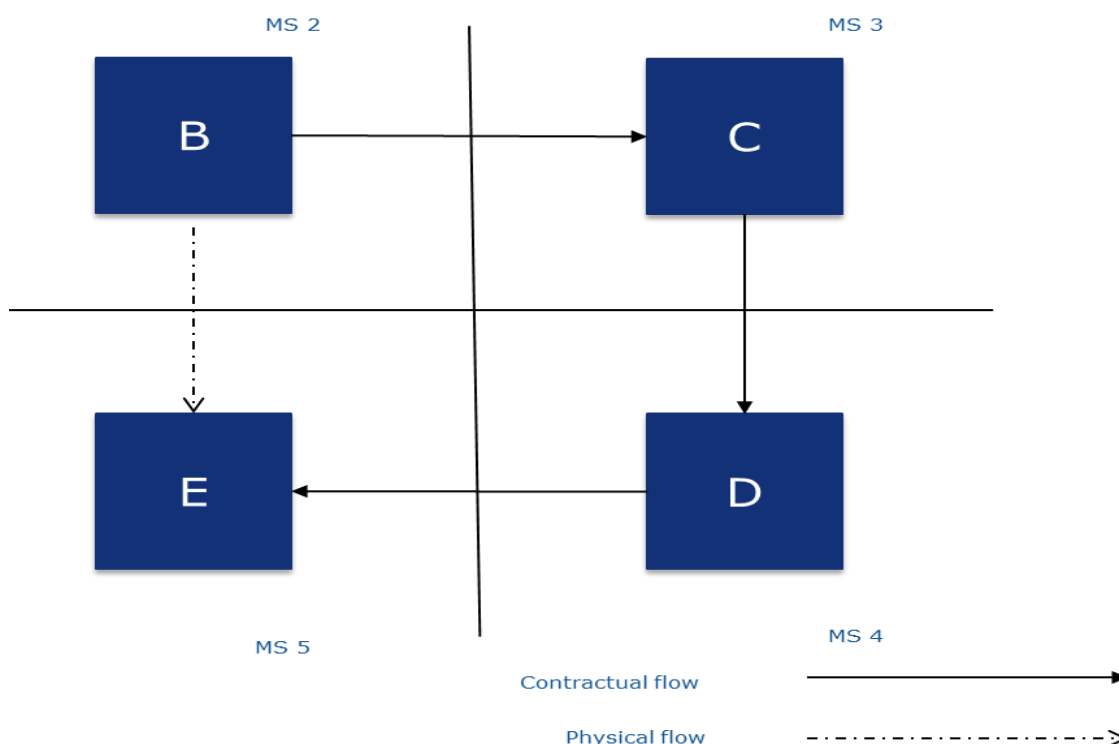
zasady dotyczące transakcji łańcuchowych. Istotne będzie stwierdzenie, gdzie znajdują się towary, a nie gdzie znajduje się siedziba dostawców, oraz jakie transakcje miały miejsce, gdy dokonywano przemieszczeń towarów.

3.6.9. Dowód potwierdzający organizację transportu

Podmiot pośredniczący musi przechowywać dowody potwierdzające, że przetransportował lub wysłał towary samodzielnie (w swoim własnym imieniu) lub za pośrednictwem osoby trzeciej działającej na jego rzecz. Takie dowody są niezbędne do ustalenia, czy jest on podmiotem pośredniczącym i do której transakcji w łańcuchu transport zostanie w związku z tym przypisany. Dowód ten ma jednak inny charakter niż dowód niezbędny do skorzystania ze zwolnienia przewidzianego w art. 138 ust. 1 DV i należy oceniać go odrębnie. Strona stosująca zwolnienie, która może, ale nie musi, być podmiotem pośredniczącym, będzie musiała w istocie przedstawić organom podatkowym ze swojej strony dowody potwierdzające spełnienie warunków zastosowania tego zwolnienia²⁰.

Niezbędne są zatem dwa różne dowody: dowód potwierdzający organizację transportu (oznaczający dowód na to, że transport został zrealizowany „przez lub na rzecz” określonego podatnika) oraz dowód potwierdzający sam transport (oznaczający dowód na to, że towary zostały rzeczywiście przetransportowane z jednego państwa członkowskiego do drugiego).

Aby pomóc w lepszym zrozumieniu potrzeby istnienia dwóch różnych dowodów, skorzystamy z następującego przykładu (**przykład 6**):



²⁰ W związku z tym, w przypadku gdy transport zostaje przypisany do dostawy dokonywanej do podmiotu pośredniczącego, dostawca będzie musiał przechowywać dowody potwierdzające transport w celu uzasadnienia zwolnienia z tytułu dostawy wewnątrzwspólnotowej. Ponadto, aby móc skorzystać z domniemania, o którym mowa w art. 45a ust. 1 lit. b) RW, dostawca będzie musiał posiadać dokumenty wymagane na mocy tego przepisu.

Założmy, że transport towarów jest przypisany do dostawy dokonywanej do podmiotu pośredniczącego i że podmiotem pośredniczącym jest przedsiębiorstwo C. Transport przypisany jest do dostawy do przedsiębiorstwa C, a zatem dostawą wewnątrzwspólnotową jest dostawa do przedsiębiorstwa C dokonywana przez przedsiębiorstwo B. Ponieważ przedsiębiorstwo B nie organizuje transportu towarów, to aby móc zastosować zwolnienie, będzie ono zasadniczo potrzebowało (i) numeru identyfikacyjnego VAT nadanego przedsiębiorstwu C przez państwo członkowskie inne niż państwo członkowskie 2; (ii) dowodu, że towary zostały przetransportowane z państwa członkowskiego 2 do innego państwa członkowskiego; oraz (iii) dowodu, że towary zostały przetransportowane przez przedsiębiorstwo C lub przez osobę trzecią działającą na jego rzecz (ponieważ do celów zastosowania zwolnienia na mocy art. 138 ust. 1 DV wymagane jest, by towary były transportowane albo przez dostawcę lub nabywcę, albo przez osobę trzecią działającą na rzecz któregokolwiek z nich).

Tak więc przedsiębiorstwo C będzie musiało wykazać przedsiębiorstwu B nie tylko, że transport miał miejsce, lecz także, że to ono zorganizowało ten transport (lub innymi słowy, że transport został wykonany na jego rzecz, albo przez nie samo, albo przez osobę trzecią). Należy zauważyć, że jeżeli zgodnie z dowodami to przedsiębiorstwo D, a nie przedsiębiorstwo C jest organizatorem transportu, wówczas podmiotem pośredniczącym byłoby przedsiębiorstwo D. W takim przypadku transport wewnątrzwspólnotowy byłby przypisany do dostawy dokonywanej przez przedsiębiorstwo C do przedsiębiorstwa D lub do dostawy dokonywanej przez przedsiębiorstwo D do przedsiębiorstwa E, a nie mógłby zostać przypisany do dostawy z przedsiębiorstwa B do C. Ta ostatnia dostawa staje się transakcją krajową w państwie członkowskim 2, a przedsiębiorstwo B będzie musiało naliczyć przedsiębiorstwu C podatek VAT. W związku z tym przedsiębiorstwo C musi przedstawić przedsiębiorstwu B dowód, że to ono organizuje transport, co stanowi dodatkowy i inny dowód niż ten dotyczący samego faktu, że transport miał miejsce.

3.6.10. Podmiot pośredniczący musi przekazać numer identyfikacyjny VAT swojemu dostawcy.

Aby zastosować przepis określony w art. 36a ust. 2 DV, podmiot pośredniczący musi przekazać **swojemu dostawcy** numer identyfikacyjny VAT państwa członkowskiego, z którego towary są wysyłane lub transportowane.

W art. 36a ust. 2 DV nie ma wymogu takiego przekazywania numeru żadnej z administracji podatkowych, których może to dotyczyć, a jedynie dostawcy.

Takiego przekazania dokonuje się do dostawcy; nie ma znaczenia, czy podmiot pośredniczący przekazuje numer identyfikacyjny VAT któremukolwiek z pozostałych uczestników transakcji łańcuchowej.

Jeżeli w naszym przykładzie 2 podmiotem pośredniczącym jest przedsiębiorstwo D i przekazuje ono przedsiębiorstwu C swój numer identyfikacyjny VAT nadany mu (przedsiębiorstwu D) przez państwo członkowskie 2, wówczas transport zostanie przypisany do dostawy dokonanej przez przedsiębiorstwo D do przedsiębiorstwa E. Przekazanie numeru identyfikacyjnego VAT przez przedsiębiorstwo D przedsiębiorstwu B lub E nie będzie miało znaczenia dla celów art. 36a ust. 2 DV. Jeżeli zatem przedsiębiorstwo D przekaze ten numer przedsiębiorstwu B lub E, ale nie przekaze go przedsiębiorstwu C, wówczas zastosowanie będzie miała zasada ogólna i transport lub wysyłka zostaną przypisane do dostawy dokonanej przez przedsiębiorstwo C do przedsiębiorstwa D.

3.6.11. W jaki sposób podmiot pośredniczący powinien przekazać swój numer identyfikacyjny VAT?

Przekazanie numeru identyfikacyjnego VAT nie musi odbywać się w sposób szczególnie formalny. Można to zrobić za pomocą dowolnych środków pozwalających wykazać, że dostawca przedmiotowy numer otrzymał. W tym względzie mogłaby wystarczyć wymiana wiadomości e-mail.

Strony mogą uzgodnić między sobą, w jaki sposób dokonać takiego przekazania. Nie musi się to odbywać przy każdej kolejnej transakcji. Istnieje możliwość, by podmiot pośredniczący tylko raz przekazał swojemu dostawcy numer identyfikacyjny VAT, który ma być używany w odniesieniu do wszystkich dostaw do danego państwa członkowskiego. Jeżeli podmiot pośredniczący otrzymuje dostawy od tego samego dostawcy, np. w państwie członkowskim 1 i państwie członkowskim 2, może on tylko raz podać swojemu dostawcy numer identyfikacyjny VAT, który będzie używany w odniesieniu do dostaw do państwa członkowskiego 1, oraz numer identyfikacyjny VAT, który będzie używany w odniesieniu do dostaw do państwa członkowskiego 2, przy czym może to być ten sam bądź inny numer.

Podmiot pośredniczący mógłby poinformować dostawcę, że od określonego momentu numer identyfikacyjny VAT, który ma być używany w odniesieniu do dostaw do konkretnego państwa członkowskiego, będzie inny niż dotychczas stosowany. Podmiot pośredniczący może również zdecydować się na używanie, w odniesieniu do szczególnych dostaw, innego numeru identyfikacyjnego VAT niż numer „ogólnie” używany przez niego. Jeżeli więc przekazał on swojemu dostawcy określony numer identyfikacyjny VAT, który ma być używany w odniesieniu do wszystkich dostaw do określonego państwa członkowskiego, może on poinformować dostawcę, że w odniesieniu do pewnej szczególnej dostawy będzie on używał innego numeru identyfikacyjnego VAT.

Ze swojej strony dostawca może zwrócić się do podmiotu pośredniczącego o przekazywanie mu numeru identyfikacyjnego VAT przy każdej transakcji, jeżeli jest zdania, że zapewni mu to prawidłowe stosowanie zwolnienia.

3.6.12. Środek dowodowy przekazania numeru identyfikacyjnego VAT

Podmiot pośredniczący i jego dostawca muszą zachować dowód przekazania numeru i przedstawić go organom podatkowym, gdy te zażądają tego w celu sprawdzenia prawidłowego stosowania przepisu. Aby udowodnić, że numer identyfikacyjny VAT został przekazany, wymagane jest zatem przedstawienie pewnego rodzaju pisemnego powiadomienia, czy to w formie elektronicznej czy też w innej.

Jednak nawet w przypadku, gdy podmiot pośredniczący lub jego dostawca nie są w stanie przedstawić żadnego dowodu na to, że podmiot pośredniczący przekazał swojemu dostawcy swój numer identyfikacyjny VAT nadany mu przez państwo członkowskie, z którego towary są wysyłane, zostanie uznane, że tak w istocie uczynił, jeżeli spełnione są następujące warunki:

- 1) numer identyfikacyjny VAT podmiotu pośredniczącego nadany przez państwo członkowskie, z którego towary są wysyłane lub transportowane, jest umieszczony na fakturze wystawionej mu przez dostawcę, oraz
- 2) kwota VAT należnego do zapłaty w państwie członkowskim, z którego towary są wysyłane lub transportowane, została wykazana na fakturze (chyba że transakcja

jest zwolniona z VAT; w takim przypadku faktura powinna zawierać odesłanie do mającego zastosowanie przepisu dyrektywy VAT lub do odpowiedniego przepisu krajowego, lub jakkolwiek inną adnotację, z której wynika, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia, zgodnie z art. 226 ust. 11 DV).

Organy zainteresowanych państw członkowskich powinny mieć również możliwość sprawdzenia, czy zachowanie dostawcy i podmiotu pośredniczącego jest zgodne z tym, co zostało wykazane na fakturze. Jeżeli więc przykładowo dostawca zgodnie z fakturą naliczył w transakcji VAT, to ten VAT powinien być ujęty w jego ewidencji VAT, jeżeli jest on zobowiązany do jej prowadzenia, oraz w jego deklaracji VAT.

3.6.13. Co się stanie, jeżeli podmiot pośredniczący i jego dostawca nie będą w stanie udowodnić takiego przekazania?

W przypadku gdy podmiot pośredniczący i jego dostawca nie są w stanie udowodnić, że podmiot pośredniczący przekazał swojemu dostawcy swój numer identyfikacyjny VAT nadany mu przez państwo członkowskie, z którego towary są wysyłane lub transportowane, a warunki, o których mowa w sekcji 3.6.12 powyżej, nie są spełnione, można przypuszczać, że nie są spełnione warunki stosowania przepisu określonego w art. 36a ust. 2 DV, i zastosowanie będzie miała ogólna zasada określona w art. 36a ust. 1 DV.

3.6.14. Kiedy podmiot pośredniczący musi dokonać takiego przekazania?

W art. 36a DV nie określono, kiedy należy przekazać dostawcy numer identyfikacyjny VAT. Zasadniczo wydaje się, że w normalnych okolicznościach do przekazania powinno dojść przed zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego.

W przypadku gdy podmiot pośredniczący nie przekazał dostawcy swojego numeru identyfikacyjnego VAT nadanego przez państwo członkowskie wyjścia towarów do tego dnia, zastosowanie będzie miała ogólna zasada określona w art. 36a ust. 1 DV, a zatem transport towarów zostanie przypisany do dostawy dokonanej do podmiotu pośredniczącego i będzie to dostawa wewnątrzspółnotowa. W związku z tym dostawca nie będzie naliczał VAT podmiotowi pośredniczącemu, dopóki podmiot pośredniczący przekazuje dostawcy swój numer identyfikacyjny VAT nadany przez państwo członkowskie inne niż państwo członkowskie wyjścia towarów, a dostawca ma przekonanie, że towary są transportowane do innego państwa członkowskiego przez podmiot pośredniczący lub przez osobę działającą na jego rzecz.

Istnieje jednak możliwość, że podmiot pośredniczący przekaże przez pomyłkę błędny numer identyfikacyjny VAT. Taka sytuacja miałaby miejsce np. w sytuacji, gdy podmiot pośredniczący wydał swojemu dostawcy instrukcję stosowania zawsze jego numeru identyfikacyjnego VAT nadanego przez państwo członkowskie wyjścia towarów, ale w odniesieniu do tej konkretnej dostawy chciał użyć swojego numeru identyfikacyjnego VAT nadanego przez państwo członkowskie przeznaczenia towarów. W takim przypadku podmiot pośredniczący powinien być w stanie przekazać ten numer identyfikacyjny VAT nadany przez państwo członkowskie przeznaczenia towarów nawet po wystąpieniu zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego. Konsekwencje tego spóźnionego przekazania będą się różnić w zależności od okoliczności sprawy.

Jeżeli przekazanie nastąpi po zdarzeniu powodującym powstanie obowiązku podatkowego, ale przed upływem terminu składania deklaracji VAT za ten okres, dostawca skoryguje po prostu fakturę zgodnie z odpowiednimi przepisami krajowymi

i zastosuje teraz zwolnienie danej transakcji z VAT (o ile spełnione są wszystkie warunki), a w swojej deklaracji VAT nie zgłosi w odniesieniu do tej dostawy żadnej kwoty VAT.

Jeżeli przekazanie nastąpi po zdarzeniu powodującym powstanie obowiązku podatkowego i po upływie terminu składania deklaracji VAT za ten okres, dostawca także może skorygować fakturę zgodnie z odpowiednimi przepisami krajowymi i zastosować teraz zwolnienie z VAT, o ile spełnione są wszystkie warunki. Dostawca dokona korekty deklaracji VAT zgodnie z procedurami określonymi w danym państwie członkowskim.

3.6.15. Co dzieje się, jeżeli podmiot pośredniczący będzie posiadał wiele numerów identyfikacyjnych VAT?

Jeżeli w naszym przykładzie 2 podmiotem pośredniczącym jest przedsiębiorstwo C, możliwe jest, że posiada ono numer identyfikacyjny VAT nadany przez państwo członkowskie, w którym ma ono siedzibę (państwo członkowskie 3), a także numer identyfikacyjny VAT nadany przez państwo członkowskie wyjścia towarów (państwo członkowskie 2) oraz numer identyfikacyjny VAT nadany przez państwo członkowskie przybycia towarów (państwo członkowskie 5).

Fakt, że przedsiębiorstwo C posiada numer identyfikacyjny VAT nadany przez państwo członkowskie 2, nie zobowiązuje go do używania tego numeru identyfikacyjnego VAT w odniesieniu do transakcji z udziałem dostawców mających siedzibę w tym państwie członkowskim lub towarów znajdujących się w tym państwie członkowskim. Może ono posługiwać się numerem identyfikacyjnym VAT nadanym przez to państwo członkowskie lub innym numerem identyfikacyjnym VAT nadanym przez jakiegokolwiek inne państwo członkowskie. Wybór tego czy innego numeru identyfikacyjnego VAT pociąga za sobą jednak pewne konsekwencje.

Przeanalizowaliśmy już konsekwencje przedstawienia przez przedsiębiorstwo C numeru identyfikacyjnego VAT państwa członkowskiego 2. W takiej sytuacji dostawa z przedsiębiorstwa B do przedsiębiorstwa C będzie dostawą krajową w państwie członkowskim 2, a transport towarów zostanie przypisany do dostawy dokonanej przez przedsiębiorstwo C. W związku z tym przedsiębiorstwo C dokona dostawy wewnątrzwspólnotowej w państwie członkowskim 2 (zwolnionej z podatku, jeżeli spełnione są warunki określone w art. 138 DV).

Przedsiębiorstwo C może jednak przedstawić przedsiębiorstwu B swój numer identyfikacyjny VAT nadany przez państwo członkowskie 5. W takim przypadku zastosowanie ma ogólna zasada określona w art. 36a ust. 1 DV i transport przypisuje się do dostawy do przedsiębiorstwa C. Dostawa wewnątrzwspólnotowa z przedsiębiorstwa B do przedsiębiorstwa C będzie zwolniona z podatku. Przedsiębiorstwo C dokona wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie członkowskim 5.

W przypadku gdy przedsiębiorstwo C przedstawia przedsiębiorstwu B swój numer identyfikacyjny VAT nadany przez państwo członkowskie 3, zastosowanie ma również ogólna zasada określona w art. 36a ust. 1 DV i transport przypisuje się do dostawy do przedsiębiorstwa C. Dostawa wewnątrzwspólnotowa z przedsiębiorstwa B do przedsiębiorstwa C będzie zwolniona z podatku, ponieważ art. 138 DV wymaga jedynie numeru identyfikacyjnego VAT nadanego przez państwo członkowskie inne niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

Zgodnie z art. 40 DV przedsiębiorstwo C dokona wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w państwie członkowskim 5, czyli państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towarów, a więc wewnątrzwspólnotowe nabycie zostanie opodatkowane w państwie członkowskim 5. Jednak zgodnie z art. 41 DV również państwo członkowskie 3 mogłoby opodatkować to wewnątrzwspólnotowe nabycie, ponieważ numer, którego przedsiębiorstwo C użyło do dokonania nabycia, był numerem identyfikacyjnym VAT nadanym przez państwo członkowskie 3. Aby uniknąć podwójnego opodatkowania, przedsiębiorstwo C będzie musiało wykazać przed organami podatkowymi państwa członkowskiego 3, że nabycie opodatkowano VAT zgodnie z art. 40 DV, tzn. w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towarów (państwo członkowskie 5).

3.6.16. Co się stanie, jeżeli podmiot pośredniczący nie przekaze swojemu dostawcy żadnego numeru identyfikacyjnego VAT?

Możliwe jest, że podmiot pośredniczący nie przekaze swojemu dostawcy żadnego numeru identyfikacyjnego VAT. Załóżmy w przykładzie 2, że podmiotem pośredniczącym jest przedsiębiorstwo C i że nie przekazało ono przedsiębiorstwu B swojego numeru identyfikacyjnego VAT. W takiej sytuacji przedsiębiorstwo B będzie musiało naliczyć przedsiębiorstwu C VAT od danej transakcji.

Fakt, że towary opuściły terytorium państwa członkowskiego 2, a przedsiębiorstwo C jest podatnikiem działającym w takim charakterze, nie jest wystarczający do zwolnienia danej dostawy wewnątrzwspólnotowej z VAT. Zgodnie z art. 138 ust. 1 lit. b) DV warunkiem zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej jest podanie przez przedsiębiorstwo C przedsiębiorstwu B numeru identyfikacyjnego VAT nadanego przez państwo członkowskie inne niż państwo wyjścia towarów. Ponieważ przedsiębiorstwo C tego nie zrobiło, przedsiębiorstwo B będzie musiało naliczyć VAT od tej dostawy wewnątrzwspólnotowej.

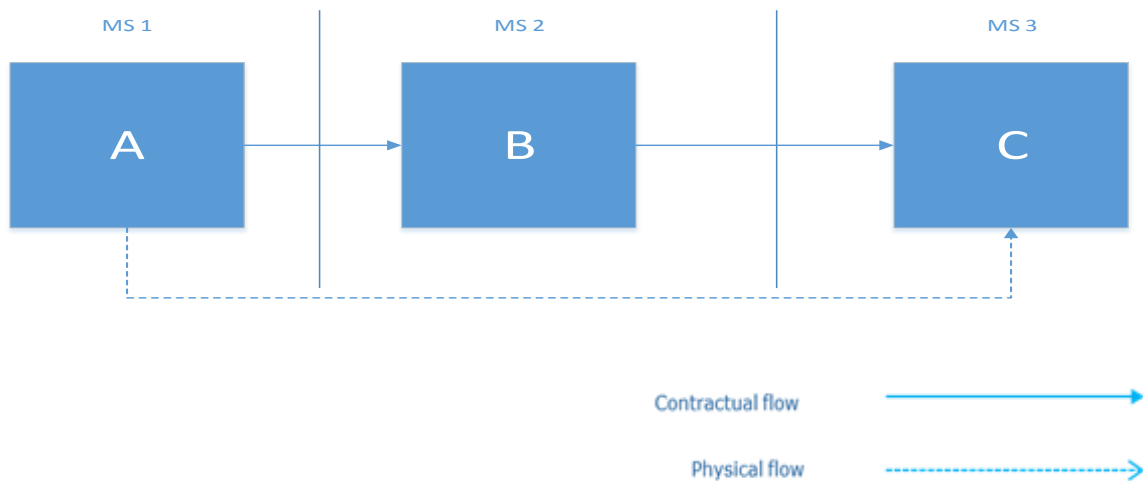
Należy zauważyć, że opodatkowanie dostawy wewnątrzwspólnotowej w państwie członkowskim 2 nie jest przeszkodą dla opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia dokonanego przez przedsiębiorstwo C w państwie członkowskim 5 zgodnie z art. 40 DV i art. 16 RW.

Przedsiębiorstwo C może skorygować ten problem, przekazując swój numer identyfikacyjny VAT w późniejszym terminie. Może przekazać przedsiębiorstwu B swój numer identyfikacyjny VAT z państwa członkowskiego 2, państwa członkowskiego 3 lub państwa członkowskiego 5 – a konsekwencje tego opisano w poprzedniej sekcji. W takiej sytuacji zastosowanie będą miały przepisy dotyczące korekty faktur określone w państwie członkowskim 2.

3.6.17. Uproszczenie dotyczące transakcji trójstronnych

Jak już wspomniano, zakres przepisów określonych w art. 36a DV ogranicza się do wyjaśnienia, do której transakcji w łańcuchu przypisuje się transport. Przepisy te nie mają żadnego wpływu na obowiązek podatkowy, który ustala się zgodnie z zasadami ogólnymi. Nie mają również wpływu na możliwość stosowania uproszczenia w odniesieniu do transakcji trójstronnych po spełnieniu wszystkich warunków zawartych w art. 141 DV.

Wyobraźmy sobie prostą transakcję łańcuchową, w której można zastosować uproszczenie dotyczące transakcji trójstronnych, jak poniższym przykładzie (**przykład 7**):



Przedsiębiorstwo B jest podmiotem pośredniczącym. Ogólna zasada określona w art. 36a ust. 1 DV stanowi, że transport lub wysyłkę przypisuje się do dostawy dokonanej do podmiotu pośredniczącego, tzn. do dostawy dokonanej przez przedsiębiorstwo A do przedsiębiorstwa B. Przedsiębiorstwo A dokona zatem wewnątrzwspólnotowej dostawy w państwie członkowskim 1, a przedsiębiorstwo B dokona wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie członkowskim 3. Sprawdźmy teraz, czy spełnione są wymogi dla stosowania uproszczenia dotyczącego transakcji trójstronnych określone w art. 141 DV:

- a) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów dokonuje podatnik (przedsiębiorstwo B), który nie ma siedziby w danym państwie członkowskim (państwo członkowskie 3), ale który jest zidentyfikowany do celów VAT w innym państwie członkowskim (państwo członkowskie 2);
- b) nabycie towarów jest dokonywane do celów ich późniejszej dostawy przez przedsiębiorstwo B na terytorium danego państwa członkowskiego (państwo członkowskie 3);
- c) towary są transportowane bezpośrednio z państwa członkowskiego (państwo członkowskie 1) innego niż państwo, w którym przedsiębiorstwo B jest zidentyfikowane (państwo członkowskie 2), do osoby, na rzecz której ma ono dokonać późniejszej dostawy (przedsiębiorstwo C);
- d) osoba, na rzecz której dokonywana jest późniejsza dostawa (przedsiębiorstwo C), jest innym podatnikiem zidentyfikowanym w danym państwie członkowskim (państwo członkowskie 3);
- e) przedsiębiorstwo C zostało uznane zgodnie z art. 197 DV za osobę zobowiązaną do zapłaty VAT należnego z tytułu dostawy dokonanej przez przedsiębiorstwo B.

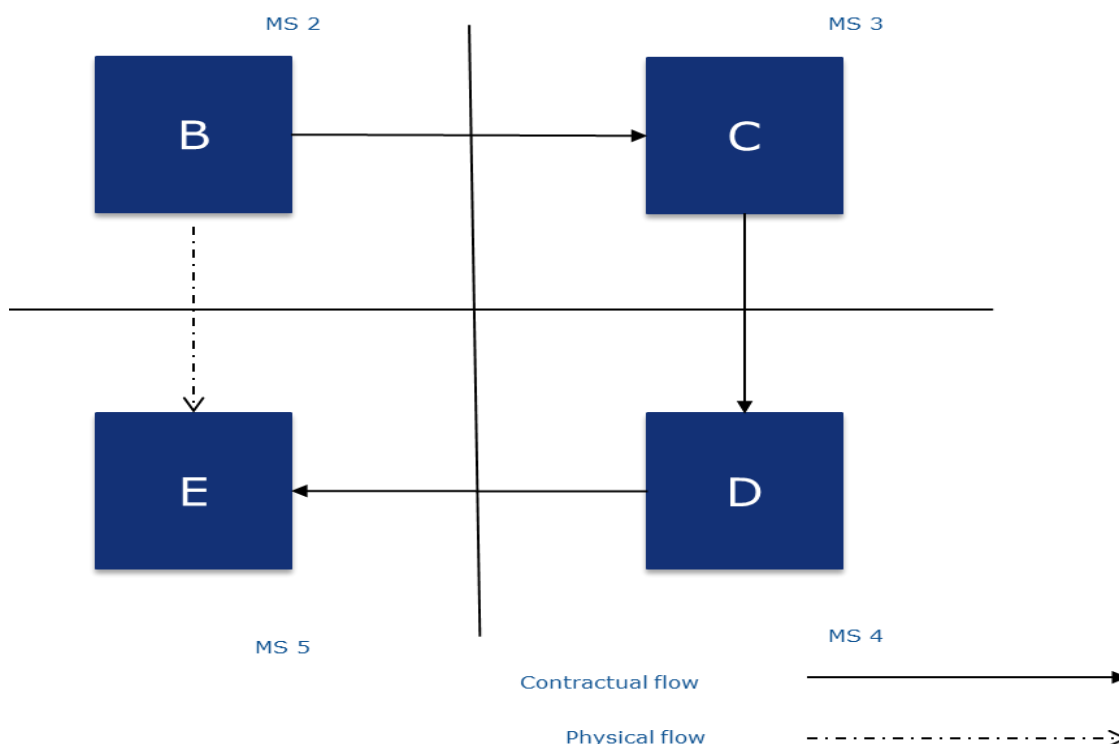
Warunki dla zastosowania uproszczenia dotyczącego transakcji trójstronnych są zatem spełnione. W związku z tym transakcja zostanie opodatkowana w następujący sposób:

- Przedsiębiorstwo A dokonuje wewnątrzwspólnotowej dostawy w państwie członkowskim 1. Jeżeli wszystkie warunki określone w art. 138 DV są spełnione, dostawa ta zostanie zwolniona.
- Przedsiębiorstwo B dokonuje wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie członkowskim 3. W wyniku zastosowania art. 141 DV od tego nabycia nie zostanie naliczony VAT.

- Przedsiębiorstwo B dokonuje dostawy krajowej do przedsiębiorstwa C w państwie członkowskim 3. Zgodnie z art. 197 DV przedsiębiorstwo C będzie zobowiązane do zapłaty VAT od tej dostawy.
- Przedsiębiorstwo B nie będzie zatem musiało rejestrować się do celów VAT i rozliczać z podatku VAT ani w państwie członkowskim 1, ani w państwie członkowskim 3. Ponadto przedsiębiorstwo B, aby się upewnić, że nie zostanie opodatkowane w państwie członkowskim 2 z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia, powinno spełniać warunki określone w art. 42 DV.

3.6.17.1. Więcej niż trzy podmioty gospodarcze w łańcuchu

Ponownie wykorzystamy nasz przykład, tym razem z czterema przedsiębiorstwami w łańcuchu (**przykład 8**):



W przykładzie 8 podmiotem pośredniczącym jest przedsiębiorstwo C. Przedsiębiorstwo C przekazuje przedsiębiorstwu B swój numer identyfikacyjny VAT nadany przez państwo członkowskie 2. Zamiast zasady ogólnej określonej w art. 36a ust. 1 DV zastosowanie ma zatem przepis zawarty w art. 36a ust. 2 DV. W takiej sytuacji dostawa dokonana przez przedsiębiorstwo B do przedsiębiorstwa C będzie dostawą krajową w państwie członkowskim 2, a dostawa dokonana przez przedsiębiorstwo C do przedsiębiorstwa D będzie wewnątrzwspólnotową dostawą towarów zwolnioną w państwie członkowskim 2 (jeżeli spełnione są warunki określone w art. 138 DV).

Wewnątrzwspólnotowego nabycia dokonuje przedsiębiorstwo D, które nie ma siedziby w państwie członkowskim 5, tj. państwie członkowskim przybycia towarów, ale jest zarejestrowane w państwie członkowskim 4. Towary nabywa przedsiębiorstwo D do celów ich późniejszej dostawy do przedsiębiorstwa E w tym samym państwie członkowskim, tj. państwie członkowskim 5. Towary przetransportowano bezpośrednio z państwa członkowskiego (państwo członkowskie 2) innego niż państwo, w którym przedsiębiorstwo D jest zidentyfikowane do celów VAT (państwo członkowskie 4), do

osoby, na rzecz której ma ono dokonać późniejszej dostawy (przedsiębiorstwo E); Przedsiębiorstwo E jest podatnikiem zidentyfikowanym do celów VAT w państwie członkowskim 5. Jeżeli zatem przedsiębiorstwo E jest zgodnie z art. 197 DV osobą zobowiązaną do zapłaty VAT należnego z tytułu dostawy dokonanej przez osobę, która nie ma siedziby w państwie członkowskim 5 (przedsiębiorstwo D), zastosowanie ma przepis zawarty w art. 141 DV.

W takiej sytuacji od wewnątrzwspólnotowego nabycia dokonanego przez przedsiębiorstwo D w państwie członkowskim 5 nie należy naliczać VAT. Zgodnie z art. 197 DV osobą zobowiązaną do zapłaty VAT należnego z tytułu dostawy dokonanej przez przedsiębiorstwo D do przedsiębiorstwa E w państwie członkowskim 5 będzie przedsiębiorstwo E.

W związku z tym przedsiębiorstwo D nie będzie musiało rejestrować się lub rozliczać z podatku VAT w państwie członkowskim 5. Ponadto przedsiębiorstwo D, aby się upewnić, że nie zostanie opodatkowane w państwie członkowskim 4 z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia, powinno spełniać warunki określone w art. 42 DV.

3.6.17.2. *Późniejsza dostawa towarów w następstwie transakcji trójstronnej.*

W przykładzie 8 podmiotem pośredniczącym było przedsiębiorstwo C. Przedsiębiorstwo C przekazuje przedsiębiorstwu B swój numer identyfikacyjny VAT nadany w państwie członkowskim 3, a nie numer identyfikacyjny VAT nadany w państwie członkowskim 2. Na potrzeby niniejszego przykładu zakładamy, że przedsiębiorstwo D jest zidentyfikowane do celów VAT nie tylko w państwie członkowskim 4, lecz także w państwie członkowskim 5. W tym przypadku będzie miała zastosowanie zasada ogólna dotycząca transakcji łańcuchowych i transport zostanie przypisany do dostawy dokonanej przez przedsiębiorstwo B do przedsiębiorstwa C. Przedsiębiorstwo C dokona wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie członkowskim 5. Dosłowne brzmienie art. 141 DV mogłoby sugerować, że do wewnątrzwspólnotowego nabycia przez przedsiębiorstwo C nie można zastosować tego zwolnienia, gdyż można by uznać, że warunek określony w art. 141 lit. c) DV nie jest spełniony: towary nie są bezpośrednio wysyłane lub transportowane do osoby, na rzecz której przedsiębiorstwo C dokonuje dostawy (przedsiębiorstwa D), tylko do innej osoby (przedsiębiorstwa E), która znajduje się w dalszej części łańcucha. Wówczas przedsiębiorstwo C musiałoby być zarejestrowane w państwie członkowskim 5 i rozliczać się z VAT należnego od wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie członkowskim 5²¹.

W takiej sytuacji wciąż jednak możliwe byłoby zastosowanie zwolnienia określonego w art. 141 DV.

W tym względzie należy zauważyć, że dla przedsiębiorstwa C, tj. podmiotu pośredniczącego, nie ma przy sprzedawaniu towarów przedsiębiorstwu D znaczenia, co przedsiębiorstwo D zamierza z tymi towarami zrobić.

²¹ Jeżeli jednak zastosowanie ma zwolnienie określone w art. 140 lit. c) DV (co miałyby miejsce, jeżeli państwo członkowskie 5 stosuje fakultatywne odwrotne obciążenie przewidziane w art. 194 DV w odniesieniu do kolejnej dostawy między przedsiębiorstwem C a przedsiębiorstwem D), przedsiębiorstwo C musiałoby się zarejestrować w państwie członkowskim 5 ze względu na dokonane wewnątrzwspólnotowe nabycie, ale nie musiałoby się rozliczać z tego wewnątrzwspólnotowego nabycia, ponieważ nabycie to byłoby zwolnione.

Przedsiębiorstwo C wypełnia swoje zobowiązania wobec przedsiębiorstwa D, wysyłając towary w miejsce uzgodnione przez przedsiębiorstwa C i D. Miejszem tym mogą być obiekty przedsiębiorstwa D lub magazyn zarządzany przez osobę trzecią. W wyniku transakcji między przedsiębiorstwem D i przedsiębiorstwem E, o czym przedsiębiorstwo C może nie wiedzieć, miejscem tym mogą być jednak również obiekty przedsiębiorstwa E.

Przedsiębiorstwo C spełnia zatem wymogi określone w art. 141 DV, ponieważ wysyła towary w miejsce, które wskazało przedsiębiorstwo D. Fakt, że przedsiębiorstwo D dokonało sprzedaży na rzecz przedsiębiorstwa E, o czym przedsiębiorstwo C mogło wiedzieć lub nie, nie wpływa na spełnianie przez przedsiębiorstwo C wymogów dotyczących zastosowania zwolnienia.

Możemy przyjrzeć się różnicom między tym scenariuszem (transakcja trójstronna między przedsiębiorstwami B, C i D, mimo że towary są wysyłane do przedsiębiorstwa E) i sytuacją, w której ma miejsce transakcja trójstronna między przedsiębiorstwami B, C i D, towary są wysyłane do obiektów przedsiębiorstwa D, po czym przedsiębiorstwo D dokonuje dostawy do przedsiębiorstwa E poza transakcją łańcuchową.

W obu przypadkach wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów przez przedsiębiorstwo C w państwie członkowskim 5 będzie zwolnione i przedsiębiorstwo C nie musi się w tym państwie rejestrować. To przedsiębiorstwo D musi być w tych przypadkach zarejestrowane w państwie członkowskim 5 i będzie zobowiązane do zapłaty VAT od dostawy krajowej, której przedsiębiorstwo C dokonuje na jego rzecz w tym państwie członkowskim.

Należy ponadto uwzględnić art. 42 lit. b) DV. Oznacza to, że w obu przypadkach przedsiębiorstwo C będzie musiało wypełnić „obowiązki dotyczące złożenia informacji podsumowującej przewidziane w art. 265”, a więc przedsiębiorstwo C będzie musiało uwzględnić późniejszą dostawę do przedsiębiorstwa D oraz numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa D w państwie członkowskim 5 w swojej informacji podsumowującej składanej w państwie członkowskim 3. W przeciwnym razie przedsiębiorstwo C byłoby w obu przypadkach zobowiązane do zapłaty w państwie członkowskim 3 VAT z tytułu dokonanego wewnątrzwspólnotowego nabycia, ponieważ na potrzeby tego nabycia użyło numeru identyfikacyjnego VAT nadanego w państwie członkowskim 3 (art. 41 DV).

Dostawa z przedsiębiorstwa D do przedsiębiorstwa E byłaby w każdym razie dostawą krajową opodatkowaną w państwie członkowskim 5.

Jak widać, sytuacja przedsiębiorstw C, D i E jest taka sama w przypadku zastosowania uproszczenia dotyczącego transakcji trójstronnych, gdy towary wysyłane są do przedsiębiorstwa E, oraz w przypadku zastosowania uproszczenia dotyczącego transakcji trójstronnych, gdy towary wysyłane są do przedsiębiorstwa D, które później sprzedaje towary przedsiębiorstwu E i mu je wysyła. Jeżeli jednak uproszczenie nie jest stosowane, przedsiębiorstwo C musiałoby się zarejestrować i rozliczać się z podatku VAT w państwie członkowskim 5.

Po przeanalizowaniu powyższych okoliczności można uznać, że w tym przypadku w przykładzie 8 wszystkie warunki dla zastosowania uproszczenia dotyczącego transakcji trójstronnych są spełnione, dopóki przedsiębiorstwo C transportuje towary do miejsca w państwie członkowskim 5 wskazanego mu przez przedsiębiorstwo D, a przedsiębiorstwo D jest zidentyfikowane do celów VAT w tym państwie członkowskim 5. Warunek określony w art. 141 lit. c) DV jest spełniony, ponieważ towary są

transportowane bezpośrednio do miejsca wskazanego przedsiębiorstwu C przez przedsiębiorstwo D.

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów przez przedsiębiorstwo C w państwie członkowskim 5 powinno być zatem zwolnione i przedsiębiorstwo C nie będzie musiało rejestrować się w państwie członkowskim 5. Przedsiębiorstwo D byłoby zobowiązane do zapłaty w państwie członkowskim 5 VAT z tytułu dostawy krajowej z przedsiębiorstwa C do przedsiębiorstwa D dokonanej w tym państwie członkowskim, a dostawa z przedsiębiorstwa D do przedsiębiorstwa E również byłaby dostawą krajową opodatkowaną w państwie członkowskim 5. Dla celów art. 42 DV przedsiębiorstwo C musiałyby złożyć informację podsumowującą w państwie członkowskim 3, zawierającą numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa D w państwie członkowskim 5.

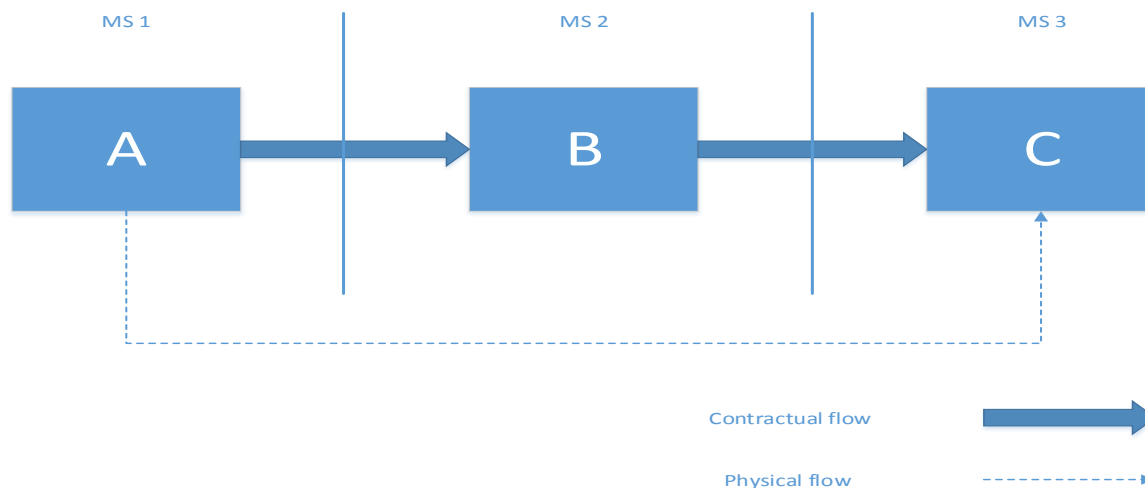
Podsumowując, przepisy dotyczące transakcji łańcuchowych stosuje się niezależnie od liczby stron działających w danym łańcuchu. Uproszczenie dotyczące transakcji trójstronnych ma jednak zastosowanie tylko wówczas, gdy w przypadku transakcji obejmujących trzy strony w tym łańcuchu spełnione są wszystkie warunki tego uproszczenia. W praktyce tylko jeden z podatników uczestniczących w danym łańcuchu transakcji, tj. ten podatek w łańcuchu, który dokonuje wewnątrzwspólnotowego nabycia, może skorzystać z uproszczenia dotyczącego transakcji trójstronnych. W powyższym przykładzie będzie to przedsiębiorstwo C, natomiast przedsiębiorstwo D nie może skorzystać z uproszczenia.

3.6.18. Ostatnią osobą w łańcuchu jest klient końcowy.

Jak wspomniano w sekcji 3.3, w transakcji łańcuchowej muszą uczestniczyć co najmniej trzy osoby. Nie wszyscy jednak muszą być podatnikami.

Jest nawet możliwe, że ostatnią osobą w łańcuchu będzie osoba niebędąca podatnikiem, tj. osoba będąca konsumentem końcowym. W związku z tym przepisy dotyczące transakcji łańcuchowych można by zastosować do sytuacji, w której podatek A sprzedaje towary podatnikowi B, który sprzedaje te same towary osobie C niebędącej podatnikiem. Transport odbywa się bezpośrednio od podatnika A do osoby C, z państwa członkowskiego 1 do państwa członkowskiego 3.

Przykład 9



W tej sytuacji jedyną osobą, która może być podmiotem pośredniczącym na potrzeby stosowania przepisów dotyczących transakcji łańcuchowych, jest przedsiębiorstwo B.

Jeżeli zastosowanie ma zasada ogólna, transport zostanie przypisany do dostawy z przedsiębiorstwa A do przedsiębiorstwa B. Zatem dostawa dokonywana przez przedsiębiorstwo A będzie stanowiła wewnątrzwspólnotową dostawę towarów zwolnioną w państwie członkowskim 1 (jeżeli spełnione są warunki określone w art. 138 DV) i będzie miało miejsce wewnątrzwspólnotowe nabycie przez przedsiębiorstwo B podlegające opodatkowaniu w państwie członkowskim 3. Dostawa z przedsiębiorstwa B do przedsiębiorstwa C będzie transakcją krajową w państwie członkowskim 3.

W przypadku gdy przedsiębiorstwo B, tj. podmiot pośredniczący, przekazuje przedsiębiorstwu A swój numer identyfikacyjny VAT nadany mu przez państwo członkowskie, z którego towary są wysyłane lub transportowane (państwo członkowskie 1), wysyłka lub transport zostaną przypisane do dostawy towarów dokonanej przez ten podmiot, tzn. dostawy z przedsiębiorstwa B do przedsiębiorstwa C. Dostawa z przedsiębiorstwa A do B będzie transakcją krajową podlegającą opodatkowaniu w państwie członkowskim 1. Dostawa z przedsiębiorstwa B do przedsiębiorstwa C kwalifikowałaby się jako sprzedaż towarów na odległość podlegająca opodatkowaniu w państwie członkowskim 3, chyba że byłyby spełnione warunki określone w art. 34 DV, a co za tym idzie transakcja zostałaby opodatkowana w państwie członkowskim 1.

4. ZWOLNIENIE WEWNĄTRZWPÓLNOTOWYCH DOSTAW TOWARÓW

4.1. Odpowiedni przepis

Art. 138 DV.

4.2. Co reguluje ten przepis?

Zmiana art. 138 DV obejmuje dwa elementy:

- zmieniono strukturę ust. 1 i dodano nowy warunek;
- dodano ust. 1a.

Art. 138 ust. 1 DV

Jeżeli chodzi o art. 138 ust. 1 DV, należy uwzględnić następujące kwestie:

- Treść art. 138 ust. 1 lit. a) DV odpowiada treści art. 138 ust. 1 w postaci obowiązującej do dnia 31 grudnia 2019 r.
- W lit. b) określono nowy warunek dotyczący stosowania zwolnienia, który składa się z dwóch elementów, a mianowicie:
 - o podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, do których dokonywana jest dostawa, są zidentyfikowani do celów VAT w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportuoraz
 - o podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, do których dokonywana jest dostawa, podali dostawcy swój numer identyfikacyjny VAT.

Jeżeli chodzi o pierwszy element, należy zauważyć, że numer identyfikacyjny VAT podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, do których dokonywana jest dostawa, nie musi koniecznie być numerem identyfikacyjnym VAT nadanym przez państwo członkowskie, do którego towary są transportowane; wystarczy, że jest to numer identyfikacyjny VAT nadany przez państwo członkowskie inne niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu.

Jeżeli chodzi o drugi element, należy zauważyć, że przepisy nie określają dokładnie sposobu przekazywania numeru identyfikacyjnego VAT między umawiającymi się stronami. Należy zatem pozostawić decyzję na ten temat umawiającym się stronom i nie ograniczać jej żadnymi wymogami formalnymi (np. wymogiem korzystania z określonego dokumentu). Podobnie jak określono w powyżej w kontekście art. 36a ust. 2 DV, jeżeli dostawca uwzględnił numer identyfikacyjny VAT swojego klienta na fakturze, można uznać, że klient podał swój numer identyfikacyjny VAT dostawcy.

Art. 138 ust. 1a DV

Jeżeli chodzi o art. 138 ust. 1a DV, należy podkreślić, że do art. 138 dodano nowy ust. 1a, zgodnie z którym zwolnienie przewidziane w ust. 1 nie ma zastosowania, jeżeli dostawca nie dopełnił przewidzianego w art. 262 i 263 DV obowiązku składania informacji podsumowującej lub jeżeli złożona już przez niego informacja podsumowująca nie

zawiera prawidłowych informacji dotyczących danej dostawy zgodnie z wymogami art. 264 DV, chyba że dostawca może należycie, w sposób odpowiadający właściwym organom, uzasadnić swoje uchybienie.

4.3. Szczegółowe kwestie wynikające z art. 138 ust. 1 i 1a DV

4.3.1. Wytyczne uzgodnione przez Komitet ds. VAT

Wytyczne będące wynikiem 113. posiedzenia Komitetu ds. VAT z dnia 3 czerwca 2019 r.

3. NOWE PRAWODAWSTWO – KWESTIE DOTYCZĄCE WDROŻENIA NIEDAWNO PRZYJĘTYCH PRZEPISÓW UE DOTYCZĄCYCH VAT

3.1. Źródło: Komisja

Odniesienia: art. 17a, art. 36a, art. 138 ust. 1 i 1a, art. 243 ust. 3 oraz art. 262 ust. 2 DV

Przedmiot: art. 45a i 54a rozporządzenia wykonawczego w sprawie VAT wdrożenie pakietu „szybkie rozwiązania”: dyrektywy Rady (UE) 2018/1910 i rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) 2018/1912 ([Dokument taxud.c.1\(2019\)3533969 – dokument roboczy nr 968](#))

Dokument E - taxud.c.1(2019) 7900313 dokument roboczy nr 976

Zwolnienie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów z VAT: interakcje z dyrektywą w sprawie zwrotu VAT (sekcja 3.3.1)²²

Komitet ds. VAT jednomyślnie potwierdza, że zmiana dokonana dyrektywą Rady (UE) 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r. w art. 138 ust. 1 DV dodaje istotny warunek zastosowania zwolnienia w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Komitet ds. VAT wyraża jednomyślnie opinię, że dodanie to oznacza, że jeżeli osoba, która nabywa towary, nie poda swojego numeru identyfikacyjnego VAT dostawcy, lub jeżeli podany numer identyfikacyjny VAT nadano w państwie członkowskim, z którego towary są wysyłane lub transportowane, warunki dotyczące stosowania zwolnienia określone w art. 138 należy uznać za niespełnione i dostawca nie ma innej możliwości niż naliczenie VAT.

Dokument F - taxud.c.1(2019) 7900872 dokument roboczy nr 977

Zwolnienie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów z VAT: stosowanie art. 138 ust. 1a (sekcja 3.3.2)²³

1. Komitet ds. VAT jednomyślnie przyznaje, że fakt, iż zwolnienie przewidziane w art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT nie ma zastosowania w przypadkach, w których, jak określono w ust. 1a, dostawca nie dopełnił obowiązków, można w praktyce ustalić dopiero po upływie pewnego czasu od momentu dokonania i zafakturowania dostawy.

²² Podtytuł ten odnosi się do odpowiedniej sekcji dokumentu roboczego Komitetu ds. VAT nr 968.

²³ Podtytuł ten odnosi się do odpowiedniej sekcji dokumentu roboczego Komitetu ds. VAT nr 968.

Komitet ds. VAT wyraża jednomyślnie opinię, że w istocie między momentem, w którym dostawa dotrze do nabywcy i zostanie zafakturowana, a momentem, w którym dostawca musi dopełnić przewidzianego w art. 262 i 263 dyrektywy VAT obowiązku złożenia informacji podsumowującej, musi upłynąć pewien czas. Komitet ds. VAT wyraża również jednomyślnie opinię, że nie da się uniknąć odstępu czasu między momentem, w którym dostawca musi złożyć informację podsumowującą, a momentem, w którym organy podatkowe podejmują czynności, ponieważ takie czynności można podjąć dopiero w wyniku braku złożenia informacji podsumowującej lub stwierdzenia, że złożona informacja podsumowująca nie zawiera prawidłowych informacji.

2. Komitet ds. VAT wyraża jednomyślnie opinię, że w związku z tym dostawca powinien mieć w momencie dokonywania dostawy możliwość zwolnienia tej dostawy z podatku, o ile spełnione są warunki określone w art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT, ponieważ są to jedyne warunki, które w momencie dokonywania dostawy mają znaczenie dla ustalenia, czy zwolnienie ma zastosowanie.

Jeżeli chodzi o przypadki określone w art. 138 ust. 1a dyrektywy VAT, Komitet ds. VAT wyraża niemal jednomyślnie opinię, że zwolnienie można cofnąć z mocą wsteczną tylko wówczas, gdy organy podatkowe stwierdzą, że dostawca nie dopełnił przewidzianego w art. 262 i 263 dyrektywy VAT obowiązku składania informacji podsumowującej lub że złożona już przez niego informacja podsumowująca nie zawiera prawidłowych informacji dotyczących danej dostawy zgodnie z wymogami art. 264 dyrektywy VAT, chyba że dostawca może należycie, w sposób odpowiadający właściwym organom, uzasadnić swoje uchybienie.

[Dokument G - taxud.c.1\(2019\) 7901495 dokument roboczy nr 978](#)

Zwolnienie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów z VAT: połączone z fakultatywnym odwrotnym obciążeniem przewidzianym w art. 194 (sekcja 3.3.3)²⁴

W odniesieniu do sytuacji, w których uważa się, że ma miejsce przemieszczenie towarów w rozumieniu art. 17 dyrektywy VAT z uwagi na to, że towary objęte procedurą magazynu typu *call-off stock* przestają spełniać warunki niezbędne, by nadal były objęte takimi procedurami, Komitet ds. VAT wyraża jednomyślnie opinię, że:

- a) jeżeli podatnik dokonujący przemieszczenia nie jest jeszcze zidentyfikowany do celów VAT w państwie członkowskim, w którym towary po raz pierwszy objęto procedurą magazynu typu *call-off stock*, musi on dokonać identyfikacji w tym państwie członkowskim, ponieważ uważa się, że dokonał w tym państwie wewnątrzwspólnotowego nabycia;
- b) zgodnie z art. 214 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT identyfikacja taka jest konieczna i dane państwo członkowskie nie może jej pominąć, nawet jeżeli domniemane wewnątrzwspólnotowe nabycie jest zwolnione zgodnie z art. 140 lit. c) dyrektywy VAT.

Przedmiotowa wytyczna *Zwolnienie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów: połączone z fakultatywnym odwrotnym obciążeniem przewidzianym w art. 194 (sekcja 3.3.3)* jest

²⁴ Podtytuł ten odnosi się do odpowiedniej sekcji dokumentu roboczego Komitetu ds. VAT nr 968.

powiązana z zagadnieniem, o którym mowa w sekcji 2.5.4 niniejszych not wyjaśniających. Znajduje się tam odniesienie do niniejszej sekcji.

4.3.2. Co się dzieje, jeżeli nabywca nie poda dostawcy swojego numeru identyfikacyjnego VAT nadanego innym w państwie członkowskim niż to, z którego towary są wysyłane lub transportowane?

Jeżeli nabywca nie poda dostawcy swojego numeru identyfikacyjnego VAT lub jeżeli podany numer identyfikacyjny VAT nadano w państwie członkowskim, z którego towary są wysyłane lub transportowane, oznacza to, że co najmniej jeden z warunków dotyczących zastosowania zwolnienia określonych w art. 138 DV nie jest spełniony (w szczególności warunek określony w art. 138 ust. 1 lit. b) DV) i dostawca musi naliczyć VAT.

Będzie tak nawet wówczas, gdy wszystkie inne warunki dotyczące zastosowania zwolnienia są spełnione, a dostawca ma powody, by sądzić, na przykład ze względu na rodzaj lub ilość dostarczonych towarów, że klient jest podatnikiem lub osobą prawną niebędącą podatnikiem.

Fakt naliczania przez dostawcę VAT z tytułu dostawy ze względu na brak spełnienia warunków określonych w art. 138 DV nie wpływa na opodatkowanie VAT wewnątrzwspólnotowego nabycia przez klienta w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towarów (art. 16 RW).

Jeżeli nabywca, który może udowodnić, że w momencie nabycia był podatnikiem działającym w takim charakterze, jest w stanie później podać dostawcy swój numer identyfikacyjny VAT nadany w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie, z którego towary są wysyłane lub transportowane, i nic nie wskazuje na oszustwo lub nadużycie, dostawca skoryguje fakturę zgodnie z przepisami określonymi w odpowiednich przepisach krajowych.

4.3.3. Co się dzieje, jeżeli nabywca złożył do organów podatkowych wniosek o nadanie numeru identyfikacyjnego VAT, ale w momencie, gdy dostawca musi wystawić fakturę, jeszcze go nie otrzymał?

Jeżeli w momencie wystawiania przez dostawcę faktury nabywca nie jest w stanie podać dostawcy numeru identyfikacyjnego VAT, ponieważ organy podatkowe nadal rozpatrują wniosek nabywcy o nadanie takiego numeru, dostawca nie może zastosować zwolnienia określonego w art. 138 DV, ponieważ nie wszystkie warunki są spełnione.

Gdy nabywca uzyska numer identyfikacyjny VAT, dokonuje się korekty faktury zgodnie z warunkami określonymi w ostatnim akapicie sekcji 4.3.2 powyżej.

4.3.4. W niektórych państwach członkowskich istnieją dwa rodzaje numerów: numer identyfikacyjny VAT ważny jedynie w przypadku określonych transakcji krajowych oraz numer identyfikacyjny VAT, który zgodnie z art. 215 DV posiada prefiks, dzięki któremu można zidentyfikować państwo członkowskie, które go nadało. Czy oba numery można wykorzystywać do celów zwolnienia określonego w art. 138 DV?

Nie. Dla celów art. 138 DV ważny jest tylko numer identyfikacyjny VAT posiadający prefiks umożliwiający identyfikację państwa członkowskiego, które go nadało. Państwo członkowskie, w którym dokonano identyfikacji, zamieszcza w bazie danych systemu

VIES tylko ten numer identyfikacyjny VAT, a zatem dostawca tylko ten numer jest w stanie zweryfikować.

4.3.5. Z którego numeru identyfikacyjnego VAT należy korzystać celem zastosowania zwolnienia określonego w art. 138 DV, w przypadku gdy nabywca należy do grupy podatników VAT zgodnie z art. 11 DV?

TSUE stwierdził, że w wyniku wdrożenia art. 11 DV przepisy krajowe przyjęte na podstawie tego przepisu umożliwiają zaniechanie uznawania osób, w szczególności spółek, wykazujących powiązania finansowe, ekonomiczne i organizacyjne, za odrębnych podatników do celów podatku VAT i uznawanie ich za jednego podatnika. Jeżeli zatem jedno państwo członkowskie zastosuje ten przepis, nie będzie można uznać osoby lub osób ściśle powiązanych w rozumieniu art. 11 DV za odrębnego podatnika lub odrębnych podatników w rozumieniu art. 9 DV. Wynika z tego, że uznanie za jednego podatnika wyklucza dalsze identyfikowanie takich ściśle powiązanych osób za indywidualnych podatników²⁵.

W praktyce oznacza to, że tylko numer identyfikacyjny VAT grupy podatników VAT będzie tym, który należy wykorzystać celem zastosowania zwolnienia określonego w art. 138 DV.

4.3.6. Co należy rozumieć przez wyrażenie „chyba że dostawca może należycie, w sposób odpowiadający właściwym organom, uzasadnić swoje uchybienie” w art. 138 ust. 1a DV?

W motywie 7 dyrektywy Rady (UE) 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r. Rada wyjaśniła cel przepisu w następujący sposób: „Wpis do VIES ma ponadto zasadnicze znaczenie dla informowania państwa członkowskiego przybycia o obecności towarów na jego terytorium, a tym samym odgrywa kluczową rolę w walce z oszustwami w Unii. Z tego względu państwa członkowskie powinny zapewnić, aby – w przypadku gdy dostawca nie spełnia obowiązków w zakresie wpisu do VIES – zwolnienie nie miało zastosowania, z wyjątkiem sytuacji, gdy dostawca działa w dobrej wierze, to znaczy w przypadku gdy może on należycie uzasadnić przed właściwymi organami podatkowymi wszelkie uchybienia związane z informacją podsumowującą, co mogłoby również obejmować w tym czasie dostarczenie przez dostawcę prawidłowych informacji wymaganych na podstawie art. 264 dyrektywy 2006/112/WE”.

W pierwszej części art. 138 ust. 1a DV określono zasadę, że zwolnienie nie ma zastosowania w przypadku nieprzestrzegania art. 262, 263 i 264 DV. Ostatnia część art. 138 ust. 1a DV wskazuje, że zwolnienie ma jednak zastosowanie, jeżeli dostawca może należycie, w sposób odpowiadający właściwym organom, uzasadnić swoje uchybienie.

Z tej ostatniej części ust. 1a wynika, że właściwe organy państwa członkowskiego, w którym dostawa miała miejsce, mogą wyjaśniać z dostawcami sytuacje niedopełnienia obowiązków w indywidualnych przypadkach.

Niemniej jednak można wyjść z założenia, że w sytuacjach wymienionych poniżej uchybienie dostawcy jest należycie uzasadnione (chyba, że organy podatkowe mają

²⁵ Zob. wyrok TSUE z dnia 22 maja 2008 r. w sprawie C-162/07, Amplifin.

powody, by przypuszczać, że uchybienie stanowi element oszustwa), pod warunkiem że po dostrzeżeniu błędu, który powoduje uchybienie, dostawca ten błąd naprawi:

- o dostawca przypadkowo popełnił błąd i nie uwzględnił zwolnionej dostawy wewnątrzwspólnotowej w informacji podsumowującej obejmującej okres, w którym dostawa miała miejsce, ale uwzględnił ją w informacji podsumowującej obejmującej kolejny okres;
- o dostawca uwzględnił zwolnioną dostawę wewnątrzwspólnotową w informacji podsumowującej obejmującej okres, w którym dostawa miała miejsce, ale popełnił nieumyślny błąd w odniesieniu do wartości przedmiotowej dostawy;
- o przedsiębiorstwo, które nabyło towary, ma po restrukturyzacji nową nazwę i nowy numer identyfikacyjny VAT, ale stara nazwa i stary numer identyfikacyjny VAT nadal funkcjonują w krótkim okresie przejściowym. W informacji podsumowującej dostawca omyłkowo uwzględnił transakcje dokonane z wykorzystaniem starego numeru identyfikacyjnego VAT.

5. DOWÓD TRANSPORTU

5.1. Odpowiedni przepis

Art. 45a RW.

5.2. Co reguluje ten przepis?

Art. 45a RW przewiduje, że domniemywa się, iż warunek zwolnienia wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów zgodnie z art. 138 DV, a mianowicie, że towary zostały wysłane lub przetransportowane z państwa członkowskiego do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza jego terytorium, ale na terytorium Wspólnoty – jest spełniony w sytuacjach określonych w art. 45a ust. 1 lit. a) lub b).

Oznacza to również, że:

- wystąpienie jednego z przypadków określonych w lit. a) lub b) nie jest samo w sobie wystarczające do zwolnienia dostawy zgodnie z art. 138 DV. Domniemywa się, że podstawowy warunek jest spełniony, ale aby można było zastosować zwolnienie, muszą być również spełnione pozostałe warunki określone w art. 138 DV;
- takie domniemanie nie ma zastosowania w drugą stronę. Innymi słowy, fakt, że warunki takiego domniemanie nie są spełnione, nie oznacza to automatycznie, że zwolnienie określone w art. 138 DV nie ma zastosowania. W takim przypadku dostawca musi udowodnić, w sposób odpowiadający organom podatkowym, że warunki dotyczące zwolnienia (uwzględniając transport) są spełnione. Innymi słowy, jeżeli wspomniane domniemanie nie ma zastosowania, sytuacja pozostanie taka sama, jak przed wejściem w życie art. 45a RW.

Art. 45a ust. 2 RW stanowi, że organ podatkowy może obalić domniemanie przyjęte na podstawie ust. 1, a mianowicie że towary zostały wysłane lub przetransportowane z państwa członkowskiego do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza jego terytorium, ale na terytorium Wspólnoty.

Obalenie domniemanie oznacza zatem, że organy podatkowe są w stanie przedstawić przesłanki niezbędne do wykazania, że towary nie zostały w rzeczywistości wysłane lub przetransportowane z państwa członkowskiego do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza jego terytorium, ale na terytorium Wspólnoty. Taka sytuacja może mieć na przykład miejsce, gdy organy podatkowe stwierdzą podczas kontroli, że towary nadal znajdują się w magazynie dostawcy, lub organy podatkowe wiedzą o incydencie, który miał miejsce w trakcie transportu i w wyniku którego towary uległy zniszczeniu przed opuszczeniem terytorium.

Gdy organy podatkowe mają przesłanki niezbędne do obalenia domniemanie (mając na uwadze charakter przesłanek wymaganych w tym celu), zwolnienie określone w art. 138 DV oczywiście nie ma zastosowania. W tym sensie „obalenie domniemanie” oznacza, że organy podatkowe są w posiadaniu dowodów, z których wynika, że transport towarów nie miał miejsca.

„Obalenie domniemanie” różni się od sytuacji, w której organ podatkowy może wykazać, że jeden z dokumentów wymienionych w art. 45a ust. 3 RW, który złożono w charakterze dowodu, zawiera nieprawidłowe informacje lub jest wręcz podrobiony. Tutaj bowiem

skutkiem byłoby niespełnienie warunku wystąpienia jednego z przypadków określonych w ust. 1 lit. a) lub b). Dostawca nie może zatem już polegać na domniemaniu, że towary zostały wysłane lub przetransportowane z państwa członkowskiego do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza jego terytorium, ale na terytorium Wspólnoty. Dostawca może jednak nadal mieć możliwość albo dostarczenia innych dokumentów określonych w art. 45a rozporządzenia wykonawczego, co pozwoliłoby mu skorzystać z domniemania (chyba, że organy podatkowe ponownie stwierdzą, że dokumenty te są nieprawidłowe lub podrobione), albo okazania dowodów wystarczających do potwierdzenia, że warunki dotyczące zwolnienia określonego w art. 138 DV są spełnione.

5.3. Szczegółowe kwestie wynikające z przedmiotowego przepisu

5.3.1. Wytyczne uzgodnione przez Komitet ds. VAT

Wytyczne będące wynikiem 113. posiedzenia Komitetu ds. VAT z dnia 3 czerwca 2019 r.

3. NOWE PRAWODAWSTWO – KWESTIE DOTYCZĄCE WDROŻENIA NIEDAWNO PRZYJĘTYCH PRZEPISÓW UE DOTYCZĄCYCH VAT

3.1. Źródło: Komisja

Odniesienia: art. 17a, art. 36a, art. 138 ust. 1 i 1a, art. 243 ust. 3 oraz art. 262 ust. 2 DV

Przedmiot: art. 45a i 54a rozporządzenia wykonawczego w sprawie VAT wdrożenie pakietu „szybkie rozwiązania”: dyrektywy Rady (UE) 2018/1910 i rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) 2018/1912 ([Dokument taxud.c.1\(2019\)3533969 – dokument roboczy nr 968](#))

Dokument H - taxud.c.1(2019) 7901898 dokument roboczy nr 979

Zwolnienie wewnątrzspółnotowej dostawy towarów z VAT: znaczenie słowa „niezależne” w odniesieniu do dowodu transportu (sekcja. 3.3.4)²⁶

Komitet ds. VAT wyraża niemal jednomyślnie opinię, że podczas ustalania, czy na potrzeby art. 45a ust. 1 lit. a) i lit. b) ppkt (ii) rozporządzenia wykonawczego w sprawie VAT dwie strony są „niezależne”,

- a) dwóch stron nie uznaje się za „niezależne”, jeżeli posiadają tę samą osobowość prawną; oraz
- b) stosuje się kryteria określone w art. 80 dyrektywy VAT, a mianowicie że nie można uznawać za niezależne od siebie stron, między którymi istnieją „powiązania o charakterze rodzinnym lub inne bliskie powiązania o charakterze osobistym, powiązania organizacyjne, własnościowe, w zakresie członkostwa, finansowe lub prawne”.

²⁶ Podtytuł ten odnosi się do odpowiedniej sekcji dokumentu roboczego Komitetu ds. VAT nr 968.

5.3.2. Co się stanie z obowiązującymi przepisami krajowymi państw członkowskich dotyczącymi dowodu transportu po wejściu w życie art. 45a rozporządzenia wykonawczego? Czy przepisy krajowe będą nadal miały zastosowanie?

Państwa członkowskie mają obowiązek stosowania art. 45a rozporządzenia wykonawczego. Oznacza to, że jeżeli warunki określone w tym przepisie są spełnione, dostawca będzie mógł skorzystać z odpowiedniego domniemania. Państwa członkowskie mają również możliwość określenia w swoich krajowych przepisach w dziedzinie VAT innych domniemań dotyczących dowodu transportu, które mogą pozostawiać więcej swobody niż domniemanie przewidziane w art. 45a RW. W takim przypadku dostawca mógłby skorzystać z domniemań określonych w art. 45a RW lub domniemań w krajowych przepisach dotyczących VAT, o ile spełnione są odpowiednie warunki. W tym względzie istniejące krajowe przepisy dotyczące VAT, w których określono warunki dotyczące dowodu transportu dające więcej swobody niż warunki przewidziane w art. 45a RW, mogą być nadal stosowane.

5.3.3. Co się stanie, jeżeli warunki dotyczące domniemania transportu określone w art. 45a RW nie są spełnione? Czy oznacza to, że w takim przypadku nie ma zastosowania zwolnienie określone w art. 138 DV?

Jeżeli warunki zaistnienia jednego z przypadków określonych w art. 45a ust. 1 lit. a) lub b) RW nie są spełnione, nie oznacza to automatycznie, że zwolnienie określone w art. 138 DV nie ma zastosowania. W takim przypadku dostawca będzie musiał udowodnić, w sposób odpowiadający organom podatkowym, że warunki dotyczące zwolnienia określonego w art. 138 DV (uwzględniając transport) są spełnione.

5.3.4. Co się dzieje, gdy organ podatkowy może wykazać, że jeden z dokumentów wymienionych w art. 45a ust. 3 RW, który złożono w charakterze dowodu, zawiera nieprawidłowe informacje lub jest wręcz podrobiony? Czy sprzedawca nadal może polegać na domniemaniu wysyłki lub transportu?

Jeżeli organ podatkowy może wykazać, że jeden z dokumentów złożonych w charakterze dowodu zawiera nieprawidłowe informacje lub jest wręcz podrobiony, sprzedawca nie może już polegać na domniemaniu, ponieważ warunki zaistnienia jednego z przypadków określonych w art. 45a ust. 1 lit. a) lub b) RW nie są spełnione.

Sprzedawca może jednak nadal mieć możliwość albo dostarczenia innych dokumentów określonych w art. 45a rozporządzenia wykonawczego, co pozwoliłoby mu skorzystać z domniemania (chyba, że organy podatkowe ponownie stwierdzą, że dokumenty te są nieprawidłowe lub podrobione), albo okazania dowodów wystarczających do potwierdzenia, że warunki dotyczące zwolnienia określonego w art. 138 DV są spełnione.

5.3.5. Co się dzieje, gdy dostawca lub nabywca wykorzystuje do celów transportu własne środki transportu?

W takim przypadku domniemanie nie ma zastosowania, ponieważ nie jest spełniony wymóg określony w art. 45a ust. 1 lit. a) i lit. b) ppkt (ii) RW, zgodnie z którym niebędące ze sobą w sprzeczności dowody muszą pochodzić od dwóch różnych stron, które są niezależne od siebie, od sprzedawcy i nabywcy.

5.3.6. Co oznacza „pisemne oświadczenie”, które wydaje nabywca dla celów art. 45a ust. 1 lit. b) ppkt (i) RW? W jakim formacie (papierowym lub elektronicznym)

dokument ten zostanie zaakceptowany przez organy podatkowe, np. wiadomość e-mail lub podpisany oryginał dokumentu?

Na potrzeby tego przepisu za „pisemne oświadczenie” uznaje się każdy dokument, który zawiera wszystkie elementy określone w art. 45a ust. 1 lit. b) ppkt (i) RW.

RW nie zawiera żadnych przepisów szczegółowych dotyczących formatu, w którym należy złożyć pisemne oświadczenie. Należałoby oczekiwać, że państwa członkowskie zachowują się w tej kwestii elastycznie i nie nałożą rygorystycznych ograniczeń, jak np. dokumenty tylko w formie papierowej, lecz dopuszczają również oświadczenie w formie elektronicznej, pod warunkiem że zawiera ono wszystkie informacje wymagane w art. 45a ust. 1 lit. b) ppkt (i) RW.

5.3.7. W jakim formacie (papierowym lub elektronicznym) organy podatkowe zaakceptują dokumenty stanowiące dowód wysyłki lub transportu, o których mowa w art. 45a ust. 3 RW?

RW nie zawiera żadnych przepisów szczegółowych dotyczących formatu, w którym należy składać dokumenty akceptowane jako dowód wysyłki lub transportu, o których mowa w art. 45a ust. 3 RW. Należałoby oczekiwać, że państwa członkowskie zachowują się w tej kwestii elastycznie i nie nałożą rygorystycznych ograniczeń, jak np. dokumenty tylko w formie papierowej, lecz dopuszczają takie dokumenty również w formie elektronicznej.

5.3.8. Co się stanie, gdy nabywca nie dostarczy sprzedawcy pisemnego oświadczenia, o którym mowa w art. 45a ust. 1 lit. b) ppkt (i) RW, do dziesiątego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła dostawa?

Termin 10 dni ma na celu określenie dokładnych ram czasowych, w których nabywca ma dostarczyć sprzedawcy pisemne oświadczenie, a nie ukaranie sprzedawcy i odebranie mu możliwości skorzystania z domniemania, w przypadku gdy nabywca nie złożył pisemnego oświadczenia w terminie. W związku z tym nawet jeżeli nabywca dostarczy sprzedawcy pisemne oświadczenie po terminie, sprzedawca będzie mógł również skorzystać z domniemania, pod warunkiem że wszystkie pozostałe odpowiednie warunki określone w art. 45a RW są spełnione.

6. ODPOWIEDNIE PRZEPISY PRAWNE

6.1. Dyrektywa VAT (zwana powyżej „DV”)

„Artykuł 17a

1. Przemieszczenia przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do innego państwa członkowskiego w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* nie uznaje się za odpłatną dostawę towarów.

2. Do celów niniejszego artykułu uznaje się, że procedura magazynu typu *call-off stock* ma miejsce, jeżeli spełnione są następujące warunki:

- a) towary są wysyłane lub transportowane przez podatnika lub przez osobę trzecią działającą na jego rzecz do innego państwa członkowskiego w celu dostarczenia tych towarów w tym państwie – na późniejszym etapie i po ich przybyciu – innemu podatnikowi, który jest uprawniony do nabycia własności tych towarów zgodnie z obowiązującym porozumieniem między tymi dwoma podatnikami;
- b) podatnik wysyłający lub transportujący towary nie ma siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w państwie członkowskim, do którego towary są wysyłane lub transportowane;
- c) podatnik, któremu mają zostać dostarczone towary, jest zidentyfikowany do celów VAT w państwie członkowskim, do którego towary są wysyłane lub transportowane, a zarówno tożsamość tego podatnika, jak i numer identyfikacyjny VAT nadany mu przez to państwo członkowskie są znane podatnikowi, o którym mowa w lit. b), w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu;
- d) podatnik wysyłający lub transportujący towary rejestruje przemieszczenie towarów w ewidencji, o której mowa w art. 243 ust. 3, oraz podaje tożsamość podatnika nabywającego towary i numer identyfikacyjny VAT nadany temu podatnikowi przez państwo członkowskie, do którego towary są wysyłane lub transportowane, w informacji podsumowującej przewidzianej w art. 262 ust. 2.

3. Jeżeli warunki określone w ust. 2 są spełnione, następujące zasady mają zastosowanie w momencie przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel na podatnika, o którym mowa w ust. 2 lit. c), pod warunkiem że to przeniesienie nastąpi w terminie, o którym mowa w ust. 4:

- a) dostawę towarów zgodnie z art. 138 ust. 1 uznaje się za dokonaną przez podatnika, który wysłał lub przetransportował towary samodzielnie albo przez osobę trzecią działającą na jego rzecz, w państwie członkowskim, z którego towary zostały wysłane lub transportowane;
- b) wewnątrzspółnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane przez podatnika, któremu towary te zostały dostarczone, w państwie członkowskim, do którego były wysłane lub transportowane.

4. Jeżeli w terminie 12 miesięcy po przybyciu towarów do państwa członkowskiego, do którego zostały wysłane lub przetransportowane, towary nie zostały dostarczone podatnikowi, dla którego zostały przeznaczone, o którym mowa w ust. 2 lit. c) i ust. 6, oraz nie zachodzi żadna z okoliczności określonych w ust. 7, uznaje się, że przemieszczenie w rozumieniu art. 17 ma miejsce w dniu następującym po upływie terminu 12 miesięcy.

5. Uznaje się, że nie miało miejsca przemieszczenie w rozumieniu art. 17, jeżeli

spełnione zostały następujące warunki:

- a) prawo do rozporządzania towarami nie zostało przeniesione, a towary te zostały powrotnie przemieszczone do państwa członkowskiego, z którego zostały wysłane lub przetransportowane, w terminie, o którym mowa w ust. 4; oraz
- b) podatnik, który wysłał lub przetransportował towary, rejestruje ich powrót w ewidencji przewidzianej w art. 243 ust. 3.

6. Jeżeli w terminie, o którym mowa w ust. 4, podatnik, o którym mowa w ust. 2 lit. c), zostaje zastąpiony przez innego podatnika, uznaje się, że w czasie zastąpienia nie miało miejsca przemieszczenie w rozumieniu art. 17, pod warunkiem że:

- a) spełnione zostały wszystkie pozostałe mające zastosowanie warunki określone w ust. 2; oraz
- b) zastąpienie zostało zarejestrowane przez podatnika, o którym mowa w ust. 2 lit. b), w ewidencji przewidzianej w art. 243 ust. 3.

7. Jeżeli w terminie, o którym mowa w ust. 4, przestaje być spełniony którykolwiek z warunków określonych w ust. 2 i 6, uznaje się, że przemieszczenie towarów zgodnie z art. 17 ma miejsce w momencie, gdy odpowiedni warunek przestaje już być spełniany.

Jeżeli towary są dostarczane osobie innej niż podatnik, o którym mowa w ust. 2 lit. c) lub w ust. 6, uznaje się, że warunki określone w ust. 2 i 6 przestają być spełnione bezpośrednio przed taką dostawą.

Jeżeli towary są wysyłane lub transportowane do kraju innego niż państwo członkowskie, z którego zostały pierwotnie przemieszczone, uznaje się, że warunki określone w ust. 2 i 6 przestają być spełnione bezpośrednio przed rozpoczęciem takiej wysyłki lub takiego transportu.

W przypadku zniszczenia, utraty lub kradzieży towarów uznaje się, że warunki określone w ust. 2 i 6 przestają być spełnione w dniu, w którym towary te zostały rzeczywiście usunięte lub zniszczone lub, jeżeli określenie takiego dnia jest niemożliwe, w dniu, w którym stwierdzono ich zniszczenie lub brak.”;

„Artykuł 36a

1. W przypadku gdy te same towary są przedmiotem kolejnych dostaw oraz są wysyłane lub transportowane z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego bezpośrednio od pierwszego dostawcy do ostatniego klienta w łańcuchu, wysyłkę lub transport przypisuje się wyłącznie do dostawy dokonanej do podmiotu pośredniczącego.

2. W drodze odstępstwa od ust. 1 wysyłkę lub transport przypisuje się wyłącznie do dostawy towarów dokonanej przez podmiot pośredniczący, w przypadku gdy podmiot ten przekazał swojemu dostawcy numer identyfikacyjny VAT nadany mu przez państwo członkowskie, z którego towary są wysyłane lub transportowane.

3. Do celów niniejszego artykułu »podmiot pośredniczący« oznacza dostawcę w łańcuchu innego niż pierwszy dostawca w łańcuchu, który wysyła lub transportuje towar samodzielnie albo za pośrednictwem osoby trzeciej działającej na jego rzecz.

4. Niniejszy artykuł nie ma zastosowania do sytuacji objętych art. 14a.”;

„Artykuł 138

„1. Państwa członkowskie zwalniają dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę lub przez nabywcę lub na ich rzecz, jeżeli spełnione są następujące warunki:

- a) towary są dostarczane innemu podatnikowi lub osobie prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów;
- b) podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, na rzecz których dokonywana jest dostawa, są zidentyfikowani do celów VAT w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów oraz podali dostawcy ten numer identyfikacyjny VAT;”;

„1a. Zwolnienie przewidziane w ust. 1 nie ma zastosowania, jeżeli dostawca nie dopełnił przewidzianego w art. 262 i 263 obowiązku składania informacji podsumowującej lub jeżeli złożona przez niego informacja podsumowująca nie zawiera prawidłowych informacji dotyczących tej dostawy zgodnie z wymogami art. 264, chyba że dostawca może należycie, w sposób odpowiadający właściwym organom, uzasadnić swoje uchybienie.”;

...

„Artykuł 243

...

3. Każdy podatnik, który przemieszcza towary w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*, o której mowa w art. 17a, prowadzi ewidencję umożliwiającą organom podatkowym zweryfikowanie prawidłowego stosowania tego artykułu.

Każdy podatnik, któremu towary są dostarczane w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*, o której mowa w art. 17a, prowadzi ewidencję tych towarów.”;

„Artykuł 262

1. Każdy podatnik zidentyfikowany do celów VAT składa informację podsumowującą zawierającą informacje dotyczące:

- a) nabywców zidentyfikowanych do celów VAT, którym dostarczył towary na warunkach przewidzianych w art. 138 ust. 1 i art. 138 ust. 2 lit. c);
- b) osób zidentyfikowanych do celów VAT, którym dostarczył towary, które zostały mu dostarczone w drodze wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 42;
- c) podatników oraz osób prawnych niebędących podatnikami, które są zidentyfikowane do celów VAT, na rzecz których świadczył usługi inne niż usługi zwolnione z VAT w państwie członkowskim, w którym dana transakcja podlega

opodatkowaniu, w odniesieniu do których usługobiorca jest zobowiązany do zapłaty podatku zgodnie z art. 196.

2. Oprócz informacji, o których mowa w ust. 1, każdy podatnik przedkłada informacje o numerze identyfikacyjnym VAT podatników, dla których towary, wysyłane lub transportowane w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* zgodnie z warunkami określonymi w art. 17a są przeznaczone, a także o wszelkich zmianach w przedłożonych informacjach.”;

6.2. Rozporządzenie wykonawcze w sprawie VAT (zwane powyżej „RW”)

„Artykuł 45a

1. Do celów stosowania zwolnień ustanowionych w art. 138 dyrektywy 2006/112/WE domniemywa się, że towary zostały wysłane lub przetransportowane z państwa członkowskiego do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza jego terytorium, ale na terytorium Wspólnoty, w którymkolwiek z następujących przypadków:

- a) sprzedawca wskazuje, że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez niego lub przez osobę trzecią działającą na jego rzecz, oraz sprzedawca jest w posiadaniu co najmniej dwóch niebędących ze sobą w sprzeczności dowodów, o których mowa w ust. 3 lit. a), które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy, albo sprzedawca jest w posiadaniu jakichkolwiek pojedynczych dowodów, o których mowa w ust. 3 lit. a), wraz z jakimkolwiek pojedynczymi niebędącymi ze sobą w sprzeczności dowodami, o których mowa w ust. 3 lit. b), potwierdzających wysyłkę lub transport, które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy;
- b) sprzedawca jest w posiadaniu następujących dokumentów:
 - (i) pisemnego oświadczenia nabywcy potwierdzającego, że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez nabywcę lub przez osobę trzecią działającą na rzecz nabywcy, oraz wskazującego państwo członkowskie przeznaczenia towarów; takie pisemne oświadczenie określa: datę wystawienia; nazwę lub imię i nazwisko oraz adres nabywcy; ilość i rodzaj towarów; datę i miejsce przybycia towarów; w przypadku dostawy środków transportu, numer identyfikacyjny środków transportu; oraz identyfikację osoby przyjmującej towary na rzecz nabywcy; oraz
 - (ii) co najmniej dwóch niebędących ze sobą w sprzeczności dowodów, o których mowa w ust. 3 lit. a), które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i nabywcy, lub jakichkolwiek pojedynczych dowodów, o których mowa w ust. 3 lit. a), wraz z jakimkolwiek pojedynczymi niebędącymi ze sobą w sprzeczności dowodami, o których mowa w ust. 3 lit. b), potwierdzających transport lub wysyłkę, które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy.

Nabywca dostarcza sprzedawcy pisemne oświadczenie, o którym mowa w lit. b) ppkt (i), do dziesiątego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła dostawa.

2. Organ podatkowy może obalić domniemanie przyjęte na podstawie ust. 1.

3. Do celów ust. 1 następujące dokumenty są akceptowane jako dowód wysyłki lub

transportu:

- a) dokumenty odnoszące się do wysyłki lub transportu towarów, takie jak podpisany list przewozowy CMR, konosament, faktura za towarowy przewóz lotniczy lub faktura od przewoźnika towarów;
- b) następujące dokumenty:
 - (i) polisa ubezpieczeniowa w odniesieniu do wysyłki lub transportu towarów lub dokumenty bankowe potwierdzające zapłatę za wysyłkę lub transport towarów;
 - (ii) dokumenty urzędowe wydane przez organ władzy publicznej, na przykład notariusza, potwierdzające przybycie towarów do państwa członkowskiego przeznaczenia;
 - (iii) poświadczenie odbioru wystawione przez prowadzącego magazyn w państwie członkowskim przeznaczenia, potwierdzające składowanie towarów w tym państwie członkowskim.”;

„Artykuł 54a

1. Ewidencja, o której mowa w art. 243 ust. 3 dyrektywy 2006/112/WE, która ma być prowadzona przez każdego podatnika, który przemieszcza towary w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*, zawiera następujące informacje:

- a) określenie państwa członkowskiego, z którego towary zostały wysłane lub przetransportowane, oraz datę wysyłki lub transportu towarów;
- b) numer identyfikacyjny VAT podatnika, dla którego przeznaczone są towary, nadany przez państwo członkowskie, do którego towary są wysyłane lub transportowane;
- c) określenie państwa członkowskiego, do którego towary są wysyłane lub transportowane, numer identyfikacyjny VAT prowadzącego magazyn, adres magazynu, w którym towary są składowane w momencie ich przybycia, oraz datę przybycia towarów do magazynu;
- d) wartość, opis i ilość towarów, które przybyły do magazynu;
- e) numer identyfikacyjny VAT podatnika zastępującego osobę, o której mowa w lit. b) niniejszego ustępu, na warunkach, o których mowa w art. 17a ust. 6 dyrektywy 2006/112/WE;
- f) podstawę opodatkowania, opis i ilość dostarczonych towarów oraz datę dokonania dostawy towarów, o której mowa w art. 17a ust. 3 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE, a także numer identyfikacyjny VAT nabywcy;
- g) podstawę opodatkowania, opis i ilość towarów, oraz datę wystąpienia któregośkolwiek z warunków, a także odpowiednią podstawę zgodnie z art. 17a ust. 7 dyrektywy 2006/112/WE;
- h) wartość, opis i ilość powrotnie przemieszczonych towarów oraz datę powrotu towarów, o których mowa w art. 17a ust. 5 dyrektywy 2006/112/WE.

2. Ewidencja, o której mowa w art. 243 ust. 3 dyrektywy 2006/112/WE, która ma być prowadzona przez każdego podatnika, któremu dostarczane są towary w ramach

procedury magazynu typu *call-off stock*, zawiera następujące informacje:

- a) numer identyfikacyjny VAT podatnika, który przemieszcza towary w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*;
- b) opis i ilość towarów dla niego przeznaczonych;
- c) datę przybycia do magazynu towarów dla niego przeznaczonych;
- d) podstawę opodatkowania, opis i ilość dostarczonych mu towarów oraz datę dokonania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 17a ust. 3 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE;
- e) opis i ilość towarów oraz datę usunięcia towarów z magazynu na zlecenie podatnika, o którym mowa w lit. a);
- f) opis i ilość towarów zniszczonych lub brakujących oraz datę zniszczenia, utraty lub kradzieży towarów, które uprzednio przybyły do magazynu, lub datę stwierdzenia ich zniszczenia lub braku.

W przypadku gdy towary te są wysyłane lub transportowane w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* do prowadzącego magazyn innego niż podatnik, któremu towary mają zostać dostarczone, ewidencja prowadzona przez tego podatnika nie musi zawierać informacji, o których mowa w lit. c), e) i f) akapitu pierwszego.”.