

MINISTERSTWO FINANSÓW

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług

WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWE TRANSAKCJE TRÓJSTRONNE (procedura uproszczona)

Broszura informacyjna (czerwiec 2004)

Ministerstwo Finansów (www.mf.gov.pl)

Broszura ma charakter informacyjny, nie stanowi wykładni prawa.

WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWE TRANSAKCJE TRÓJSTRONNE

(procedura uproszczona)

Co podatnik wiedzieć powinien

Wewnątrzwspólnotowe transakcje trójstronne są nowym rodzajem transakcji regulowanych ustawą z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535), zwanej dalej „ustawą”.

Ustawa wprowadziła specjalną procedurę, tzw. **procedurę uproszczoną** dotyczącą wewnątrzwspólnotowych transakcji trójstronnych, która w odróżnieniu od opodatkowania transakcji trójstronnych na zasadach ogólnych przewiduje szczególne zasady rozliczania podatku przez podmioty uczestniczące w takiej transakcji.

Istotnym dla podatnika jest zatem:

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

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

Na czym polega wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna

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

- 1) w transakcji uczestniczy **trzech podatników VAT** zidentyfikowanych na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych w **trzech różnych państwach członkowskich**,
- 2) transakcja trójstronna dotyczy dostaw **tego samego towaru**,
- 3) towar jest wydawany przez pierwszego z podatników **bezpośrednio ostatniemu w kolejności podatnikowi**, przy czym przyjmuje się że dostawa tego towaru jest dokonana między pierwszym i drugim podatnikiem oraz drugim i ostatnim podatnikiem w kolejności, a zatem przepływ towaru jest oderwany od przepływu dokumentów (faktur),
- 4) towar jest wysyłany lub transportowany przez pierwszego podatnika VAT lub też transportowany przez drugiego w kolejności podatnika VAT lub na ich rzecz z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego.

Wewnątrzspółnotowa transakcja trójstronna może mieć również miejsce, gdy towar jest wysyłany lub transportowany przez ostatniego w kolejności podatnika VAT – przepisy ustawy nie regulują jednak takiej sytuacji w sposób szczególny, gdyż rozliczenie podatku VAT może być wówczas dokonane tylko na zasadach ogólnych, bez możliwości zastosowania procedury uproszczonej.

Broszura zawiera zatem informacje dotyczące opodatkowania VAT tych wewnątrzspółnotowych transakcji trójstronnych, które mogą być rozliczane wg procedury uproszczonej. Zanim zostanie omówiona procedura uproszczona rozliczania tych transakcji, przedstawione zostaną ogólne zasady opodatkowania wewnątrzspółnotowych transakcji trójstronnych, do których może być zastosowana procedura uproszczona (spełniających warunki, o których mowa w pkt 1 – 4 powyżej).

Opodatkowanie wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej na zasadach ogólnych

W przypadku gdy trzech podatników dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności podatnikowi (nabywcy), przy czym towar ten jest wysyłany lub transportowany, to wysyłka lub transport tego towaru jest przyporządkowana tylko jednej dostawie; jeżeli towar jest wysyłany lub transportowany przez nabywcę, który dokonuje również jego dostawy (w transakcji trójstronnej jest to drugi w kolejności podatnik), przyjmuje się, że wysyłka lub transport jest przyporządkowana dostawie dokonanej dla tego nabywcy (tj. od pierwszego do drugiego w kolejności podatnika), chyba że nabywca udowodni, że wysyłkę lub transport towaru należy zgodnie z zawartymi przez niego warunkami dostawy przyporządkować jego dostawie. W przypadku dostawy towarów, która:

- 1) poprzedza wysyłkę lub transport towarów, uznaje się ją za dokonaną w miejscu rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów,
- 2) następuje po wysyłce lub transporcie towarów, uznaje się ją za dokonaną w miejscu zakończenia wysyłki lub transportu towarów (art.22 ust.2 i 3 ustawy).

W transakcji trójstronnej rozliczanej na zasadach ogólnych, do której możliwe jest zastosowanie procedury uproszczonej, pierwszy w kolejności podatnik dokonuje wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na rzecz drugiego w kolejności podatnika (do tej dostawy przyporządkowana jest wysyłka lub transport towarów).

Drugi w kolejności podatnik dokonuje wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru na terytorium państwa członkowskiego, na którym towar znajduje się w momencie zakończenia jego wysyłki lub transportu (art.25 ust.1 ustawy).

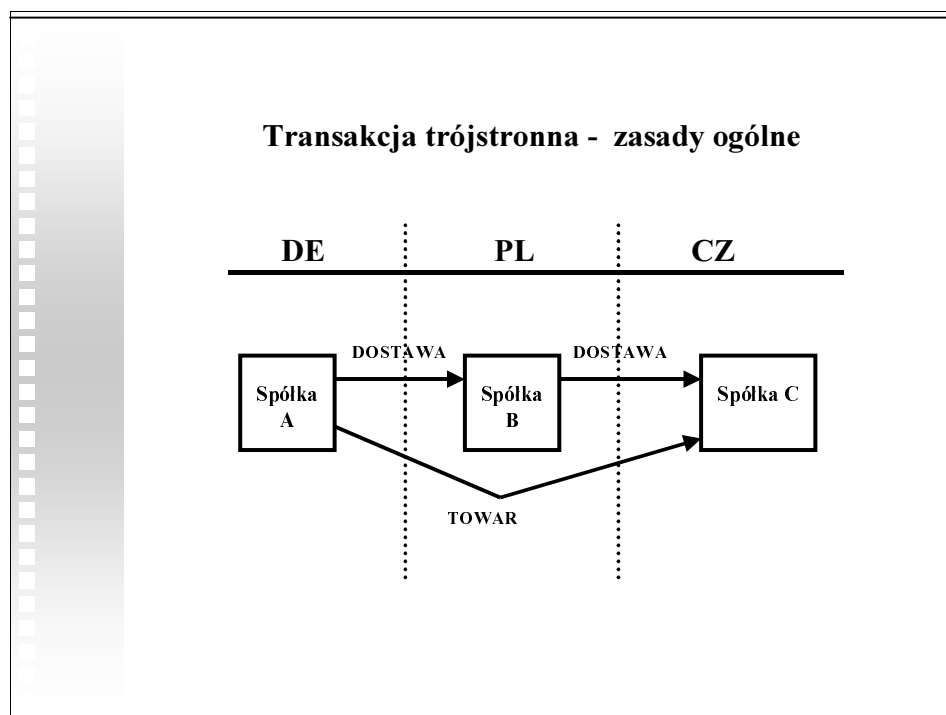
Należy zauważyć, iż podatnik ten podając numer VAT przyznany mu przez państwo członkowskie inne niż państwo członkowskie, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu, jest również obowiązany rozliczyć wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego, które wydało mu ten numer (art.25 ust.2 ustawy).

Drugi w kolejności podatnik dokonuje również dostawy „krajowej” na terytorium państwa członkowskiego, na którym zakończono wysyłkę lub transport towarów (art.22 ust.3 pkt 2 ustawy).

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

Przykład 1

Schemat wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej rozliczanej na zasadach ogólnych



Spółka C mająca siedzibę w Czechach zamawia towary w Spółce B mającej siedzibę w Polsce. Spółka B nie ma na stanie magazynowym tych towarów, zamawia je u producenta – Spółki A z siedzibą w Niemczech, z poleceniem bezpośredniej ich dostawy przez Spółkę A Spółce C. Spółka A w Niemczech sprzedaje zatem towary Spółce B w Polsce, a Spółka B sprzedaje te towary Spółce C, przy czym są one dostarczane bezpośrednio przez Spółkę A z Niemiec do Spółki C w Czechach. Wszystkie Spółki zidentyfikowane są dla celów podatku VAT tylko w „swoich” państwach.

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

Wprowadzona w ustawie specjalna procedura dotycząca wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej przewiduje uproszczone rozliczenie tej transakcji (art. 135 – 138 ustawy)

Na czym polega procedura uproszczona w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej

Procedura uproszczona w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej polega na:

- objęciu obowiązkiem zapłaty podatku ostatecznego nabywcy towaru, czyli trzeciego w kolejności podatnika, z tytułu dostawy krajowej

między drugim a trzecim podatnikiem w kolejności na terytorium państwa członkowskiego, na którym towar znajduje się w momencie zakończenia jego wysyłki lub transportu,

- uznaniu, iż doszło do opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru przez drugiego w kolejności podatnika VAT zarówno na terytorium państwa członkowskiego, na którym towar znajduje się w momencie zakończenia jego wysyłki lub transportu jak i na terytorium państwa, które wydało numer identyfikacyjny dla VAT drugiemu w kolejności podatnikowi.

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

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

- a) dostawa na rzecz ostatniego w kolejności podatnika musi być bezpośrednio poprzedzona wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów u drugiego w kolejności podatnika,
- b) drugi w kolejności podatnik, dokonujący dostawy na rzecz ostatniego w kolejności podatnika, nie może posiadać siedziby lub miejsca zamieszkania w państwie członkowskim, w którym kończy się transport lub wysyłka,
- c) drugi w kolejności podatnik musi stosować wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika ten sam numer identyfikacyjny na potrzeby VAT, który został mu przyznany przez państwo członkowskie inne niż to, w którym zaczyna się lub kończy transport lub wysyłka,

d) ostatni w kolejności podatnik musi stosować numer identyfikacyjny na potrzeby VAT państwa członkowskiego, w którym kończy się transport lub wysyłka,

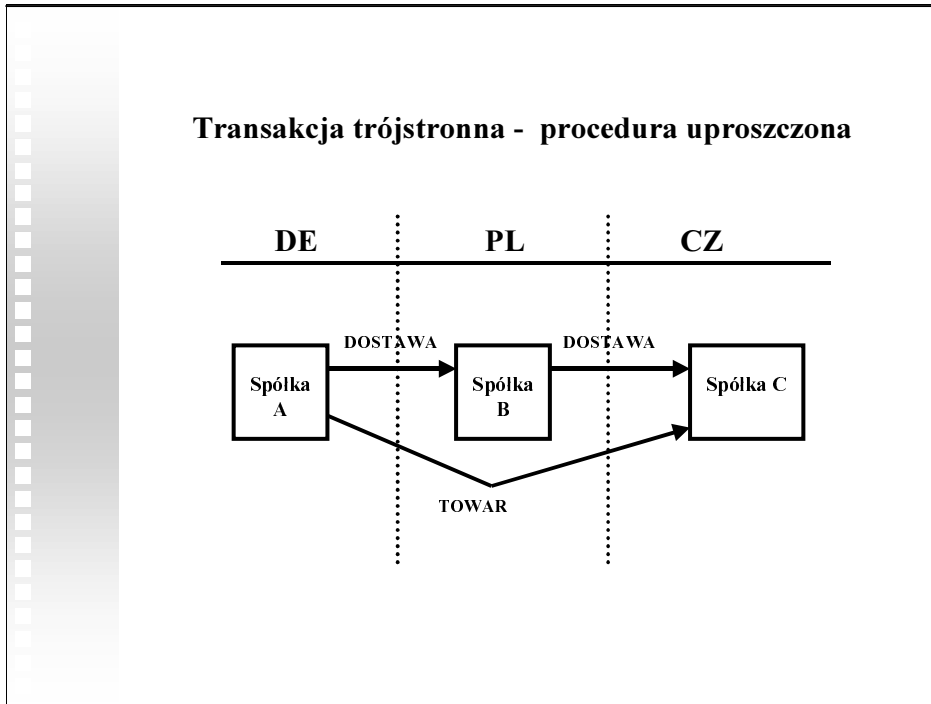
e) ostatni w kolejności podatnik zostaje wskazany przez drugiego w kolejności podatnika jako obowiązany do rozliczenia podatku VAT od dostawy towarów realizowanej w ramach procedury uproszczonej.

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

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

Przykład 2

Schemat wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej rozliczanej wg procedury uproszczonej



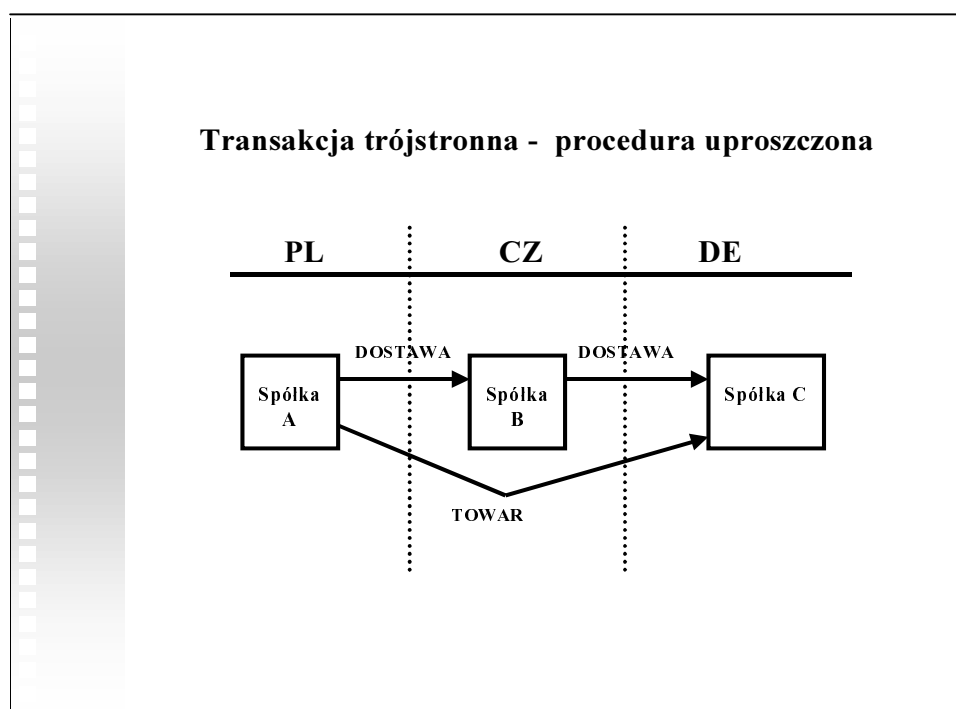
Spółka A mającą siedzibę w Niemczech sprzedaje towary Spółce B mającej siedzibę w Polsce. Spółka B sprzedaje towary Spółce C mającej siedzibę w Czechach. Towary są dostarczane bezpośrednio przez Spółkę A z Niemiec do Spółki C w Czechach.

Spółka A z Niemiec dokonuje wewnątrzspółnotowej dostawy towarów na rzecz Spółki B z Polski. Spółka B (posługująca się numerem VAT nadanym w Polsce) dokonuje wewnątrzspółnotowego nabycia tych towarów w Czechach (tj. państwie członkowskim zakończenia transportu lub wysyłki- art.25 ust.1 ustawy) oraz w Polsce (gdyż Spółka B posługuje się polskim numerem VAT). Dostawa towaru dokonana następnie przez Spółkę B na rzecz Spółki C traktowana jest

jako krajowa dostawa w Czechach, gdyż dostawa ta następuje po wysyłce lub transporcie towaru (art.22 ust.3 pkt 2 ustawy). Obowiązek zapłaty podatku z tytułu tej dostawy krajowej w Czechach, gdzie towar znajduje się w momencie zakończenia jego wysyłki lub transportu, jest przeniesiony na ostatecznego nabywcę, czyli Spółkę C z Czech. Uznaje się również, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w Czechach i Polsce zostaje rozliczone w tej procedurze.

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

(na schemacie: Spółka A)



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

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

Obowiązki dokumentacyjne „pierwszego podatnika”:

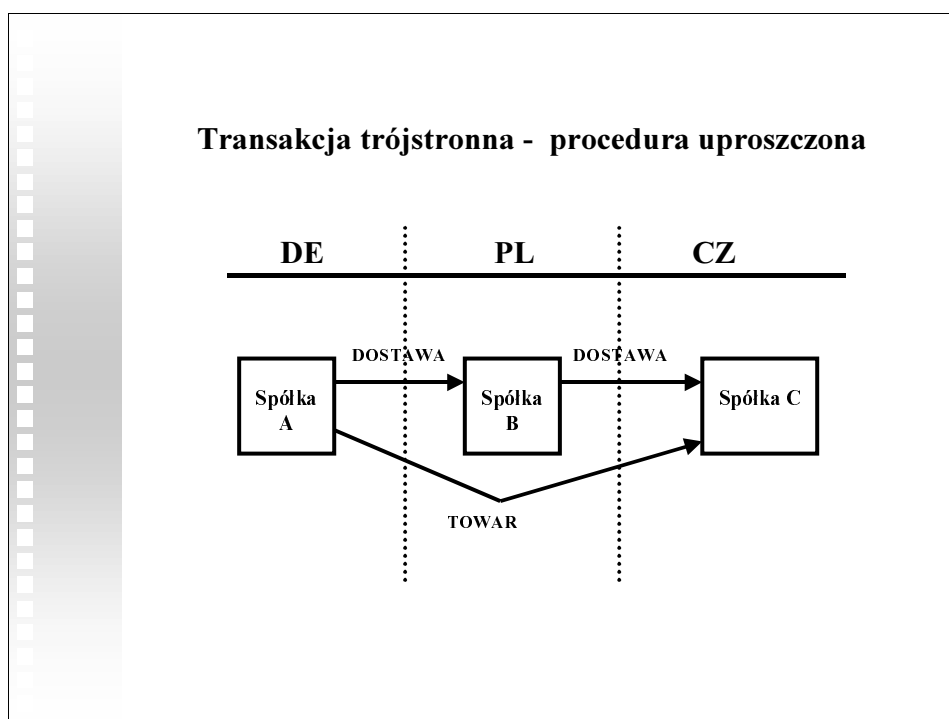
Podatnik, który jest pierwszym w kolejności podatnikiem w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej, rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną wystawia **fakturę VAT** na drugiego w kolejności podatnika, zawierającą dane wymienione w art.106 ustawy oraz w przepisach wykonawczych.

Obowiązki sprawozdawczo- ewidencyjne „pierwszego podatnika”:

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

- wykazuje wewnątrzwspólnotową dostawę towarów w deklaracji podatkowej, informacji podsumowującej i ewidencji.

Jeśli jesteś drugim w kolejności podatnikiem w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną (na schemacie: Spółka B)



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

- **nie może mieć siedziby lub miejsca zamieszkania** w państwie członkowskim ostatniego w kolejności podatnika (tzn. państwie członkowskim zakończenia transportu lub wysyłki),

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

Obowiązki dokumentacyjne „drugiego podatnika”:

Podatnik, który jest drugim podatnikiem w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej, rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną, wystawia na ostatniego w kolejności podatnika **fakturę VAT**, zawierającą, oprócz danych wymienionych w art. 106 ustawy oraz aktu do niej wykonawczego, następujące informacje:

- 1) adnotację „**VAT: Faktura WE uproszczona na mocy art. 135-138 ustawy o ptu**” lub „**VAT: Faktura WE uproszczona na mocy Artykułu 28c (E) Szóstej dyrektywy**”,
- 2) stwierdzenie, że podatek z tytułu dokonanej dostawy zostanie rozliczony przez ostatniego w kolejności podatnika;
- 3) numer identyfikacji podatkowej poprzedzony kodem PL, który jest stosowany przez niego wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika;
- 4) numer identyfikacyjny stosowany na potrzeby podatku od wartości dodanej ostatniego w kolejności podatnika.

Wymogi dotyczące dokumentowania stosuje się odpowiednio, gdy ostatnim w kolejności podmiotem jest osoba prawna, która nie jest podatnikiem podatku od wartości dodanej, a która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych w państwie członkowskim, w którym znajduje się

towar w momencie zakończenia wysyłki lub transportu.

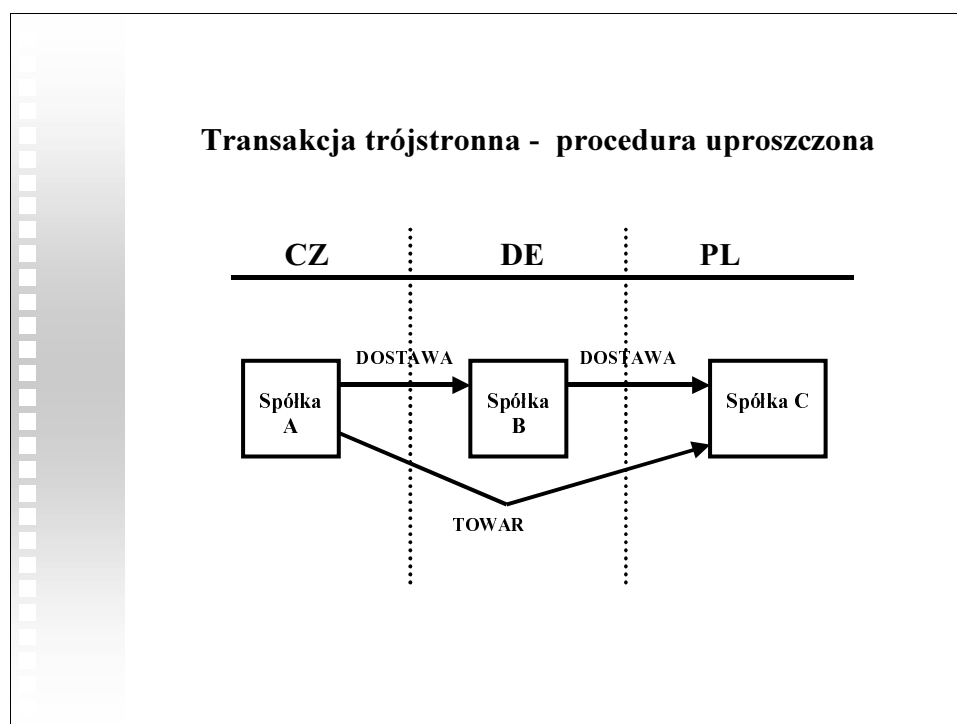
Obowiązki sprawozdawczo- ewidencyjne „drugiego podatnika”:

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

- 1) w prowadzonej **ewidencji**, oprócz danych określonych w art.109 ust.3 ustawy, wykazuje ustalone wynagrodzenie za dostawy w ramach procedury uproszczonej oraz nazwę i adres ostatniego w kolejności podatnika (bądź osoby prawnej niebędącej podatnikiem, obowiązanej do rozliczenia podatku VAT z tytułu tej transakcji),
- 2) w składanej **deklaracji podatkowej** wykazuje odpowiednio dane o wewnątrzwspólnotowym nabyciu towaru (bez podatku od towarów i usług, gdyż w procedurze uproszczonej nie wykazuje się z tego tytułu podatku) od pierwszego w kolejności podatnika. W deklaracji nie wykazuje się dostawy towarów na rzecz ostatniego w kolejności podatnika, gdyż ta dostawa nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (jest wykonywana w państwie zakończenia wysyłki lub transportu),
- 3) w składanych **informacjach podsumowujących** wykazuje odpowiednio dane o wewnątrzwspólnotowym nabyciu towaru od pierwszego w kolejności podatnika i wewnątrzwspólnotowej dostawie na rzecz ostatniego w kolejności podatnika, zaznaczając, iż są to transakcje trójstronne. Należy podkreślić, iż wykazanie dostawy towarów na rzecz ostatniego w kolejności podatnika w części dotyczącej wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów nie oznacza, że mamy do czynienia u drugiego w kolejności podatnika z wewnątrzwspólnotową dostawą towarów. Jest to dostawa towarów, której miejscem świadczenia

jest państwo członkowskie zakończenia wysyłki i transportu, ale która może być weryfikowana przez system VIES.

Jeśli jesteś ostatnim (trzecim) w kolejności podatnikiem w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej rozliczanej zgodnie z procedurą uproszczoną (na schemacie: Spółka C)



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

Obowiązki sprawozdawczo- ewidencyjne „ostatniego podatnika”:

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

- 1) w prowadzonej **ewidencji** wykazuje obrót z tytułu dokonanej na jego rzecz dostawy oraz kwotę podatku przypadającą na tę dostawę, która u niego stanowi wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, a także nazwę i adres drugiego w kolejności podatnika,
- 2) w składanej **deklaracji podatkowej VAT-7** wykazuje odpowiednio dane o wewnątrzwspólnotowym nabyciu towaru (oczywiście kwoty podatku z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów powinny być odpowiednio obliczone i wykazane),
- 3) w składanej **informacji podsumowującej** wykazuje odpowiednio dane o wewnątrzwspólnotowym nabyciu towaru.

Uwaga!

W przypadku gdy w procedurze uproszczonej jesteś ostatnim w kolejności podatnikiem, zwróć uwagę swojemu kontrahentowi, tj. drugiemu w kolejności podatnikowi, że jest on obowiązany do **pisemnego zawiadomienia biura wymiany informacji o podatku VAT (w Polsce) o zamiarze skorzystania z procedury uproszczonej.**

Zawiadomienie to powinien Twój kontrahent złożyć przed dniem dokonania dostawy, do której ma mieć zastosowanie procedura uproszczona.

Zawiadomienie, powinno zawierać następujące dane:

- 1) nazwę i adres drugiego w kolejności podatnika oraz jego numer identyfikacyjny na potrzeby podatku od wartości dodanej, który ma być zastosowany w wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej,
- 2) nazwę i adres ostatniego w kolejności podatnika w wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej,
- 3) przewidywaną datę pierwszej dostawy, która ma być dokonana w ramach wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej.

Drugi w kolejności podatnik jest obowiązany przesłać Tobie **kopię zawiadomienia**.

W przypadku dalszych dostaw w ramach procedury uproszczonej dokonywanych przez tego samego kontrahenta na Twoją rzecz, nie składa on kolejnych zawiadomień.

Broszura nie stanowi wykładni prawa.