

Natalia Łużna

e-mail: 181917@student.ue.wroc.pl

ORCID: 0000-0002-9241-3982

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Zastosowanie międzynarodowych warunków sprzedaży DAP w transakcjach łańcuchowych

DOI: 10.15611/2025.56.6.09

JEL Classification: K34, K33, F13, H20

© 2025 Natalia Łużna

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Łużna, N. (2025). Zastosowanie międzynarodowych warunków sprzedaży DAP w transakcjach łańcuchowych. W: M. Biernacki i R. Kowalak (red.), *Rachunkowość* (s. 94-105). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Celem artykułu jest analiza zasad przypisywania odpowiedzialności za transport, określania miejsca opodatkowania VAT oraz klasyfikacji transakcji łańcuchowych realizowanych na warunkach *delivered at place* (DAP) z udziałem polskich podatników VAT i podmiotów z państw członkowskich UE, w których jeden podmiot jest zarejestrowanym podatnikiem VAT, a drugi konsumentem końcowym. Ponadto dokonano oceny efektywności reguły DAP w transakcjach łańcuchowych z perspektywy obowiązków podatkowych i zgodności z przepisami ustawy o VAT. Badanie koncentruje się na konsekwencjach VAT takich transakcji, w szczególności w kontekście polskich przepisów podatkowych i unijnych dyrektyw VAT. Analiza dotyczy przypisania odpowiedzialności za transport, określenia miejsca opodatkowania oraz prawidłowej klasyfikacji transakcji na gruncie przepisów o VAT. Dodatkowo artykuł ocenia przydatność DAP w tych scenariuszach i bada jego wpływ na obowiązki podatkowe oraz zgodność z przepisami. Ustalenia te dostarczają m.in. praktycznych spostrzeżeń dla polskich podmiotów prowadzących sprzedaż transgraniczną i dążących do prawidłowego przebiegu oraz opodatkowania zawieranych transakcji międzynarodowych.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, transakcje międzynarodowe, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów

1. Wstęp

Ciągły rozwój środków transportu lotniczego, kolejowego, morskiego oraz drogowego wpływa na zwiększenie możliwości przedsiębiorców do poszukiwania kontrahentów w innych krajach niż ten, w którym prowadzą swoją działalność gospodarczą. Optymalizacja struktury łańcuchów dostaw, a także dywersyfikacja zagranicznych dostawców oraz odbiorców otwierają dostęp do nowych rynków i towarów. Takie działanie pozwala przedsiębiorcom na urozmaicenie oferowanych przez nich pro-

duktów lub usług, zwiększenie udziału w rynku oraz rozwoju przedsiębiorstwa, co w konsekwencji wpływa na budowanie przewagi nad konkurencją. Należy jednak pamiętać, że przedsiębiorcy przeprowadzający transakcje z podmiotami spoza terytorium Polski muszą być przygotowani na szereg regulacji prawnych, m.in. dotyczących transakcji dostawy towarów (Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, 2023).

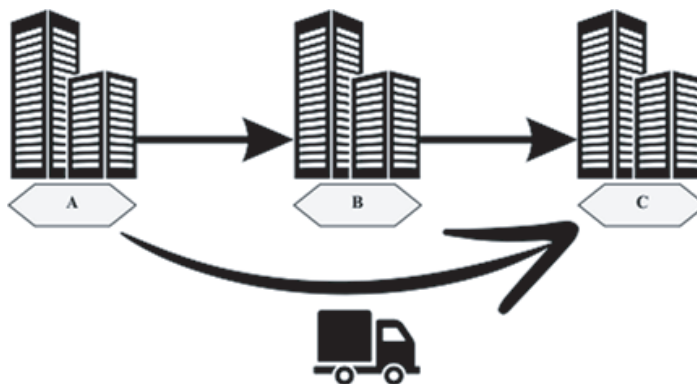
Transakcje łańcuchową w obszarze gospodarczym należy rozumieć jako szereg transakcji zawieranych pomiędzy co najmniej trzema podmiotami, których przedmiotem jest ten sam towar. W ten sposób powstaje kilka dostaw towaru, ale charakterystycznym elementem dla transakcji łańcuchowej jest występowanie tylko jednego transportu, który następuje bezpośrednio od pierwszego do ostatniego uczestnika transakcji. Zgodnie z art. 7 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535, z późn. zm., dalej też: ustawa o VAT) przez dostawę towarów należy rozumieć *przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel*. Co oznacza, że do zaistnienia dostawy towaru nie jest konieczne jego fizyczne przeniesienie do odbiorcy transakcji. Wobec tego dostawa oraz transport stanowią odrębne elementy transakcji i należy je rozpatrywać osobno w celu prawidłowego określenia obowiązków podatkowych w związku z zaistniałym zdarzeniem gospodarczym (Prinz, 2005, s. 196-197).

Czynnikiem wpływającym na utrudnienia w obszarze identyfikacji obowiązków wynikających z prawa krajowego dla podatników dokonujących dostawy łańcuchowej jest brak definicji transakcji łańcuchowej w ustawie o podatku od towarów i usług. Jednak w celu określenia miejsca świadczenia przy dostawie towarów, a w konsekwencji również miejsca opodatkowania, podatnicy powinni posłużyć się treścią art. 22 ustawy o VAT. Przy przeprowadzaniu transakcji łańcuchowych podatnicy powinni również poświęcić szczególną uwagę na rozpoznanie, czy dostarczany towar zostaje przemieszczony poza granicę Polski w celu określenia powinności zastosowania dodatkowych obowiązków wynikających z prawa międzynarodowego (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.).

Przedsiębiorcy poza krajowymi transakcjami zawierają również transakcje międzynarodowe zarówno na terenie Unii Europejskiej, Europejskiego Obszaru Gospodarczego, jak i z podmiotami z każdego kraju na świecie. Postępująca globalizacja sprawia, iż przedsiębiorcy chcąc dokonywać transakcji z podmiotami z każdego zakątka świata, muszą liczyć się z uczestnictwem pośredników w transakcjach dostawy towarów. Obligatoryjnym elementem przy powstaniu transakcji łańcuchowej jest uczestnictwo co najmniej trzech podmiotów, natomiast ich maksymalna liczba nie została określona i może wynosić dowolną liczbę podmiotów. W konsekwencji globalne transakcje często stanowią długi proces, zanim dany towar dotrze od producenta do ostatecznego odbiorcy w innym kraju (Hajdukiewicz i Pera, 2021, s. 38-39).

Na rysunku 1 przedstawiono schemat przebiegu transakcji łańcuchowej, w której udział biorą trzy podmioty. Przedsiębiorca A sprzedaje towar i wystawia fakturę VAT dla kontrahenta B. Następnie podmiot B odsprzedaży ten sam towar przedsiębiorcy C oraz również wystawia fakturę VAT dokumentującą tę sprzedaż. Zarówno

podmiot B, jak i C ma możliwość odliczenia VAT naliczonego w wysokości wykazanej w otrzymanych fakturach od dostawców od VAT należnego. Każdy z przedsiębiorców w zaprezentowanych schemacie dokonuje dostawy, która nadaje kolejnym uczestnikom transakcji prawo do zarządzania towarami, tak jakby byli jego właścicielami. Transport w omawianym zdarzeniu gospodarczym odbywa się bezpośrednio od podmiotu A do C (rys. 1).



Rys. 1. Schemat transakcji łańcuchowej z udziałem trzech podmiotów

Źródło: opracowanie własne.

W transakcjach łańcuchowych należy rozróżnić pojęcie dostawy na:

- dostawę wraz z transportem, określaną także jako „dostawa ruchoma”;
- dostawę bez transportu, definiowaną również jako „dostawa nieruchoma”.

Artykuł 22 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług wskazuje, że transport należy przypisać wyłącznie jednej dostawie, wówczas rozpoznaje się dostawę „ruchomą”. Pozostałe transakcje w łańcuchu będą traktowane jako transakcje bez dostawy. Taki podział jest kluczowy, aby poprawnie przypisać obowiązki podatkowe poszczególnym uczestnikom transakcji. Co do zasady, każda odpłatna dostawa powinna być opodatkowana podatkiem od towarów i usług. Określenie zasad opodatkowania „dostaw ruchomych” oraz „dostaw nieruchomych” jest szczególnie istotne w zakresie stosowanych regulacji prawno-podatkowych. Należy zaznaczyć, że „dostawy ruchome” powinny zostać opodatkowane zgodnie z zasadami międzynarodowymi, natomiast opodatkowanie „dostaw nieruchomych” zostało uregulowane na podstawie regulacji prawno-podatkowych obowiązujących w danych państwie, w którym zostaje dokonana „dostawa nieruchoma” (Kępisty, 2020).

Omawiane zagadnienie może stanowić element sprawiający trudności dla podatników w zakresie prawidłowego określenia ich roli w dokonywanej transakcji łańcuchowej, dlatego ważne jest prawidłowe zrozumienie przepisów podatkowych, a także definicji transportu, która niekiedy może budzić wątpliwości na gruncie identyfikacji obowiązków ewidencyjnych oraz podatkowych. Ustawy podatkowe,

a w szczególności ustawa o VAT, nie zawierają autonomicznej definicji transportu. W celu zdefiniowania tego pojęcia należy, w myśl wykładni językowej, posłużyć się treścią słownika języka polskiego PWN, zgodnie z którym transport należy rozumieć jako „zespół czynności związanych z przemieszczaniem osób i dóbr materialnych za pomocą odpowiednich środków, które obejmuje zarówno samo przemieszczanie z miejsca na miejsce, jak i wszelkie czynności konieczne do osiągnięcia tego celu, tj. czynności ładunkowe (załadunek, wyładunek, przeładunek) oraz czynności manipulacyjne (np. opłaty)”. Zatem podatnicy powinni każdorazowo skorzystać z wyżej wymienionej definicji, aby prawidłowo zidentyfikować, czy podjęte przez nich działania dotyczące przemieszczenia towarów można uznać za transport (Encyklopedia PWN, 2024).

W celu ujednolicenia zasad zawierania transakcji na świecie pomiędzy przedsiębiorcami z różnych krajów Międzynarodowa Izba Handlowa wprowadziła w 1936 roku reguły Incoterms. Są to międzynarodowe warunki sprzedaży, które określają obowiązki oraz odpowiedzialność kupującego i sprzedającego, w tym kwestie związane z transportem, ubezpieczeniem oraz wyładunkiem towaru. Od momentu wprowadzenia Incoterms po raz pierwszy, były one wielokrotnie analizowane i aktualizowane. Od 1 stycznia 2020 roku obowiązuje wersja Incoterms 2020, w której opisano 11 podstawowych reguł handlowych. Te reguły można podzielić ze względu na wybrany środek transportu:

- reguły powszechne – EXW, FCA, CPT, CIP, DAP, DPU i DDP, które wykorzystują wszystkie środki transportu;
- reguły dla transportu morskiego i wodnego śródlądowego – FAS, FOB, CFR i CIF (Davis i Vogt, 2021, s. 1-3).

Zastosowanie Incoterms w międzynarodowych transakcjach pozwala na uniknięcie nieporozumień pomiędzy przedsiębiorcami, ponieważ w omawianych zasadach obowiązki każdej strony są precyzyjnie określone. Odpowiednio dobrane warunki sprzedaży mogą usprawnić handel międzynarodowy, ułatwiając organizację kwestii logistycznych oraz negocjacje transakcyjne, co sprzyja nawiązywaniu współpracy z zagranicznymi partnerami (Gołasa, 2009, s. 170).

Celem artykułu jest analiza zasad przypisywania odpowiedzialności za transport, określania miejsca opodatkowania VAT oraz klasyfikacji transakcji łańcuchowych realizowanych na warunkach *delivered at place* (DAP) z udziałem polskich podatników VAT i podmiotów z państw członkowskich UE, w których jeden podmiot jest zarejestrowanym podatnikiem VAT, a drugi konsumentem końcowym. Ponadto dokonano oceny efektywności reguły DAP w transakcjach łańcuchowych z perspektywy obowiązków podatkowych i zgodności z przepisami ustawy o VAT. W artykule zastosowana została metodyka badawcza opierająca się na metodach jakościowych, ze szczególnym uwzględnieniem analizy prawnopodatkowej oraz metody studium przypadku. Analiza prawnopodatkowa objęła szczegółową analizę obowiązujących przepisów prawa podatkowego zarówno na poziomie krajowym, jak i unijnym,

a także analizę interpretacji podatkowych wydawanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w zakresie transakcji łańcuchowych i warunków dostawy DAP. Interpretacja przepisów została przeprowadzona w kontekście omawianej transakcji łańcuchowej z udziałem polskiego podmiotu – Spółki X, a logiczna analiza skutków prawnych oraz podatkowych zastosowania określonych rozwiązań stanowiła kluczowy element zastosowanej metody. Metoda studium przypadku została wykorzystana do prześledzenia konkretnego scenariusza transakcji z udziałem trzech podmiotów, w którym polski podmiot organizował transport towaru do konsumenta w innym kraju UE, a sprzedaż realizowana była poprzez podatnika VAT z innego państwa członkowskiego.

2. Charakterystyka Spółki X i przedstawienie stanu faktycznego

Spółka X to polski producent kamienia dekoracyjnego oraz płytek elewacyjnych, który z powodzeniem działa na rynku krajowym i zaczyna stopniowo wkraczać na rynki zagraniczne. Siedziba Spółki znajduje się w Polsce, a jej oferta obejmuje szeroką gamę produktów, które cieszą się dużym zainteresowaniem wśród firm budowlanych oraz architektów. Produkty Spółki obejmują kamień dekoracyjny do wnętrz, płytki elewacyjne oraz różnorodne elementy wykończeniowe, takie jak cegłopodobne płytki, kamień naturalny oraz imitacje cegły, które zyskują popularność w nowoczesnych aranżacjach wnętrz. Produkty Spółki X charakteryzują się wyjątkową jakością, co zawdzięczają wieloetapowemu procesowi produkcyjnemu, w którym dużą rolę odgrywa ręczna obróbka oraz zastosowanie naturalnych kruszyw i barwników. Kamień dekoracyjny oraz płytki elewacyjne stanowią doskonałe uzupełnienie nowoczesnych budynków, a bogaty wybór kolorów, kształtów i faktur sprawia, że są odpowiednie do różnych stylów architektonicznych. Spółka posiada również w swojej ofercie produkty do ogrodów, cokołów budynków oraz projektów wnętrz, które znajdują szerokie zastosowanie zarówno w budownictwie mieszkaniowym, jak i komercyjnym.

Branża, w której działa Spółka X, to przemysł budowlany ze szczególnym naciskiem na produkcję materiałów wykończeniowych, które stanowią nieodłączny element współczesnych inwestycji budowlanych. Kamień naturalny oraz imitacje cegły stają się coraz bardziej popularne w projektach budowlanych, zarówno w aranżacji wnętrz, jak i w konstrukcji elewacji budynków. Wraz z rosnącym zainteresowaniem klientów nowoczesnym stylem produkty takie jak cegłopodobne płytki elewacyjne oraz kamień dekoracyjny zaczynają być integralną częścią estetyki budynków, szczególnie w obiektach luksusowych, mieszkalnych i komercyjnych. Branża budowlana w Polsce, pomimo wahań cyklicznych, przeżywa okres wzrostu, szczególnie w kontekście rosnącego zapotrzebowania na materiały wykończeniowe, które charakteryzują się wysoką jakością oraz estetyką. Spółka X odpowiada na te potrzeby, oferując różnorodne produkty, które pasują do szerokiego zakresu projektów budowlanych. W ostatnich latach obserwuje się również wzrost zainteresowania produktami eko-

logicznymi i naturalnymi, co sprzyja rozwojowi firm produkujących kamień naturalny oraz dekoracyjny (PKO BP, 2024).

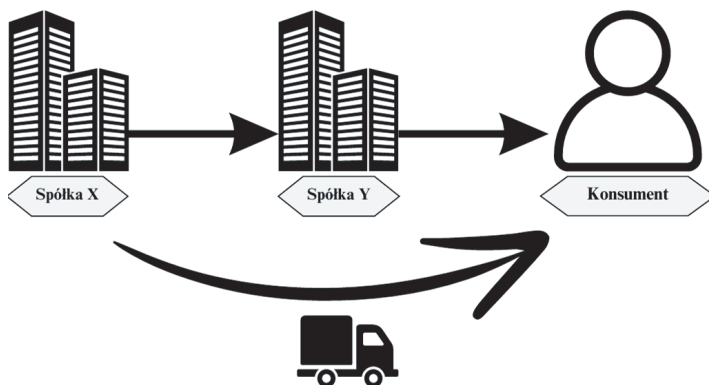
Sektor materiałów budowlanych i wykończeniowych znajduje się obecnie w fazie dynamicznych zmian z uwagi na rosnące zainteresowanie nowoczesnymi, ekologicznymi oraz estetycznymi rozwiązaniami. Jednym z głównych trendów, który ma wpływ na rozwój rynku, jest dążenie do zrównoważonego rozwoju. Kamień naturalny oraz materiały wykończeniowe oparte na naturalnych surowcach są postrzegane jako bardziej ekologiczne, co stanowi odpowiedź na rosnące zapotrzebowanie na produkty przyjazne środowisku. Dodatkowo w obliczu zmieniających się trendów w architekturze i wystroju wnętrz coraz większą rolę odgrywają elementy wykończeniowe, które łączą funkcjonalność z estetyką. Kamień dekoracyjny, w tym imitacje cegły, stał się istotnym elementem nowoczesnych aranżacji wnętrz, szczególnie w projektach loftowych oraz w budownictwie mieszkaniowym. Płytki elewacyjne, takie jak cegłopodobne zyskują popularność w projektach budowlanych, co stwarza dodatkowe możliwości rozwoju dla Spółki X (BOŚ Bank, 2024).

Spółka ma również możliwość korzystania z rosnącego trendu personalizacji przestrzeni. Produkty takie jak kamień dekoracyjny i płytki elewacyjne pozwalają na tworzenie unikalnych i dostosowanych do indywidualnych potrzeb aranżacji wnętrz oraz elewacji. W kontekście rosnącej liczby inwestycji deweloperskich i projektów budowlanych w Polsce oraz za granicą Spółka X ma przed sobą szerokie możliwości w zakresie dostosowywania swojej oferty do zmieniających się potrzeb rynku. Kolejnym istotnym trendem, który może sprzyjać dalszemu rozwojowi Spółki, jest wzrost zainteresowania aranżacjami zewnętrznymi – w tym dekoracją ogrodów, ścian budynków i ogrodzeń. Wzrost inwestycji w sektorze budownictwa komercyjnego, jak również rosnące zainteresowanie przestrzeniami zewnętrznymi w kontekście prywatnych posesji tworzą dodatkowe możliwości sprzedażowe dla produktów Spółki. Warto również zauważyć rosnące zapotrzebowanie na produkty eksportowe. Choć Spółka od niedawna prowadzi transakcje z zagranicznymi podmiotami, to jej oferta ma potencjał do zdobywania nowych rynków, zwłaszcza w Europie, gdzie rośnie zainteresowanie wysokiej jakości materiałami budowlanymi. W związku z tym ekspansja na rynki zagraniczne może być kluczowym elementem dalszego rozwoju Spółki (BOŚ Bank, 2024).

Spółka otrzymała propozycję współpracy od zagranicznego przedsiębiorcy dającą możliwości rozszerzenia obszaru działania przedsiębiorstwa. Zagraniczna Spółka oferuje kompleksowe usługi budowlane i posiada rozbudowaną siatkę klientów na świecie. W trakcie negocjacji podmiot zaproponował, że może odkupić towary od polskiej Spółki, a następnie oferować je swoim klientom. Zagraniczna Spółka nie posiada własnego magazynu, w którym mogłaby przechowywać towary polskiej Spółki, więc towary będą wysyłane bezpośrednio od producenta do finalnego odbiorcy. Polska Spółka w przypadku takiej oferty powinna poza kwestiami finansowymi przeanalizować również kwestie prawne i podatkowe związane z zawarciem transakcji.

3. Zastosowanie międzynarodowych warunków sprzedaży w transakcji łańcuchowej Spółki X

Zgodnie z przedstawionym stanem faktycznym Spółka X będąca podmiotem z Polski dokonuje sprzedaży na rzecz Spółki Y będącej podmiotem z innego kraju członkowskiego UE. Jednakże towar podlegający sprzedaży jest transportowany bezpośrednio z Polski do klienta będącego osobą fizyczną w innym państwie członkowskim UE. Należy zatem zauważyć, iż to Spółka X jest organizatorem transportu z Polski. Natomiast Spółka Y wystawia fakturę sprzedażową dla konsumentów stanowiących osoby fizyczne z zastosowaniem odpowiedniej stawki VAT obowiązującej w kraju, do którego docierają towary. Spółka Y jest zarejestrowana dla celów podatku od wartości dodanej w krajach UE, w których wystawia faktury na rzecz osób fizycznych będących konsumentami. Jednocześnie Spółka X posiada potwierdzenia dostarczenia towarów do ostatecznych nabywców w postaci wydruków z systemu informatycznego podmiotu zajmującego się usługami kurierskimi, który dostarcza towary oferowane przez Spółkę X.



Rys. 2. Schemat transakcji sprzedażowej Spółki X, w której pełni rolę organizatora transportu

Źródło: opracowanie własne.

Rysunek 2 przedstawia schemat transakcji sprzedażowej Spółki X na rzecz Spółki Y, w której organizatorem transportu jest Spółka X dostarczająca sprzedane towary do ostatniego podmiotu będącego konsumentem ostatecznym (rys. 2).

Oceniając powyższy stan faktyczny, należy zauważyć, iż w przedmiotowej transakcji biorą udział trzy podmioty, a transport towaru odbywa się od pierwszego do ostatniego z nich. Wobec tego tak opisana transakcja powinna zostać zidentyfikowana jako transakcja łańcuchowa. W celu ustalenia skutków podatkowych na gruncie podatku VAT dla Spółki X oraz prawidłowego określenia transakcji dostawy towarów opisanej w powyższym stanie faktycznym należy przeanalizować treść art. 22 ust. 2b ustawy o VAT. Zgodnie z powołanym artykułem w *przypadku towarów, wysyłanych lub transportowanych bezpośrednio od pierwszego dostawcy do ostatniego*

w kolejności nabywcy, które są wysyłane lub transportowane z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego, wysyłka lub transport tych towarów są przyporządkowane wyłącznie dostawie dokonanej do podmiotu pośredniczącego (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.).

Natomiast w myśl art. 22 ust. 2e ustawy o VAT w przypadku towarów, wysyłanych lub transportowanych bezpośrednio od pierwszego dostawcy do ostatniego w kolejności nabywcy, które są wysyłane lub transportowane z terytorium kraju na terytorium państwa trzeciego albo z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego przez:

- 1) *pierwszego dostawcę – wysyłkę lub transport przyporządkowuje się jego dostawie;*
- 2) *ostatniego nabywcę – wysyłkę lub transport przyporządkowuje się dostawie dokonanej do tego nabywcy (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.).*

Zgodnie z przytoczonymi powyżej przepisami spełnienie poniższych przesłanek identyfikuje dostawę towaru pomiędzy Spółką X i Spółką Y jako „dostawę ruchomą”, która powinna podlegać opodatkowaniu w Polsce, tak jak wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (dalej też: WDT):

- towar sprzedawany jest przez Spółkę X na rzecz Spółki Y, a następnie przez Spółkę Y do obiorcy końcowego będącego konsumentem;
- towar transportowany jest bezpośrednio z Polski do innego kraju członkowskiego UE;
- Spółka Y na fakturach sprzedażowych podaje swój numer VAT-UE;
- organizatorem transportu jest Spółka X.

Warto również podkreślić, że w przypadku, gdyby Spółka Y odpowiadała za transport oraz podawała do faktur sprzedażowych numer VAT-UE, skutki podatkowe dla Spółki X byłyby identyczne jak w omawianym przykładzie. Zatem musiałaby rozpoznać w Polsce taką transakcję jako WDT. Powyższe wnioski potwierdzają „Noty wyjaśniające w sprawie zmian w zakresie unijnego podatku VAT w odniesieniu do procedur magazynu typu call-off stock, transakcji łańcuchowych i zwolnień wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów” opublikowane przez Komisję Europejską w grudniu 2019 r. Zgodnie z treścią przytoczonego opracowania 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 podatnik 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. (...) W tej sytuacji jedyną osobą, która może być podmiotem pośredniczącym na potrzeby stosowania przepisów dotyczących transakcji łańcuchowych, jest podatnik. Jeżeli zasto-*

sowanie 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 od podatnika B do podmiotu C będzie transakcją krajową w państwie członkowskim 3. (Komisja Europejska, 2019).

Ocenie podatkowej opisanej powyżej transakcji łańcuchowej z udziałem trzech podmiotów powinna również towarzyszyć analiza w zakresie zastosowania stawki 0% dla WDT, która będzie obowiązywać, gdy spełnione zostaną trzy podstawowe warunki:

- uzyskanie od nabywcy towarów, zatem Spółki Y, właściwego oraz ważnego numeru identyfikacyjnego dla transakcji wewnątrzwspólnotowych (VAT-UE), nadanego przez państwo członkowskie UE właściwe dla tej Spółki;
- złożenie prawidłowej informacji podsumowującej VAT-UE;
- posiadanie dowodów potwierdzających, że towary dotarły do odbiorcy na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju Spółki X.

Elementem mogącym budzić wątpliwości podatników w zakresie spełnienia trzech wymienionych powyżej warunków może być to, czy potwierdzenia z systemu informatycznego podmiotu świadczącego usługi kurierskie stanowią wystarczający dowód potwierdzający, że towary dotarły do odbiorcy na terytorium innego państwa członkowskiego niż terytorium wysyłki tych towarów. W tym zakresie warto przytoczyć treść interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 12 stycznia 2021 r., nr 0113-KD IPT1-2.4012.706.2020.2.KW, w której zostało wskazane: *Mając na uwadze powołane przepisy oraz okoliczności sprawy należy stwierdzić, że dokumenty, na które składać się będą faktura, zawierająca specyfikację poszczególnych sztuk ładunku oraz zbiorcze zestawienie przesyłek pozyskane od przewoźnika/firmy kurierskiej, zawierające numery przesyłek wraz z datami ich nadania i doręczenia, nazwami i adresami odbiorców, stanowić będą dowody dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej, które zgodnie z art. 42 ust. 3 i ust. 11 ustawy, łącznie będą potwierdzały dostarczenie towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju, a w konsekwencji będą upoważniały Wnioskodawcę (przy spełnieniu pozostałych warunków z art. 42 ust. 1 ustawy) do zastosowania stawki podatku w wysokości 0% w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Zatem zgodnie z przedstawionym stanowiskiem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w przywołanej powyżej interpretacji indywidualnej posiadanie wydruku z elektronicznego rejestru firmy kurierskiej, przy spełnieniu pozostałych warunków i posiadaniu pozostałych dokumentów, uprawnia Spółkę X do zastosowania stawki 0% VAT.*

Warto również rozważyć, która reguła Incoterms znajdzie zastosowanie w kontekście handlu wewnątrzunijnego, w którym Spółka X z siedzibą w Polsce sprzedaje towary Spółce Y, podmiotowi zarejestrowanemu w innym państwie członkowskim UE, a następnie te towary są dostarczane bezpośrednio do indywidualnych konsumentów w poszczególnych krajach UE. Analiza zaprezentowanego stanu faktycznego wskazuje na możliwość zastosowania Incoterms DAP. Zgodnie z tą regułą Spółka X jako sprzedawca przyjmuje na siebie odpowiedzialność za zorganizowanie i sfinansowanie transportu towarów do ostatecznego miejsca dostawy, którym w tym przypadku jest adres prywatnego konsumenta końcowego w wyznaczonym kraju UE. Przeniesienie ryzyka następuje po dotarciu towarów do określonego miejsca dostawy, co oznacza, że Spółka Y, jako kupujący, przyjmuje odpowiedzialność za towary dopiero po ich dotarciu do miejsca przeznaczenia (Itro, b.d.).

Ponieważ transakcja odbywa się w całości na terenie Unii Europejskiej, odprawa celna i należności celne przywozowe nie stanowią problemu operacyjnego, ponieważ jednolity rynek UE zapewnia swobodny przepływ towarów bez konieczności dokonywania dodatkowych formalności przywozowych. To dodatkowo wzmacnia argumenty przemawiające za stosowaniem Incoterms DAP, ponieważ pozwala Spółce X zachować kontrolę nad logistyką, zapewniając jednocześnie Spółce Y jasne i ustrukturyzowane ramy alokacji ryzyka. Alternatywna reguła Incoterms, taka jak DDP (*delivered duty paid*), może być rozważana w transakcjach międzynarodowych, w których cła importowe i podatki stanowiłyby czynnik podlegający analizie przy ocenie zastosowania odpowiedniej reguły Incoterms dla przedmiotowej transakcji. Jednak w UE, gdzie takie obowiązki nie występują, DDP nie zapewnia znaczącej przewagi przy wyborze, czyniąc DAP bardziej efektywną i praktyczną opcją. Przyjmując DAP, Spółka X zapewnia usprawniony łańcuch dostaw, zmniejszając złożoność logistyczną dla Spółki Y, jednocześnie dostosowując się do najlepszych praktyk w transgranicznym handlu elektronicznym i modelach dystrybucji B2B2C (*business-to-business-to-consumer*) (Vogt i Davis, 2020, s. 310-312).

4. Zakończenie

Stosowanie międzynarodowych warunków sprzedaży odgrywa kluczową rolę w strukturyzacji transakcji transgranicznych, w szczególności w transakcjach łańcuchowych, w których towary są przekazywane między wieloma stronami przed dotarciem do ostatecznego nabywcy. Standardowe warunki, takie jak Incoterms, określają obowiązki kupujących i sprzedających w zakresie dostawy towarów, przenoszenia ryzyka i alokacji kosztów. Prawidłowe wdrożenie tych warunków ma zasadnicze znaczenie dla zapewnienia pewności prawnej, zmniejszenia ryzyka sporów i optymalizacji wydajności międzynarodowych operacji handlowych. Zrozumienie, w jaki sposób te warunki są stosowane w modelu transakcji łańcuchowych, ma kluczowe znaczenie dla przedsiębiorców w zakresie oceny zgodności z przepisami dotyczącymi handlu

międzynarodowego i ograniczenia potencjalnego ryzyka finansowego i prawnego (Królikowski i Mierzejewska, 2004, s. 112-113).

Przedstawiony w niniejszym artykule opis skutków podatkowych dotyczących transakcji międzynarodowej pomiędzy Spółką X a podmiotami z państw członkowskich UE, podlegającej identyfikacji jako transakcja łańcuchowa, został przygotowany na podstawie krajowych oraz międzynarodowych przepisów podatkowych. Przeprowadzona analiza zaprezentowała skutki transakcji transgranicznej polegającej na dostawie towarów przez Spółkę X, będącą organizatorem transportu dostarczającym umówione towary do konsumentów ostatecznych w pozostałych Państwa członkowskich UE, przy jednoczesnej sprzedaży tych towarów do Spółki Y, będącej podatnikiem w innym kraju członkowskim UE. Zaprezentowane wnioski wynikające z analizy przedmiotowej transakcji wskazały na podatkowe rozliczenie opisywanej transakcji jako WDT oraz możliwość zastosowania przez Spółkę X stawki VAT w wysokości 0% dla sprzedaży towarów Spółce Y. Jednocześnie w niniejszym artykule została poruszona kwestia określenia odpowiedniej reguły Incoterms dla opisywanej transakcji. Interpretacja przepisów wskazała jako najbardziej odpowiedni Incoterms, z perspektywy Spółki X, regułę DAP. Przy wyborze tej reguły, sprzedawca przyjmuje na siebie odpowiedzialność za zorganizowanie i sfinansowanie transportu towarów do ostatecznego miejsca dostawy, natomiast przeniesienie ryzyka następuje po dotarciu towarów do określonego miejsca dostawy.

Literatura

- BOŚ Bank. (2024). *Produkcja materiałów budowlanych i wykończeniowych. Analizy sektorowe. Raport branżowy*. Pobrano 8 marca 2025 z https://www.bosbank.pl/__data/assets/pdf_file/0027/59463/BOSBank_Materialy_budowlane_2024.06.pdf
- Davis, J. i Vogt, J. (2021). Hidden Supply Chain Risk and Incoterms®: Analysis and Mitigation Strategies. *Journal of Risk and Financial Management*, 14(12), 619.
- Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. (2021, 12 stycznia). Interpretacja indywidualna nr 0113-KDIPT1-2.4012.706.2020.2.KW. Pobrano 10 marca 2025 z <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/pisma-urzedowe/0113-kdipt1-2-4012-706-2020-2-kw-dokumentacja-185121868>
- Encyklopedia PWN, 2024.
- Gołasa, P. (2009). Harmonizacja polityki podatkowej w Unii Europejskiej na przykładzie podatku od wartości dodanej. *Zeszyty Naukowe SGGW, Polityki Europejskie, Finanse i Marketing*, 2(51), 163-171.
- Hajdukiewicz, A. i Pera, B. (2021). Factors Affecting the Choice of Incoterms: The Case of Companies Operating in Poland. *International Entrepreneurship Review*, 7(4), 35-50.
- Itro. (b.d.). *Incoterms 2020: Delivered At Place. Uniwersalne reguły handlu międzynarodowego*. Pobrano 5 marca 2025 z <https://itro.pl/delivered-at-place>
- Kępiś, P. (2020, 2 kwietnia). *Transakcje łańcuchowe – jakie są ich skutki w VAT?* ZrozumVAT.pl. Pobrano 5 marca 2025 z <https://zrozumvat.pl/transakcje-lancuchowe-jakie-sa-ich-skutki-w-vat>
- Komisja Europejska. Dyrekcji Generalnej ds. Podatków i Unii Celnej. (2019). *Noty wyjaśniające w sprawie zmian w zakresie unijnego podatku VAT w odniesieniu do procedur magazynu typu call-off stock, transakcji łańcuchowych i zwolnień wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów („szybkie rozwiązania na 2020 r.”)*. Pobrano 2 marca 2025 z <https://taxation-customs.ec.europa.eu/>

- document/download/d7d6f1be-1247-4e65-b303-a06512bcbe6c_pl?filename=explanatory_notes_2020_quick_fixes_pl.pdf
- Królikowski, A. i Mierzejewska, A. (2004). Podatek VAT w transakcjach handlowych pomiędzy państwami Unii Europejskiej. *Zeszyty Naukowe Akademii Morskiej w Szczecinie*, 4(76), 111-124.
- PKO Bank Polski. (2024). *Raport Roczny 2024. Wyniki sektora przedsiębiorstw*. Pobrano 8 marca 2025 z https://cdn-netpr.pl/file/attachment/2693089/c7/pko_raport_roczny_2024.pdf
- Prinz, A. (2005). Podatek od wartości dodanej (VAT) w Unii Europejskiej – koncepcja, rozwój i wybrane problemy. *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu*, (1056), 195-207.
- Vogt, J. i Davis, J. (2020). The State of Incoterm® Research. *Transportation Journal*, 59(3), 304-330.
- Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. (2023, 1 grudnia). *Sztuczna inteligencja – wróg czy przyjaciel księgowych?* Webinar. Pobrano 2 marca 2025 z <https://www.youtube.com/watch?v=7aeBCDk0RGE&t=374s>
- TNT Holdings B.V. (b.d.). *Incoterms*. Pobrano 6 marca 2025 z https://www.tnt.com/express/pl_pl/site/how-to/understand-incoterms.html
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.)

Application of International DAP Terms of Sale in Chain Transactions

Abstract: This article examines the application of the Delivered at Place (DAP) Incoterms rule in chain transactions involving Polish VAT payers and entities from EU member states, where one entity is a VAT-registered business and the other is a final consumer. The study focuses on the VAT implications of such transactions, particularly in the context of Polish tax regulations and EU VAT directives. The analysis addresses the allocation of transport responsibility, the determination of the place of taxation, and the correct classification of the transaction under VAT rules. Additionally, the article evaluates the suitability of DAP in these scenarios and explores its impact on tax obligations and compliance. The findings provide practical insights for Polish entities engaging in cross-border sales and seeking to optimise their tax treatment while ensuring regulatory adherence.

Keywords: value added tax, international transactions, intra-community supply of goods