

Agnieszka Głodowska
Katedra Handlu Zagranicznego

Anita Modrzejewska
Katedra Handlu Zagranicznego

Konsygnacja towarów w transakcjach handlu zagranicznego

1. Wprowadzenie

Literatura przedmiotu traktuje konsygnację towarów w handlu zagranicznym w sposób dość ogólnikowy, postrzegając ją w zasadzie jako pewną odmianę działalności komisowej polegającą na połączeniu umowy komisu z umową składu [*Handel zagraniczny...* 2005, s. 45–46; Białecki 2002, s. 69; *Transakcje handlu...* 2004, s. 46]. Tymczasem podpisanie przez podmiot działający na terenie naszego kraju umowy konsygnacyjnej z partnerem zagranicznym może służyć również innym celom niż pełnienie funkcji komisanta. W zależności bowiem od rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej (działalność produkcyjna, usługowa lub handlowa) mechanizm konsygnacji może znaleźć zastosowanie także w ramach innej struktury niż struktura komisowa. Takie bardziej zniuansowane ujęcie tego zagadnienia możliwe jest jedynie na gruncie interdyscyplinarnym, tzn., gdy spojrzymy na tę problematykę nie tylko jako na formę pośrednictwa w realizacji transakcji handlu zagranicznego, lecz również jako na pewnego rodzaju rozwiązanie logistyczne, którego poszczególne warianty implementowane w praktyce zrodzą odmienne obowiązki prawno-podatkowe. Zanim jednak przedstawione zostaną możliwe z punktu widzenia logistyki sposoby wykorzystania konsygnacji towarów przez działające w Polsce podmioty i problematyka ta zostanie omówiona w świetle

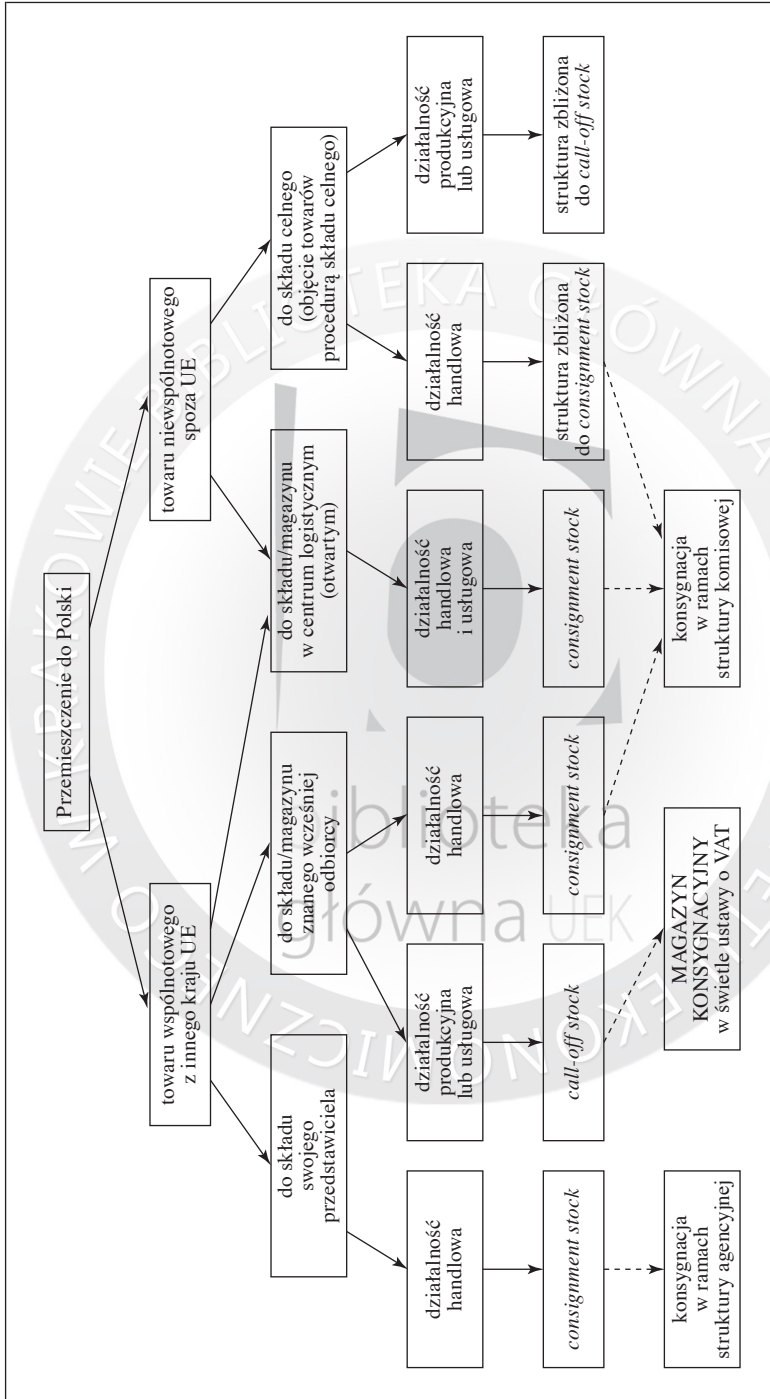
Ustawy o podatku od towarów i usług z 2004 r. (ustawa o VAT), podjęta zostanie próba usystematyzowania terminologii związanej z przywołanym zagadnieniem.

2. Istota konsygnacji

Ogólna idea konsygnacji polega na przemieszczeniu towarów przez zagranicznego przedsiębiorcę (producenta) do składu (magazynu) położonego w innym kraju i do rozporządzania nimi jak właściciel aż do momentu ich faktycznego pobrania, w którym to następuje przejście prawa własności ze sprzedającego na kupującego. Dodatkowo koszty składowania towarów zasadniczo obciążają pierwszego z nich. W obrocie wewnątrzwspólnotowym wyróżniamy dwa rodzaje składów (magazynów), w których towary mogą być przechowywane w celu konsygnacji: *call-off stock* i *consignment stock*. W przypadku pierwszego mamy do czynienia z przemieszczeniem towarów z innego niż Polska kraju członkowskiego do składu zlokalizowanego w naszym kraju, przy czym towary trafiają do jednego, znanego przed dostawą odbiorcy, który zazwyczaj zużywa je w prowadzonej przez siebie działalności produkcyjnej lub usługowej. Z kolei struktura typu *consignment stock* jest spotykana najczęściej w działalności handlowej i charakteryzuje się tym, że w momencie realizacji dostawy towarów ich nabywca pozostaje nieznan. Natomiast w obrocie handlowym z krajami trzecimi konsygnacja towarów możliwa jest jedynie w składzie celnym przez objęcie ich procedurą składu celnego.

3. Konsygnacja jako rozwiązanie logistyczne

Konsygnacja towarów może przybierać w praktyce wiele różnych form, z których najważniejszymi są: konsygnacja w ramach struktury agencyjnej, *call-off stock* i konsygnacja w ramach struktury komisowej (rys. 1). Poniżej opisano pokrótce każdą z nich. Konsygnacja towarów w ramach struktury agencyjnej polega na wyznaczeniu w Polsce przez zagranicznego przedsiębiorcę agenta, który oprócz zwyczajowej funkcji pośrednika w handlu zagranicznym pełni również funkcję prowadzącego skład konsygnacyjny w kraju swojego pobytu. Umowa konsygnacji przewiduje w tym przypadku istnienie składu u przedstawiciela, dlatego zawiera elementy umowy przechowania [*Międzynarodowe prawo...* 2006, s. 174]. Agent w Polsce sprzedaje ze składu osobom trzecim na cudzy rachunek i w cudzym imieniu towary pozostające własnością zleceniodawcy, nie nabywając przy tym do nich prawa własności. W zamian za to zleceniodawca wypłaca mu wynagrodzenie (najczęściej w postaci prowizji) oraz pokrywa wydatki związane z prowadzeniem składu. Podobnie jak zwykły agent może on otrzymywać



Rys. 1. Konsygnacja towarów
 Źródło: opracowanie własne.

także prowizję z tytułu *del credere*. Co więcej, umowa konsygnacyjna zawarta między przedstawicielem w Polsce a zagranicznym przedsiębiorcą szczegółowo reguluje kwestie związane z przekazaniem towarów, zatrzymaniem bądź zwrotem towarów niesprzedanych, jak również precyzuje zasady ubezpieczenia towarów składowanych, utrzymywania zapasów, konserwacji itd. Cenne wskazówki w tym zakresie zawiera m.in. przewodnik dotyczący sporządzania kontraktów z agentem handlowym wydany przez Międzynarodową Izbę Handlową [*Międzynarodowe prawo...* 2006].

Drugą z nazwanych powyżej form konsygnacji stanowi skład typu *call-off stock*. Implementacja tego rozwiązania w praktyce jest dość mocno ograniczona ze względu na to, że *call-off stock* dotyczy wyłącznie dokonywania dostaw na rzecz jednego podmiotu, znanego w momencie przemieszczania towarów, który dodatkowo zużyje dostarczone mu materiały, półprodukty itp. w prowadzonej przez siebie działalności produkcyjnej lub usługowej. Paradoksalnie jednak ta właśnie forma konsygnacji jako jedyna została dostrzeżona przez polskiego ustawodawcę, który wyraźnie uwzględnił ją w Ustawie o podatku od towarów i usług z 2004 r., o czym będzie mowa w następnej części artykułu.

Konsygnacja towarów opierająca się na konstrukcji typu *call-off stock* znajduje najczęściej zastosowanie w branży motoryzacyjnej, AGD i przemyśle farmaceutycznym [Wojtasik 2009]. Ponieważ chodzi tutaj o tzw. pobranie na żądanie, czyli towary są pobierane ze składu „w ściśle określonych ilościach oraz dokładnie w takim czasie, w jakim firmy ich potrzebują” [*Instrumenty zarządzania...* 2006, s. 13], niektórzy autorzy dokonują swoistego skrótu myślowego, twierdząc, że model sprzedaży towarów przez skład (magazyn) konsygnacyjny umożliwia realizację dostawy według stosowanej w logistyce koncepcji *Just-in-time (J-i-t)* [Dudkowska 2008, s. 14]. Tymczasem, zdaniem autorek, rzecz wymaga pewnego uściślenia. U podstaw *J-i-t* („dokładnie na czas”) leżą bowiem cztery główne założenia: zero zapasów, małe i częste dostawy, krótkie cykle realizacji zamówienia oraz zero błędów (wysoka jakość), które ze względów opisanych poniżej stoją w sprzeczności z podstawowymi celami, jakim służyć ma istnienie składu (magazynu) konsygnacyjnego. Po pierwsze, w przypadku umowy konsygnacji zapasy towarów są utrzymywane na poziomie bliskim zera, ale tylko w takim znaczeniu, że odbiorca nie wykazuje ich wielkości w swoim bilansie jako składnika aktywów, gdyż do momentu pobrania właścicielem towaru pozostaje dostawca. Natomiast fizycznie towary te są składowane u odbiorcy (choć nie na jego koszt), a więc *de facto* dochodzi do „marnotrawstwa przestrzeni magazynowej”, przed którą bronić ma odbiorcę koncepcja *J-i-t*. Po drugie, jedną z przyczyn, dla której zagraniczny przedsiębiorca decyduje się na podpisanie umowy konsygnacji, jest chęć dokonywania większych i rzadszych dostaw, ponieważ z jego punktu widzenia dostarczanie towaru poniżej minimalnej wartości logistycznej jest po prostu

nieopłacalne. Innymi słowy, koszty transportu najprawdopodobniej przewyższają koszty składowania u odbiorcy. Po trzecie, krótkie cykle realizacji zamówienia nie są efektem elastycznego działania dostawcy, lecz stanowią konsekwencję tego, że towary wcześniej dostarczone do składu znajdują się w dyspozycji odbiorcy prowadzącego skład. Wreszcie po czwarte, należy zaznaczyć, że ze względu na konieczność zapewnienia wysokiej jakości wytwarzanych finalnie towarów i usług w przypadku niektórych dóbr (np. łatwo psujących się lub podlegających innym formom degradacji) długotrwałe składowanie w ogóle nie będzie miało miejsca, a jak najbardziej zastosowanie znajdzie koncepcja *J-i-t*. Natomiast próba pogodzenia koncepcji *J-i-t* z mechanizmem konsygnacji przez zlokalizowanie składu konsygnacyjnego w innym miejscu niż przedsiębiorstwo odbiorcy (ten model współpracy nie będzie jednak umożliwiawał kontrahentom skorzystania z uproszczonej metody rozliczania transakcji wewnątrzspółnotowej, o czym będzie mowa później), może doprowadzić do tego, że koncepcja *J-i-t* przybierze postać wręcz karykaturalną polegającą na tym, że wszystkie negatywne konsekwencje wynikające z jej wprowadzenia w życie przerzucone zostaną na dostawcę. Nie trudno bowiem wyobrazić sobie taką oto sytuację, że „odbiorca, rezygnując z zapasów, domaga się małych, częstych i niezawodnych dostaw, w związku z czym (...) dostawca, chcąc spełnić te oczekiwania, lokalizuje w pobliżu odbiorcy duży magazyn, utrzymując w nim duże zapasy” [*Instrumenty zarządzania...* 2006, s. 27]. Ogólna idea, jaka przyświeca realizacji koncepcji *J-i-t* w logistyce, a więc wypracowanie pewnego rodzaju równowagi w stosunkach między dostawcą a odbiorcą w celu osiągnięcia obopólnych korzyści ze współpracy, również przemawia za tym, że nie należy w sposób automatyczny łączyć składu typu *call-off stock* z koncepcją *J-i-t*.

Trzecią z kolei formą konsygnacji, z jaką mamy do czynienia w handlu zagranicznym, jest konsygnacja towarów w ramach struktury komisowej. Występuje ona w trzech różnych kombinacjach (zob. rys. 1). Cechą wspólną wszystkich rozwiązań jest to, że konsygnatariusz, czyli komisant sprzedający towary ze składu konsygnacyjnego, czyni to na cudzy (konsygnatora) rachunek i we własnym imieniu. Zagraniczny dostawca podpisuje wówczas z polskim odbiorcą umowę składu i umowę komisową na warunkach określonych w przepisach kodeksu cywilnego bądź ewentualnie zawiera z nim jedną umowę łączącą w sobie elementy dwóch wcześniej wymienionych, którą nazywamy kontraktem konsygnacyjnym. W konsygnacji towarów w ramach struktury komisowej istotne jest jeszcze łączne świadczenie usługi składowania i sprzedaży komisowej towarów przez tę samą osobę, co w praktyce oznacza, że niezależnie od tego, czy komisant sam prowadzi skład, czy korzysta z magazynu podmiotu zewnętrznego, z którym podpisał umowę składu, tylko on będzie uprawniony do sprzedaży komisowej towarów z tego składu.

Pierwsza z opcji zastosowania mechanizmu konsygnacji w strukturze komisju ma wiele wspólnego ze składem typu *call-off stock*, z tą jednak różnicą, że dostarczane przez zagranicznego przedsiębiorcę towary wykorzystane zostaną przez polskiego odbiorcę w prowadzonej przez niego działalności handlowej, a więc staną się one przedmiotem sprzedaży. Jest to przykład typowego składu konsygnacyjnego (*consignment stock*). Drugi przypadek dotyczy natomiast sytuacji, gdy podmiot zagraniczny przemieszcza towary do położonego w Polsce otwartego centrum logistycznego, które zajmuje się nie tylko magazynowaniem¹, ale również działalnością handlową na zasadach komisju. Warto w tym miejscu podkreślić, że niektóre centra logistyczne lub inne podmioty z branży TSL (np. operatorzy logistyczni) prowadzą jedynie tzw. usługowe składy konsygnacyjne, świadcząc wyłącznie usługi składowania (magazynowania) i nie pełniąc przy tym funkcji komisjanta. Takie zadanie mają też najczęściej centra dystrybucyjne, a więc zamknięte centra logistyczne, do których towary są dostarczane w ilościach hurtowych i w których są magazynowane w celu konsygnacji, tzn. stamtąd przedsiębiorca zagraniczny dokonuje ich sprzedaży, mając równocześnie możliwość przystosowania towaru do zamówienia konkretnego odbiorcy.

Trzecią z kolei opcją wykorzystania mechanizmu konsygnacji w strukturze komisju jest konsygnacja towarów w składzie celnym. Dotyczy ona tylko towarów niewspólnotowych, które zostały w nim złożone na podstawie umowy składu i umowy komisju (bądź kontraktu konsygnacyjnego) zawartych przez polskiego importera z zagranicznym eksporterem. „Towary wprowadzane do składu celnego mogą być wyłącznie przedmiotem sprzedaży dokonywanej przez prowadzącego skład celny w imieniu własnym i na rachunek właściciela towarów” [Giska 2008, s. 32]. Nawet zatem jeśli podmiot polski korzysta z usług agencji celnej (funkcjonującej samodzielnie bądź np. w ramach centrum logistycznego), podpisując z nią umowę składu lub dokonując za jej pośrednictwem zgłoszenia celnego o objęciu towarów procedurą składu celnego w celu konsygnacji, to agencja celna działa jedynie w jego imieniu, gdyż formalnie to on pozostaje osobą prowadzącą skład. Koszty składowania i sprzedaży pokrywa przedsiębiorca zagraniczny przez ustaloną wcześniej prowizję konsygnacyjną. Należności celne i podatkowe ulegają zawieszeniu na czas składowania towarów, czyli aż do momentu ich wyprowadzenia ze składu i objęcia procedurą dopuszczenia do obrotu, co ma szczególne znaczenie w przypadku towarów obłożonych wysokim cłem lub podatkiem akcyzowym. Importer może pobierać ze składu towar w takiej ilości, jaka jest mu aktualnie potrzebna, pod warunkiem że zakończono procedury dopuszczenia do obrotu i uregulowano związane z tym należności. Dodatkowo należy

¹ Pod pojęciem magazynowania należy w tym wypadku rozumieć nie tylko składowanie, lecz również inne czynności, które mogą zostać wykonane w odniesieniu do towaru w czasie jego przechowywania, np. konsolidacja, przepakowanie, etykietowanie, konfekcjonowanie.

podkreślić, że chociaż towary po pobraniu ze składu mogą zostać wykorzystane przez importera w prowadzonej przez niego działalności produkcyjnej lub usługowej, to w samym składzie celnym nie mogą one być przetwarzane w procesie produkcyjnym (wyjątkiem są zwyczajowe zabiegi, takie jak wietrzenie, suszenie, mrożenie, przepakowanie, konfekcjonowanie itp.).

Na zakończenie tej części artykułu warto poruszyć jeszcze temat funkcjonalności składów konsygnacyjnych związanych z logistyką. Aby zoptymalizować funkcjonowanie łańcucha dostaw, w którego ramach działają składy typu *call-off stock* lub *consignment stock*² można we współpracujących ze sobą przedsiębiorstwach wdrożyć system VMI (*Vendor Managed Inventory*) z opcją składu konsygnacyjnego, który pozwala dostawcy kontrolować poziom zapasów u odbiorcy. Kontrahent zagraniczny sam generuje wówczas zamówienia na rzecz podmiotu polskiego zgodnie z jego potrzebami na podstawie informacji o popycie przekazywanych przez tego ostatniego drogą elektroniczną (Internet lub system EDI – *Electronic Data Interchange*) [Gościński 2005]. Niniejszy model zarządzania zapasami przez dostawcę, tak jak typowy mechanizm konsygnacji, odsuwa w czasie moment powstania zobowiązania względem dostawcy, gdyż towary uznaje się za sprzedane dopiero w chwili ich pobrania przez odbiorcę, a nie w momencie ich dostarczenia do składu. Rozwiązanie to eliminuje więc ryzyko, że dostawca w celu maksymalizacji swoich korzyści finansowych będzie dążył do utrzymywania coraz większego poziomu zapasów u swojego odbiorcy.

4. Konsygnacja towarów w świetle ustawy o VAT

Nowelizacja ustawy o VAT, która weszła w życie 1 grudnia 2008 r. po raz pierwszy wprowadziła uregulowanie odnoszące się bezpośrednio do konsygnacji towarów w handlu wewnątrzwspólnotowym (Dz.U. nr 209 poz. 1320). Przepisy te dotyczą możliwości zastosowania „uproszczonej procedury” rozliczania transakcji w ramach magazynu konsygnacyjnego³. Ustawodawca zdefiniował magazyn konsygnacyjny jako „wyodrębnione u podatnika zarejestrowanego jako podatnik VAT UE, o którym mowa w art. 97 ust. 4, miejsce przechowywania na terytorium kraju towarów należących do podatnika podatku od wartości dodanej przemieszczonych przez niego lub na jego rzecz z terytorium państwa członkow-

² W logistyce *consignment stock* określa się również mianem *consignment warehouse* lub *consignment inventory*.

³ Należy zaznaczyć, że ustawodawca nie wprowadza terminu „uproszczona procedura” w odniesieniu do magazynu konsygnacyjnego, jak np. w przypadku uproszczonej procedury wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej, a autorki będą posługiwać się tym terminem jedynie na potrzeby niniejszego opracowania w celu podkreślenia wagi dokonanej zmiany.

skiego innego niż terytorium kraju do tego miejsca, z którego podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT UE, przechowujący towary, pobiera je, a przeniesienie prawa do rozporządzania tymi towarami jak właściciel następuje w momencie ich pobrania” (art. 2 pkt 27c ustawy o VAT). Prowadzącym skład i równocześnie jedynym nabywcą towarów jest podmiot, który przechowuje towary w magazynie i sam je z niego pobiera (art. 2 pkt 27d ustawy o VAT). Z powyższych definicji można więc wywnioskować, że ustawodawca, wprowadzając określenie „magazyn konsygnacyjny”, wyraźnie odwołuje się do składu typu *call-off stock*. Należy zaznaczyć, że przed uchwaleniem powyższej nowelizacji podmioty gospodarcze z państw Unii Europejskiej, chcące skorzystać z magazynów położonych w Polsce, były zobowiązane do dopełnienia wszelkich formalności, które wynikały z dwóch odrębnych czynności unormowanych w ustawie o VAT: po pierwsze musiały one rozliczyć wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT), a po drugie musiały rozliczyć podatek od towarów i usług z tytułu dostawy krajowej z zastosowaniem krajowej stawki VAT. W związku z tym firma kontrahenta z kraju unijnego była zmuszona do rejestracji dla celów VAT na terytorium Polski (art. 96 ustawy o VAT). Wprowadzenie wspomnianego powyżej uproszczenia spowodowało, że te dwie odrębne w świetle ustawy o VAT czynności rozliczane są w ramach „jednej transakcji, czyli wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów u prowadzącego magazyn konsygnacyjny” [Skorupa i Wojda 2009, s. 24]. Wskazuje na to jednoznacznie art. 12a ustawy o VAT, w którym zostały wymienione warunki, jakie muszą zostać spełnione, aby można było przyjąć taką procedurę rozliczania dostaw do magazynu konsygnacyjnego, a mianowicie:

1) podatnik dokonujący dostawy do magazynu konsygnacyjnego nie może być zarejestrowany jako czynny bądź zwolniony podatnik podatku od towarów i usług,

2) prowadzący magazyn konsygnacyjny może wykorzystać składowane towary wyłącznie do produkcji bądź działalności usługowej (ustawodawca wyraźnie zakazał wykorzystywania tego typu magazynów do celów handlowych),

3) podmiot prowadzący magazyn zobligowany został przez ustawodawcę do wykonania poniższych czynności informacyjno-ewidencyjnych:

a) złożenia zawiadomienia na piśmie skierowanego do naczelnika urzędu skarbowego informującego o zamiarze prowadzenia magazynu konsygnacyjnego przed pierwszym wprowadzeniem towarów do magazynu, w którym powinny znaleźć się dane zarówno podmiotu prowadzącego magazyn konsygnacyjny, jak i podmiotu zagranicznego dokonującego dostaw do magazynu. Ponadto zawiadomienie musi także zawierać oświadczenie podatnika podatku od wartości dodanej o zamiarze dokonywania przemieszczenia towarów do magazynu konsygnacyjnego,

b) prowadzenia ewidencji towarów wprowadzanych do magazynu, która powinna obejmować: datę wprowadzenia i pobrania towarów z magazynu, dane pozwalające na identyfikację towarów, a w przypadku przemieszczenia powrot-

nego towarów w ciągu 24 miesięcy od daty ich wprowadzenia do magazynu dane dotyczące tego przemieszczenia.

Spełnienie powyższych wymogów oraz warunków podmiotowych wynikających z samej definicji magazynu konsygnacyjnego zwalnia dostawcę unijnego z obowiązku rejestracji w Polsce dla celów podatku od towarów i usług oraz powoduje, że rozliczenia transakcji jako WNT dokonuje podmiot polski. Co więcej, polski podatnik opodatkowuje tego rodzaju transakcję jako WNT dopiero w momencie faktycznego pobrania towarów z magazynu, chyba że wystawienie faktury nastąpi wcześniej. Odstępstwem od tej reguły są zdarzenia wymienione w art. 12a ust. 4–6 ustawy o VAT. Dotyczą one takich sytuacji, jak: przechowywanie towarów w magazynie dłużej niż 24 miesiące, zużycie lub wykorzystanie towarów przed pobraniem oraz stwierdzenie braku towarów lub ich zniszczenia. Zaistnienie którejkolwiek z wymienionych powyżej okoliczności jest traktowane jako czynność zrównana z pobraniem towarów z magazynu i powoduje powstanie obowiązku podatkowego z tytułu WNT. W pierwszym przypadku, tzn. gdy towary były przechowywane dłużej niż 24 miesiące, uznaje się, że w następnym dniu po upływie tego okresu nastąpiło jego pobranie. Równocześnie należy dodać, że w ciągu tego okresu przemieszczanie towarów do magazynu konsygnacyjnego i z powrotem do dostawcy jest z punktu widzenia ustawy o VAT obojętne. Z kolei w pozostałych dwóch przypadkach za dzień pobrania przyjmuje się dzień, w którym wskazane sytuacje wystąpiły lub ich wystąpienie zauważono.

Wprowadzenie przepisów dotyczących magazynu konsygnacyjnego do ustawy o VAT znacznie usprawniło współpracę pomiędzy podmiotami polskimi i ich unijnymi kontrahentami, aczkolwiek nie spełniło pokładanych w nich oczekiwań wszystkich przedsiębiorców zajmujących się konsygnacją towarów. Warunek wskazany w art. 12a ustawy o VAT jako pierwszy spowodował, że podmioty zagraniczne, które przed nowelizacją ustawy, tj. przed 1 grudnia 2008 r. dokonywały dostaw do magazynów konsygnacyjnych zlokalizowanych w Polsce i zarejestrowały się jako podatnicy VAT UE, nie mogły skorzystać ze znowelizowanych przepisów. Musiały one najpierw dokonać wypisu z rejestru polskich podatników VAT. Inną przyczyną niezadowolenia wśród przedsiębiorców stosujących w swojej działalności mechanizm konsygnacji jest brak możliwości korzystania z magazynów w celach handlowych i konieczność dokonywania dostaw dla z góry określonego nabywcy, co oznacza, że z opisanego powyżej uproszczenia nie mogą skorzystać np. centra dystrybucyjne obsługujące wielu różnych klientów. Nie mogą go także zastosować podmioty, które w zakresie magazynowania korzystają z usług operatorów logistycznych, ponieważ magazyn konsygnacyjny według ustawodawcy musi stanowić wyłączną własność podatnika, który dokonuje poboru towarów z magazynu na swoją rzecz. Dostawy towarów dokonywane w celu konsygnacji na terytorium Polski niepodlegające przedstawionemu wcześniej

schematowi należy rozliczać na zasadach ogólnych wynikających z przepisów ustawy o VAT.

W przypadku konsygnacji towarów w ramach struktury agencyjnej podmiot polski działający na podstawie umowy agencyjnej podlega przepisom podatkowym jedynie w zakresie świadczenia usług pośrednictwa dla zleceniodawcy (podmiotu zagranicznego). Wewnątrzspółnotową dostawę i nabycie towarów rozpoznaje podmiot dokonujący dostawy, odpowiednio w kraju wysyłki towarów i w Polsce [Barowicz 2009, s. 28]. W związku z tym zleceniodawca musi dokonać rejestracji w Polsce jako podatnik podatku od towarów i usług. Ma tutaj bowiem zastosowanie przepis, który wskazuje, że „przez wewnątrzspółnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się również przemieszczenie towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz, należących do tego podatnika, z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju, jeżeli towary te zostały przez tego podatnika na terytorium tego innego państwa członkowskiego w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, albo zaimportowane, i towary te mają służyć działalności gospodarczej podatnika” (art. 11 ust. 1 ustawy o VAT). Z punktu widzenia podmiotu dokonującego dostawy do magazynu sprzedaż towarów podmiotowi polskiemu (finalnemu nabywcy) za pośrednictwem agenta oznacza dostawę krajową, którą podmiot zagraniczny powinien rozliczyć z odpowiednią dla danych towarów stawką VAT. Zważywszy jednak na to, że dostawy dokonuje podmiot niemający siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności lub stałego miejsca zamieszkania na terytorium naszego kraju, możliwe jest również zastosowanie w tym miejscu regulacji wynikającej z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT, zgodnie z którą podatnikami mogą być podmioty nabywające towary. Gdyby jednak podmiot zagraniczny posiadał takowe miejsce, to cytowany artykuł nadal będzie miał zastosowanie tylko pod warunkiem, że owo miejsce nie uczestniczy w realizacji transakcji (art. 17 ust. 1a ustawy o VAT).

W przypadku konsygnacji prowadzonej na podstawie umowy komisju połączonej z umową składu polski podmiot, działając jako komisant na rzecz partnera zagranicznego oraz czyniąc to we własnym imieniu, musi zastosować się do art. 9 ust. 1 ustawy o VAT i wykazać wewnątrzspółnotowe nabycie towarów. Lustrzanym odbiciem tej transakcji jest wewnątrzspółnotowa dostawa towarów wykazana przez komitenta w kraju wysyłki towarów. Druga czynność, której podlega komisant, wynika z przepisu mówiącego, że „przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również: wydanie towarów na podstawie umowy komisju między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów

przez komisanta osobie trzeciej” (art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT). Jak wynika z powyższego artykułu, po wydaniu towarów finalnym nabywcom komisant z Polski musi rozliczyć dostawę krajową⁴. Stosując strukturę komisową dla towarów sprowadzanych spoza Unii Europejskiej, komisant będzie zobowiązany wykazać import towarów i dokonać rozliczenia transakcji na zasadach ogólnych.

5. Zakończenie

W świetle teorii handlu zagranicznego konsygnacja towarów wydaje się prostą odmianą sprzedaży komisowej dokonywanej przez konsygnatariusza ze składu konsygnacyjnego na rachunek konsygnatora. Gdy jednak spojrzeć na ten problem z punktu widzenia logistyki i ustawy o podatku od towarów i usług, wówczas staje się on bardziej złożony. Okazuje się bowiem, że w zależności od: kraju pochodzenia towarów (z UE lub spoza UE), celu ich przeznaczenia (działalność produkcyjna, usługowa lub handlowa), miejsca ich składowania (magazyn finalnego nabywcy, magazyn w centrum logistycznym itd.) czy też sposobu ich sprzedaży (w ramach struktury agencyjnej lub komisowej) mamy w transakcjach handlu zagranicznego do czynienia z zupełnie innymi rozwiązaniami logistycznymi, które choć wykorzystują ten sam mechanizm konsygnacji, podlegają odmiennym regulacjom podatkowym. Ustawa o VAT przewiduje uproszczoną procedurę rozliczania takich transakcji wyłącznie dla towarów wspólnotowych dostarczanych do składu typu *call-off stock*, zlokalizowanego u ich finalnego odbiorcy (nabywcy), który dodatkowo zużyje je w prowadzonej przez siebie działalności produkcyjnej bądź usługowej. Wszystkie pozostałe rozwiązania zostały przez ustawodawcę potraktowane na zasadach ogólnych. Ponadto samo pojęcie magazynu konsygnacyjnego, którym posłużono się w tekście ustawy o VAT, jest niezwykle mylące, gdyż dopiero analizując treść odpowiednich przepisów, można się domyślić, że ustawodawcy chodziło w tym wypadku o skład typu *call-off stock*. Co więcej, termin „magazyn konsygnacyjny” jest w branży logistycznej utożsamiany z angielskim odpowiednikiem *consignment stock* (magazyn, z którego dokonywane są dostawy na rzecz różnych podmiotów, często nieznanych w momencie przemieszczania do niego towarów), do którego uproszczona metoda rozliczania nie znajduje jednak zastosowania.

⁴ Należy zaznaczyć, że do 1 maja 2004 r. komis uznawany był za świadczenie usług.

Literatura

- Barowicz M. [2009], *Zagraniczny skład konsygnacyjny*, „Gospodarka Materiałowa i Logistyka”, nr 6.
- Białycki K.P. [2002], *Operacje handlu zagranicznego*, wyd. 3, PWE, Warszawa.
- Dudkowska A. [2008], *Magazyn konsygnacyjny położony za granicą – rozliczenie VAT*, „VAT i Inne Podatki w Rozliczeniach Zagranicznych”, nr 3.
- Giska E., [2008] *Procedura składu celnego*, „Gospodarka Materiałowa i Logistyka”, nr 10.
- Gościński D. [2005], *VMI – optymalizuje funkcjonowanie łańcucha dostaw*, http://www.logistyka.net.pl/index.php?option=com_content&task=view&id=4118&Itemid=40, 18.10.2005.
- Handel zagraniczny. Organizacja i technika* [2005], red. J. Rymarczyk, wyd. 4, PWE, Warszawa.
- Instrumenty zarządzania logistycznego* [2006], red. M. Ciesielski, wyd. 1, PWE, Warszawa.
- Międzynarodowe prawo handlowe* [2006], red. M. Pazdan, wyd. 2, Difin, Warszawa.
- Skorupa P., Wojda M. [2009], *Funkcjonowanie składów konsygnacyjnych oraz call-off stock w Polsce*, „Przegląd Podatkowy”, nr 5.
- Transakcje handlu zagranicznego* [2004], red. B. Stępień, wyd. 1, PWE, Warszawa.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54 poz. 535 ze zm.).
- Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 209 poz. 1320).
- Wojtasik P. [2009], *Handel częściami bez uproszczeń*, <http://new-arch.rp.pl/art-ku/867606.html>, 26.05.2009.

Consignment of Goods in Foreign Trade Transactions

Consignment goods are those delivered by a foreign trader to storage facilities of a company located in another country. The goods remain in the seller's ownership as long as they have not been required or sold. The transfer of goods from one EU member state to another can be made either to *call-off stock* or *consignment stock*. The article explores the differences between these two stocks on the basis of business logistics and the associated VAT procedures.