Beata Rogowska-Rajda, Bogdan Kisiała

VAT w drogowym transporcie towarowym (cz. 2)

Import usług transportowych

W przypadku nabycia przez polskiego podatnika usług świadczonych na jego rzecz przez podatników posiadających siedzibę lub miejsce zamieszkania albo pobytu poza terytorium kraju zachodzi import usług. Z tego tytułu staje się on podatnikiem i ciąży na nim obowiązek rozliczenia podatku od nabywanych usług. Oczywiście istnieje możliwość rozliczenia podatku VAT od usług wykonywanych w kraju przez podmiot zagraniczny przez niego samego. Wówczas polski nabywca usługi nie jest podatnikiem z tego tytułu i nie będzie dokonywał samoopodatkowania – art. 17 ust. 2 ustawy o VAT.

Gdy powstaje obowiązek podatkowy przy imporcie usług transportowych, stosownie do art. 19 ust. 19 ustawy o VAT, ma zastosowanie przepis dotyczący powstawania obowiązku podatkowego w przypadku świadczenia usług transportowych na terenie kraju, a mianowicie art. 19 ust. 13 pkt 2 lit. a) ustawy. Obowiązek więc powstaje z chwilą otrzymania (w przypadku importu usług – dokonania) całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30 dnia, licząc od dnia wykonania usługi.

Podstawą opodatkowania w imporcie usług jest kwota, którą usługobiorca jest obowiązany zapłacić, z wyjątkiem, gdy na podstawie odrębnych przepisów wartość usługi zwiększa wartość celną importowanego towaru albo w przypadku, gdy podatek został rozliczony przez usługodawcę.

Opodatkowanie nabycia usługi transportowej jest dla podatnika VAT neutralne i nie oznacza fizycznej wpłaty podatku, ponieważ kwota podatku należnego od importu usług jest równocześnie podatkiem naliczonym. Zatem podatnik dokonuje opodatkowania tej czynności naliczając podatek należny w deklaracji VAT-7, równocześnie odliczając ten podatek jako podatek naliczony.

Problematyka nieuczciwej konkurencji w odniesieniu do podatku VAT

Wprowadzone regulacje odnośnie opodatkowania usług transgranicznego transportu towarów zarówno wewnątrzwspólnotowego, jak i wykonywanego poza terytorium Unii Europejskiej, przy założeniu harmonizacji prawa w poszczególnych krajach członkowskich, co do zasady powinny sprzyjać równemu traktowaniu podmiotów gospodarczych wykonujących takie usługi; niezależnie od miejsca pochodzenia przedsiębiorcy, czy miejsca wykonywania usługi. Poza względami praktycznej realizacji tego prawa (niejasność, zawiłości uregulowań krajowych w poszczególnych krajach członkowskich) trudno wiązać dzień wejścia w życie postanowień ustawy o podatku od towarów i usług ze wzrostem ilości usług świadczonych przez podmioty z poza terenu Polski, które mogą mieć znamiona nieuczciwej konkurencji.

W takim przypadku należy się zastanowić, czy w rzeczywistości istnieje problem nieuczciwej konkurencji dla rodzimych przedsiębiorstw transportowych ze strony przewoźników z krajów sąsiednich, świadczących usługi transportowe na terenie naszego kraju. W przypadku zaś odpowiedzi twierdzącej odnaleźć ewentualne powody, dla których wykonywane w warunkach nieuczciwej konkurencji usługi transportu towarów są wiązane z wejściem w życie nowej ustawy o podatku od towarów i usług.

Zapobieganie i zwalczanie nieuczciwej konkurencji w działalności gospodarczej zostało uregulowane w ustawie z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji[2]. Zgodnie z art. 3 ust. 1 tej ustawy, czynem nieuczciwej konkurencji jest działanie sprzeczne z prawem lub dobrymi obyczajami, jeżeli zagraża lub narusza interes innego przedsiębiorcy lub klienta. Dalej ustawodawca wprowadza przykładowe wyliczenie czynów stanowiących nieuczciwą konkurencję. Są to m.in. wprowadzające w błąd oznaczenie przedsiębiorstwa, fałszywe lub oszukańcze oznaczenie pochodzenia geograficznego towarów albo usług, wprowadzające w błąd oznaczenie towarów lub usług. Niemniej, jeśli określone działanie nie mieści się w katalogu czynów wyraźnie zakazanych przez ustawę z dnia 16 kwietnia 1993 r., należy na podstawie przewidzianej w art. 3 tej ustawy klauzuli generalnej, jako uniwersalnego zakazu nieuczciwej konkurencji, oceniać charakter tego działania, z uwzględnieniem przesłanek przewidzianych w tym przepisie. Warto też zauważyć, iż przepisy[3] o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji mają zastosowanie do podmiotów, które prowadząc (choćby ubocznie) działalności zarobkową lub zawodową, bez względu na charakter organizacyjno – prawny podmiotu.

Do zapisu art. 3 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. można odnieść uregulowania zawarte w ustawie o transporcie drogowym[4]. W art. 4 pkt 12 tej ustawy zdefiniowano pojęcie przewozu kabotażowego, za który ustawodawca uznaje przewóz wykonywany pojazdem samochodowym, zarejestrowanym za granicą lub przez przedsiębiorcę zagranicznego między dwoma punktami położonymi na terenie Rzeczpospolitej Polskiej. Art. 19 tej samej ustawy stanowi, iż przewóz kabotażowy wykonywany przez zagranicznego przewoźnika na terenie Rzeczpospolitej Polskiej wymaga zezwolenia wy-

[2] ustawy z dnia 16 kwietnia 1993r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (t.j. Dz.U. z 2003 Nr 153, poz. 1503 ze zm).
[3] Wyrok Sądu Administracyjnego z dnia 30 lipca 1995r. – Łódź I Car 308/95, OSA 1995/7-8/52
[4] ustwa z dnia 6 września 2001r o transporcie drogowym (Dz.U. Nr 204, poz. 2088 ze zm)

danego przez Ministra właściwego do sprawy infrastruktury i drogownictwa. Za wykonywanie tego typu przewozu bez wymaganego zezwolenia grozi przewoźnikowi zagranicznemu kara w wysokości 15 000 zł. – zgodnie z pozycją 1.3.1 taryfikatora stanowiącego załącznik do ustawy. Wykonywanie przewozu kabotażowego przez przewoźnika nie posiadającego wymaganego zezwolenia, wypełnia znamiona czynu nieuczciwej konkurencji, stanowi bowiem działanie sprzeczne z prawem. Należy w tym miejscu nadmienić, iż określone przepisami ustawy o transporcie drogowym zezwolenia na przewóz kabotażowy nie są praktycznie wydawane (do 1 maja 2004 r. zezwolenia takie wydawano sporadycznie, zaś po akcesji naszego kraju do UE zaprzestano ich wydawania z uwagi na dostosowanie rozwiązań prawnych do wymogów UE).

Zgodnie z danymi Głównego Urzędu Statystycznego, na przestrzeni ostatnich lat obserwujemy stały wzrost obrotów handlu zagranicznego, w tym obrotu z krajami graniczącymi z naszym krajem. Wzrost obrotów handlowych przedkłada się na wzrost ilości przewiezionych ładunków w obrocie transgranicznym (w tym usług drogowego transportu towarowego) wykonywanych zarówno przez przewoźników krajowych, jak i spoza naszego kraju. Wykonanie usługi transportu wewnątrzunijnego lub międzynarodowego wiąże się często w praktyce z koniecznością powrotu pojazdu bez ładunku, co podnosi koszty wykonanej usługi transportowej. Stanowi też pokusę do uzyskania dodatkowego dochodu w trakcie prowadzonej już usługi, przez wykonywanie usług transportowych na trasach powrotnych w ramach niezgodnych z prawem przewozów kabotażowych. Wykonywane przez przewoźników „kursy powrotne" na terenie kraju stanowią pierwszą grupę przewozów kabotażowych, stanowiących czyny nieuczciwej konkurencji.

Do grupy drugiej należy zaliczyć przewozy wykonywane przez przewoźników spoza terenu naszego kraju, którzy z różnych powodów zdecydowali się – pomimo braku odpowiedniego zezwolenia – świadczyć usługi transportowe na terenie naszego kraju.

W obydwu przypadkach wskazać należy, iż w odniesieniu do realiów naszego kraju, przewozy kabotażowe w sposób szczególny wiążą się ze strefami nadgranicznymi. Wynika to z relacji łączących ze sobą społeczności nadgraniczne, lepszej informacji co do różnic cenowych, kursów wymiany walut, itp.

Ważnymi odbiorcami niezgodnych z prawem przewozów kabotażowych są jednostki gospodarcze, pozostające w całości lub w części w obszarze szarej strefy gospodarczej. Z drugiej strony, przedmiotowe działania same w sobie mogą być definiowane jako działania szarej strefy lub częściej – jako działania tzw. działalności (produkcji) ukrytej. Gdzie przez szarą strefę rozumiemy wszelką działalność przedsiębiorstw nielegalnych (nie zarejestrowanych), jak również działalność przedsiębiorstw legalnych, ukrywających część swoich dochodów (tzw. produkcja ukryta). Według danych Głównego Urzędu statystycznego, w szarej strefie w 2000 r. w Polsce było wytwarzane 14,8 PKB[5]. Zgodnie z badaniami Polskiej Konfederacji Pracodawców Prywatnych[6] oszacowano, iż konkurenci z branży ukrywają 20,2 % obrotów i 18,5% zatrudnienia. Szara strefa w gospodarce stanowi przejaw nieuczciwej konkurencji w stosunku do podmiotów działających legalnie. Podmioty prowadzące w sposób legalny przewóz towarów w strefach nadgranicznych spotykają się zatem z nieuczciwą konkurencją cenową, ograniczającą ich przychody, redukującą pulę środków inwestycyjnych.

Nieuczciwa konkurencja w zakresie przewozu ładunków ze strony przewoźników z poza terytorium Polski, wykonywana w strefach nadgranicznych, w sposób szczególny ujawnia się w przypadku konieczności porównania sprzedaży opodatkowanej, jak i nie opodatkowanej podatkiem od towarów i usług. Ustawodawca dla przewozów towarowych świadczonych na terenie kraju przewidział (generalnie) podstawową stawkę podatkową w wysokości 22%. Wykonując usługę niezgodnego z prawem przewozu kabotażowego towarów na rzecz kontrahenta pozostającego w całości lub w części w tzw. szarej strefie (lub nie będącego czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług), przewoźnicy z krajów sąsiednich mogą zaoferować usługę transportową na tych samych warunkach, jednak o cenie niższej o ponad 1/5 od przewoźników lokalnych, działających w zgodzie z obowiązującym prawem. To różnica cen wynikająca w głównej mierze z pominięcia opodatkowania wykonanej usługi podatkiem od towarów i usług stanowi o atrakcyjności omawianych usług oraz warunkuje podejmowane przez przewoźników z poza granic naszego kraju ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej w sposób niezgodny z obowiązującym prawem.

Można zatem stwierdzić, iż wprowadzenie nowych rozwiązań w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług (VAT) z dniem 1 maja 2004 r. nie otwarło drogi do nieuczciwej konkurencji przewoźnikom spoza granic, świadczącym usługi transportu towarów na terenie kraju, a jedynie uwidoczniło problem.

Nowa ustawa o podatku od towarów i usług wniosła w zakresie transgranicznego transportu towarowego wiele zmian. Zaproponowane przez ustawodawcę rozwiązania w omawianym zakresie nie można jednak uznać za źródło usług transportowych spełniających znamiona nieuczciwej konkurencji. Niektóre z zaproponowanych w niej rozwiązań wymagają nowelizacji zarówno na szczeblu krajowym, jak i w ramach prac nad harmonizacją prawa wspólnotowego. Zmiany w ustawie VAT, jakkolwiek wskazane, nie wydają się rozwiązywać powstałego problemu. Rozwiązaniem takim może być zwiększenie presji administracyjnej poprzez odpowiednie służby (Inspekcja Transportu Drogowego, policja, aparat skarbowy) na nieuczciwych przewoźników lub doprowadzenie do pełnej liberalizacji w wykonywaniu usług transportowych na obszarze Unii Europejskiej. Drugie z rozwiązań wydaje się być, w opinii autorów, korzystniejszym zarówno z perspektywy ujednolicenia warunków wykonywania działalności gospodarczej, jak i harmonizacji prawa wspólnotowego.

[5] „Rachunki narodowe według sektorów i podsektorów instytucjonalnych 1995 – 2000" GUS Warszawa 2002.
[6] Raport „Kondycja małych i średnich przedsiębiorstw u progu 2003r.' Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych, Warszawa 2002.