

VAT w drogowym transporcie towarowym (cz. 1)

Czy nowe zasady opodatkowania podatkiem VAT usług drogowego transportu towarowego w wewnątrzunijnych strefach nadgranicznych sprzyjają rozwojowi usług kabotażowych oraz nieuczciwej konkurencji?

1 maja 2004 r. Polska przystąpiła do struktur Unii Europejskiej. Praktyczne „zniknięcie” kolejek samochodów ciężarowych oczekujących na odprawę graniczną na przejściach granicznych prowadzących do Czech czy Niemiec stało się symbolem korzyści, jakie niesie ze sobą integracja odbywająca się na naszym kontynencie. Jednocześnie dostosowano prawodawstwo do wymagań Unii Europejskiej, przy czym niektóre z ustaw stworzono od podstaw. W szczególności należy tu wymienić ustawę o podatku od towarów i usług (VAT)¹, która weszła w życie z dniem przystąpienia naszego kraju do struktur unijnych.

Nowe warunki wykonywania i opodatkowania usług transportu odkryły przed przedsiębiorcami branży transportowej nowe perspektywy rozwoju. Zatem z pewnym zaskoczeniem przyjęto pojawiające się sygnały o zagrożeniu, jakim dla rodzimych przedsiębiorstw transportowych w strefach nadgranicznych stanowi nieuczciwa konkurencja ze strony przewoźników z państw sąsiednich. Praktyka nieuczciwej konkurencji wiąże się, zdaniem przewoźników, z niedoskonałością systemu opodatkowania podatkiem VAT usług transportowych, wykonywanych na terenie naszego kraju przez przewoźników z krajów sąsiednich. Przewidziana w ustawie o podatku od towarów i usług możliwość opodatkowania usług transportowych, zarówno

przez nabywcę i wykonującego usługę, prowadzi w praktyce do nie wykazywania wykonanych usług w rozliczeniach podatkowych, przez wspomnianych przewoźników z krajów sąsiednich, ani na terenie naszego kraju, ani na terenie kraju pochodzenia przewoźnika, przy zachowaniu prawa do odliczenia podatku naliczonego. W konsekwencji prowadzi to do oferowania przez tychże przewoźników usług po cenach zaniżonych, z uwagi na brak ich faktycznego opodatkowania. Zaproponowane regulacje w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług transportu towarów w wewnątrzunijnych strefach nadgranicznych, zdaniem rodzimych przewoźników, otwarły drogę do nieuczciwej konkurencji.

Opodatkowanie podatkiem VAT usług drogowego transportu towarowego

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, oprócz szeregu nowych dla polskich podatników konstrukcji, wprowadziła fundamentalną zmianę związaną w zakresie transakcji transgranicznych, zarówno wewnątrzspółnotowych, jak i z krajami spoza Unii Europejskiej, powielając rozwiązania przyjęte w VI Dyrektywie. Wprowadzenie w VI Dyrektywie wspólnych zasad opodatkowania usług, z jednej strony pozwala na uniknięcie podwójnego opodatkowania jednej usługi, z drugiej zaś umożliwia uniknięcie przypadku, gdy dana usługa nie byłaby opodatkowana w ogóle. Zasady te zostały wprowadzone do polskiego systemu podatku VAT poprzez określe-

nie w art. 27 i 28 nowej ustawy o VAT miejsca świadczenia usług. Określenie miejsca świadczenia przy świadczeniu usług wskazuje bowiem wprost na miejsce opodatkowania tych usług. Miejsce opodatkowania przy świadczeniu usług – także podobnie jak miejsce świadczenia przy pozostałych transakcjach – dotyczy jednak wyłącznie transakcji zagranicznych, międzynarodowych, nie dotyczy natomiast transakcji krajowych. Przy czym określenie miejsca opodatkowania ma zastosowanie zarówno w zakresie transakcji wewnątrzspółnotowych (usługodawca i usługobiorca są podatnikami z różnych krajów członkowskich Unii Europejskiej), jak i w zakresie transakcji pomiędzy podatnikami z różnych krajów członkowskich Unii Europejskiej z krajami trzecimi, czyli spoza Unii Europejskiej.

Zdefiniowanie miejsca świadczenia usługi ma na celu wskazanie, w którym kraju powstaje obowiązek podatkowy w związku z jej wykonaniem i który kraj jest właściwy do poboru (rozliczenia) podatku. Przy czym regulacje wskazujące miejsce powstania obowiązku podatkowego dają także (jeśli nie wprost, to pośrednio) odpowiedź na pytanie, który z podmiotów – usługodawca czy usługobiorca i konsekwentnie, w jakim kraju – jest zobowiązany do rozliczenia podatku z tytułu dokonania określonej transakcji. Co do zasady bowiem, dana czynność powinna być opodatkowana w jednym i tylko w jednym miejscu.

Wspólny system opodatkowania usług w ramach Wspólnoty ma zagwarantować uniknięcie przypadków braku opodatkowania podat-

¹ ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.)

kiem VAT bądź podwójnego opodatkowania tym podatkiem danej transakcji, jak i także ma na celu zapewnienie realizacji podstawowej zasady podatku VAT – opodatkowania w miejscu konsumpcji, a co za tym idzie, zasilenie budżetu kraju, w którym nastąpiła konsumpcja. Nie należy także zapominać, że jasne określenie dla wszystkich usług, jakie miejsce uznawane jest za miejsce ich świadczenia, pełni rolę stabilizatora wspólnego systemu podatkowego.

Miejsce świadczenia usług – zasada ogólna

Zasadą ogólną, zdefiniowaną w art. 27 ust. 1 „nowej” ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, jest uznanie za miejsce świadczenia usług miejsca, gdzie świadczący usługę posiada siedzibę, a w przypadku posiadania stałego miejsca prowadzenia działalności, z którego świadczy usługi – miejsce, gdzie świadczący usługę posiada stałe miejsce prowadzenia działalności; w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności, miejscem świadczenia usług jest miejsce stałego zamieszkania. Przyjmując powyższą zasadę okazywałoby się, że każda usługa wykonywana przez podatnika posiadającego siedzibę bądź stałe miejsce prowadzenia działalności na terytorium Polski, opodatkowana byłaby w Polsce. Jednak oprócz tej normy ogólnej, w dalszych ustępach tego artykułu został sformułowany szereg regulacji szczególnych, które nie podlegają regule generalnej. Zatem w celu ustalenia miejsca powstania obowiązku podatkowego danej usługi, należy w pierwszej kolejności sprawdzić, czy nie podlega ona regulacjom szczególnym i dopiero w sytuacji braku możliwości powiązania jej z tymi regulacjami, będzie miała zastosowanie zasada ogólna, tj. miejsce świadczenia usługi zostanie ustalone w oparciu o siedzibę (stałe miejsce prowadzenia dzia-

łalności) usługodawcy.

Zasada ogólna w ustawie o VAT jest tak skonstruowana, że w pierwszej kolejności należy ustalać miejsce świadczenia usługi w oparciu o siedzibę usługodawcy, w przypadku gdy brak siedziby, to pod uwagę brane jest stałe miejsce prowadzenia działalności, a dopiero w ostateczności przepis wiąże miejsce świadczenia usługi z miejscem zamieszkania świadczeniodawcy.

Usługi transportowe należą do jednego z wielu wyjątków od ogólnej zasady określenia miejsca powstania obowiązku podatkowego. W tym przypadku miejscem świadczenia jest miejsce, w którym odbywa się transport, z uwzględnieniem przebytych odległości. Regulacja ta ma zastosowanie zarówno do przypadków wykonywania usług transportowych pomiędzy Polską a krajami członkowskimi, jak i pomiędzy Polską a krajem trzecim (niebędącym terytorium Wspólnoty). Ponieważ bardzo często siedziba usługodawcy nie jest powiązana ani z miejscem rozpoczęcia czy zakończenia transportu, ani z miejscem siedziby odbiorcy usługi, stosowanie w tym przypadku zasady ogólnej prowadziłoby do tego, że firmy transportowe rejestrowałyby swoje siedziby w krajach nieobjętych wspólnym systemem VAT, co pozwalałoby im uniknąć opodatkowania. Przepis ten dotyczy transportu towarów oraz osób. Jeszcze inny mechanizm przewidziano dla wewnątrzwspólnotowego transportu towarów.

Wewnątrzwspólnotowe usługi transportu towarów

Wewnątrzwspólnotowy transport towarów został zdefiniowany w art. 28 ust. 1 jako transport, który rozpoczyna się i kończy w dwóch różnych państwach członkowskich. Nie ma przy tym znaczenia, czy przebiega on przez inne kraje członkowskie, czy też kraje trzecie. Przykładowo, jeżeli transport dokonywany jest przez Ukrainę i Białoruś, będzie

on wewnątrzwspólnotowym transportem towarów, jeżeli rozpoczął się w Polsce, a zakończył na Litwie. Regulacja ta dotyczy tylko transportu towarów i nie ma zastosowania do transportu osób. Na zasadzie wyjątku, za wewnątrzwspólnotową usługę transportu towarów uważa się również usługę transportu, którego rozpoczęcie i zakończenie ma miejsce na terytorium jednego państwa członkowskiego, o ile jest ona bezpośrednio związana z wewnątrzwspólnotową usługą transportu towarów. Przez takie usługi można rozumieć przykładowo usługi przewożenia towarów do miejsca ich formowania w przesyłki zbiorowe i dalszego transportowania do innego państwa członkowskiego.

Przyjęto zatem tutaj zasadę, że usługi te są świadczone tylko w jednym kraju – podlegają więc opodatkowaniu w jednym kraju członkowskim, a nie na zasadzie przebytych odległości. Co do zasady, opodatkowanie wewnątrzwspólnotowej usługi transportu towarów ma miejsce, gdzie transport towarów się rozpoczyna. Jednak istnieje możliwość przeniesienia na nabywcę usługi obowiązku opodatkowania tej czynności. Ma to miejsce wtedy, gdy nabywca poda dla tej czynności świadczącemu wewnątrzwspólnotową usługę transportu towarów numer, pod którym jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej na terytorium państwa członkowskiego, innym niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia transportu – wówczas miejscem opodatkowania będzie terytorium państwa członkowskiego, które wydało nabywcy ten numer. W takiej sytuacji podatek będzie rozliczany przez nabywcę usługi jako import usług.

Identyczna zasada ma zastosowanie do usług pomocniczych do wewnątrzwspólnotowego transportu towarów, takich jak załadunek, rozładunek, przeładunek i podobne czynności, które co do zasady są opodatkowane w miejscu ich faktycznego wykonania.