

Bożena SOWA¹

OPODATKOWANIE PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG (VAT) DZIAŁALNOŚCI TRANSPORTOWEJ W UNII EUROPEJSKIEJ. WYBRANE ASPEKTY

Transport ma duże znaczenie dla gospodarki całego kraju; wiąże wszystkie dziedziny życia gospodarczego i społecznego oraz warunkuje kooperację między poszczególnymi sferami i gałęziami gospodarki. Umożliwia bowiem wymianę dóbr i współpracę między jednostkami gospodarczymi oraz oddzielnymi regionami kraju, przyczyniając się do równomiernego ich rozwoju. Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług (VAT) transportu krajowego i międzynarodowego w UE. Transport i spedycja, z uwagi na swój zróżnicowany charakter, stanowią dziedzinę gospodarki, która musi nadążyć za zachodzącymi w niej zmianami. Poszczególne rodzaje transportu nie mogą konkurować na rynku usług, lecz powinny wzajemnie się uzupełniać.

1. WPROWADZENIE

Transport jest pojęciem funkcjonującym od zarania dziejów; człowiek przemieszczając się ze swoim dobytkiem – w dzisiejszym rozumieniu – transportował go. Transport (z łac. *transportare* – przenieść, przewieźć) to przemieszczanie ludzi, ładunków (przedmiotu transportu) w przestrzeni przy wykorzystaniu odpowiednich środków (środków transportu).

We współczesnym świecie transport jest zajęciem na trwałe związanym ze sposobem bytowania człowieka i powtarzającym się w czasie i przestrzeni. Odnosi się do zarówno do przemieszczania się samych ludzi, jak i przenoszenia – transportowania przez nich rzeczy².

Transport to – obok łączności – dział gospodarki, który zwiększa użyteczność dóbr poprzez ich przemieszczanie w przestrzeni. To także dział gospodarki obejmujący ogół środków i działań związanych z przewozem i zależnie od sposobu przewozu dzieli się na transport:

- lądowy,
- morski,
- powietrzny (inaczej lotniczy).

Według kryterium miejsca, w jakim odbywa się transport, można podzielić go na:

- krajowy,
- międzynarodowy.

Transport można klasyfikować biorąc pod uwagę różne kryteria. Ze względu na gałąź gospodarki wyróżnia się transport morski, drogowy, kolejowy, lotniczy, śródlądowy i przesyłowy, ze względu na przedmiot przewozu – pasażerski i towarowy, natomiast ze względu na rodzaj obsługiwanych transakcji – krajowy i międzynarodowy. Poza działaniami związanymi z przewozem pojęcie transportu odnosi się do transportu energii; sieci przesyłowe pełnią bowiem rolę wielkich magistrali transportowych.

¹ Dr Bożena Sowa, Katedra Nauk o Zarządzaniu i Ekonomii, Wyższa Szkoła Prawa i Administracji w Przemyśle.

² Słownik języka polskiego PWN, Warszawa 1989, t. 3, s. 525.

Transport ma duże znaczenie dla gospodarki całego kraju, gdyż wiąże wszystkie dziedziny życia gospodarczego i społecznego oraz warunkuje kooperację między poszczególnymi sferami i gałęziami gospodarki. Umożliwia bowiem wymianę dóbr i współpracę między jednostkami gospodarczymi oraz oddzielnymi regionami kraju, przyczyniając się do równomiernego ich rozwoju. Stanowi zatem istotny element umożliwiający przestrzenne zagospodarowanie kraju; służy też aktywizacji życia gospodarczego na obszarach słabo rozwiniętych.

System transportowy to działalność, której głównym zadaniem jest przemieszczanie ładunków, osób, masy lub energii wzdłuż określonej trasy, najczęściej za pomocą środka transportowego. W ujęciu ekonomicznym działalność ta polega na odpłatnym świadczeniu usług, których efektem jest przemieszczanie danego rodzaju towaru, oraz tworzeniu usług pomocniczych bezpośrednio związanych z transportem (np. usługi spedycyjne).

Celem artykułu jest przedstawienie zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług (VAT) transportu krajowego i międzynarodowego w UE. Szczególną uwagę poświęcono zagadnieniom związanym z rozliczaniem usług transportowych świadczonych na terytorium Unii Europejskiej; zdefiniowano wewnątrzwspólnotową usługę transportu oraz zasady jej dokumentowania na rzecz kontrahentów z Unii Europejskiej.

Transport i spedycja ze względu na swój silnie zróżnicowany charakter stanowią dziedzinę gospodarki, która musi nadążyć za zachodzącymi w niej zmianami. Poszczególne rodzaje transportu nie mogą konkurować na rynku usług, lecz powinny wzajemnie się uzupełniać.

Akt prawny o podstawowym znaczeniu dla napisania niniejszej publikacji stanowi „Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług”³.

2. USŁUGA TRANSPORTU I SPEDYCJI W PRAWIE POLSKIM

2.1. Usługa transportu

„Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług” (zwana dalej ustawą o VAT) posługuje się pojęciami usług transportowych i spedycyjnych, jednakże pojęć tych nie definiuje. Wobec tego dla wyjaśnienia zakresu każdej z tych usług posłużono się definicją słownikową oraz kodeksem cywilnym.

Elementarnym pojęciem w omawianej dziedzinie jest transport. Słowo pochodzi z języka łacińskiego, od słowa *transportare*, co oznacza „przenieść”, „przewieźć”. Określenia „przewóz” i „przemieszczanie” wskazują więc na zmianę jednego miejsca na drugie, zmianę usytuowania w przestrzeni i drogę, głównie w znaczeniu czynnościowym, co odpowiada w znacznym stopniu współczesnemu pojęciu transportu.

Zgodnie z art. 774 „Ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny”⁴ poprzez umowę przewozu przewoźnik zobowiązuje się w zakresie działalności swojego przedsiębiorstwa do przewiezienia za wynagrodzeniem osób lub rzeczy. W przypadku przewozu rzeczy, na żądanie przewoźnika wysyłający powinien wystawić list przewozowy zawierający:

- adres wysyłającego,
- adres odbiorcy,
- miejsce przeznaczenia,
- oznaczenie przesyłki według rodzaju,

³ DzU z 2004 r. nr 54, poz. 535 ze zm.

⁴ DzU z 1964 r., nr 16, poz. 93 ze zm.

- ilość oraz sposób opakowania przesyłki,
- wartość rzeczy szczególnie cennych,
- inne postanowienia umowy⁵.

Ponadto wysyłający powinien dać przewoźnikowi wszelkie dokumenty potrzebne ze względu na przepisy celne, podatkowe i administracyjne⁶.

Obowiązkiem przewoźnika jest niezwłoczne zawiadomienie odbiorcy o nadejściu przesyłki do miejsca przeznaczenia, a ten z kolei przez przyjęcie przesyłki i listu przewozowego zobowiązuje się do zapłaty oznaczonych w liście przewozowym należności przewoźnika⁷.

2.2. Usługa spedycji

Spedycja to ogół czynności, których celem jest zorganizowanie przewozu rzeczy. Zgodnie z art. 794 §1 kodeksu cywilnego przez umowę spedycji spedytory zobowiązuje się za wynagrodzeniem do wysłania lub odbioru przesyłki albo do dokonania innych usług związanych z jej przewozem.

Spedytor oprócz wysłania lub odbioru przesyłki zobowiązany jest między innymi do:

- podejmowania czynności potrzebnych do uzyskania zwrotu nienależnie pobranych sum z tytułu przewoźnego, cła i innych należności związanych z przewozem przesyłki,
- podejmowania czynności potrzebnych do zabezpieczenia praw dającego zlecenie lub osoby przez niego wskazanej względem przewoźnika albo innego spedytora,
- ponoszenia odpowiedzialności za przewoźników i dalszych spedytatorów, którymi posługuje się przy wykonywaniu zlecenia⁸.

Z art. 800 kodeksu cywilnego wynika ponadto, że spedytory przy realizacji przewozu nie musi korzystać z usług podmiotów zewnętrznych, lecz może również sam dokonywać przewozu. W takim przypadku spedytory ma jednocześnie prawa i obowiązki przewoźnika.

Pojęcie spedycji zawiera znacznie szerszy zakres czynności niż pojęcie transportu, obejmując:

- odebranie towaru od nadawcy,
- dostarczenie do miejsca formowania przesyłki,
- załadunek,
- przewóz,
- wyładunek,
- dostarczenie do ostatecznego odbiorcy,
- załatwienie wszelkich formalności i wypełnienie dokumentacji⁹.

Nie oznacza to jednak, iż spedytory musi sam wszystkie te czynności wykonać. Działalność spedytora może ograniczać się jedynie do znalezienia firmy, która wszystkie te czynności wykona na jego zlecenie¹⁰. Transport natomiast z reguły ogranicza się do umowy

⁵ Art. 38 „Ustawy z 15 listopada 1984 r. Prawo przewozowe” (DzU z 2000 r., nr 50, poz. 601 ze zm.).

⁶ Art. 39 ww. ustawy.

⁷ W. Dyszy, *T jak transport. Zasady opodatkowania transportu i spedycji*, Wszechnica Podatkowa, Kraków 2008, s. 8.

⁸ Art. 797–799 „Ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny”.

⁹ W. Starowicz, *Krajowy transport drogowy*, „Zeszyty Naukowo-Techniczne Stowarzyszenia Inżynierów i Techników Komunikacji Polskiej” 2006, s. 47.

¹⁰ Art. 800 „Ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny”.

o przewóz. Decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia, jakiego rodzaju usługi świadczy firma, ma rodzaj zawartej umowy.

Kodeks cywilny wyraźnie oddziela umowy o przewóz od umów spedycji. Również Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług (PKWiU) rozgranicza te rodzaje czynności. Usługi transportu towarowego sklasyfikowano:

- usługi transportu lądowego pozostałe – w grupie 60.2,
- usługi drogowego transportu towarowego – w klasie 60.24.

Usługi spedycyjne sklasyfikowane zostały w grupie usług agencji transportowych pozostałych (PKWiU 63.4), w podkategorii 63.40.12. Firma wykonująca usługi powinna zatem już w dokumentacji dotyczącej zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej oraz w dokumentacji dotyczącej REGON podać, jakie usługi świadczy¹¹.

3. OPODATKOWANIE USŁUG TRANSPORTOWYCH I SPEDYCYJNYCH

Z chwilą przystąpienia Polski do Unii Europejskiej zasady opodatkowania usług transportu i spedycji – jak również opodatkowanie handlu pomiędzy Polską a innymi krajami należącymi do Wspólnoty – zostały dostosowane do przepisów obowiązujących w Unii. Przepisy regulujące te zasady zostały zawarte w uchwalonej 11 marca 2004 r. ustawie o podatku od towarów i usług, która obowiązuje od 1 maja 2004 r. oraz w przepisach wykonawczych do ww. ustawy.

Ustawa zawiera rozwiązania przyjęte w VI dyrektywie Rady Wspólnot Europejskich z 13 czerwca 1977 r.¹² Nieprecyzyjny i trudny język ustawy spowodował, że okazała się bardzo skomplikowana dla podatników. Uchwalona przez Sejm 21 kwietnia 2005 r. nowelizacja ustawy¹³ nie rozwiązała wszystkich wątpliwości, ale wprowadzone zmiany znacznie ułatwiły rozliczanie podatku VAT.

Firmy transportowe i spedycyjne, które wykazywały nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, do czasu nowelizacji ustawy mogły ubiegać się o zwrot podatku na rachunek bankowy w terminie 60 dni tylko wtedy, gdy złożyły wniosek o zwrot podatku i wykazywały sprzedaż ze stawką uprzywilejowaną, dokonały zakupów środków trwałych albo też nie wykazywały żadnej sprzedaży na terenie kraju. W pozostałych wypadkach mogły uzyskać zwrot podatku w terminie 180 dni lub przenieść nadwyżkę na następny miesiąc. Uchylenie art. 87 ust. 4 pkt 2 ustawy spowodowało, że firmy transportowe i spedycyjne dla uzyskania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w terminie 60 dni nie musiały już kupować cukru lub mleczka do kawy i przekazywać ich na cele reprezentacji, aby wykazać sprzedaż z uprzywilejowanymi stawkami.

Do momentu wprowadzenia nowych wzorów deklaracji firmy te musiały jednak występować z wnioskiem o zwrot podatku VAT, w którym określały wysokość świadczonych poza granicami kraju usług, w stosunku do których przysługiwało im prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, o którym mowa w art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT. Wprowadzenie nowych wzorów deklaracji zwolniło podatników z obowiązku pisania wniosków, ponieważ wielkość tej sprzedaży wykazuje się w pozycji 21 części C deklaracji VAT-7¹⁴.

¹¹ W. Górski, K. Wesołowski, *Komentarz do przepisów o umowie przewozu i spedycji*, ODDK, Gdańsk 2009, s. 20.

¹² *Podręcznik spedytora*, red. D. Marciniak-Neider, J. Neider, Gdynia 2006, s. 566.

¹³ „Ustawa z 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw” (DzU z 2005 r. nr 90, poz. 756).

¹⁴ A. Murias, *VAT w transporcie i spedycji*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2006, s. 10.

Usługi transportu podlegają różnym zasadom opodatkowania podatkiem VAT ze względu na miejsce świadczenia usług. Rozróżnia się tutaj świadczenie transportu krajowego, wewnątrzwspólnotowego i transportu międzynarodowego. Jest to nowe rozwiązanie w polskim prawie podatkowym.

W określeniu miejsca opodatkowania odgrywa także rolę fakt, czy zleceniodawca jest zarejestrowanym podatnikiem VAT w Polsce, czy ma nadany numer VAT UE, a jeżeli tak, to w jakim kraju. Zgodnie z art. 5 ustawy o VAT opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Usługi transportowe i spedycyjne są opodatkowane stawką podstawową w wysokości 22%, jeżeli miejsce rozpoczęcia i zakończenia transportu znajduje się na terytorium kraju.

Podstawą opodatkowania jest kwota należnego podatku. Obrót zmniejszamy o kwoty udokumentowanych bonifikat i skont. Przewoźnik, wystawiając fakturę na nazwisko zleceniodawcy, w cenie brutto musi zawrzeć podatek VAT w wysokości 22%. Nie każdy transport na terytorium Polski będzie opodatkowany podatkiem od towarów i usług¹⁵. Od tej reguły istnieje wyjątek, gdy usługa jest wykonywana na terytorium Polski na rzecz zleceniodawcy, który podał dla tej czynności swój numer NIP UE nadany w kraju innym niż Polska, i gdy jest bezpośrednio związana z wewnątrzwspólnotową usługą transportu towarów¹⁶.

Usługi transportu osób pomiędzy krajami UE są opodatkowane w miejscu faktycznego wykonywania transportu, tzn. odcinek polski jest opodatkowany w Polsce stawką 7%, natomiast odcinki zagraniczne opodatkowane są w krajach, przez które pojazd przejeżdża. Dla uproszczenia procedur na granicach pobierany jest najczęściej zryczałtowany podatek VAT od autokarów, a właściciele innych środków transportu (np. taksówkarze) muszą opodatkować się na zasadach ogólnie obowiązujących w danym kraju. Obowiązki w zakresie podatku VAT w transporcie i spedycji są niezależne od tego, czy przewoźnik (spedytor) działa na podstawie ustawy o transporcie drogowym czy też nie, oraz czy posiada wszystkie prawem wymagane licencje i zezwolenia.

Usługi transportu międzynarodowego nadal opodatkowane są stawką 0%, lecz tylko na odcinku krajowym. Przez usługi transportu międzynarodowego rozumieć należy obecnie transport związany z importem spoza UE czy związany z eksportem poza UE. Ustawa o podatku od towarów i usług w art. 83 wprowadza szczegółowe warunki uznania transportu za transport międzynarodowy i wymienia dokumenty, do których posiadania podmiot świadczący taką usługę jest zobowiązany.

18 października 2004 r. weszło w życie rozporządzenie Ministra Finansów z 11 października 2004 r., zmieniające rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług¹⁷. Rozporządzenie to zawiera ważną informację dla przewoźników i spedytorów operujących na rynku międzynarodowym poza UE. W związku z sygnalizowanymi w praktyce problemami z opodatkowaniem transportu międzynarodowego, wynikającymi z niemożności obliczenia długości odcinka opodatkowanego – krajowego i pozostałej nieopodatkowanej części trasy w transporcie morskim i lotniczym ministerstwo rozwiązało problem poprzez wskazanie, że transport międzynarodowy i morski w całości odbywa się na terenie kraju. W związku z tym obecnie zgodne z prawem jest

¹⁵ Art. 5, pkt 1 „Ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług”.

¹⁶ A. Murias, *op. cit.*, s. 11.

¹⁷ „Rozporządzenie Ministra Finansów z 11 października 2004 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług” (DzU z 2004 r., nr 224, poz. 2277).

wystawienie faktury czy faktury wewnętrznej w całości ze stawką 0% przy usługach transportu międzynarodowego morskiego i lotniczego¹⁸.

Uregulowania prawne zostały zawarte w §4b cytowanego rozporządzenia. W §4c rozporządzenia Minister Finansów wprowadził zasadę, iż dla celów opodatkowania pośredników turystycznych usługi transportu międzynarodowego lotniczego i morskiego uważać należy za świadczone poza terytorium Wspólnoty. Jednak regulacja dotycząca transportu zawarta w §4c dotyczy wyłącznie pośredników turystycznych. Nawet przewoźnicy świadczący omawiane usługi na rzecz pośredników turystycznych, jak również nabywcy usług przewozu w ramach importu usług, opodatkowani są stawką podatku VAT 0% zgodnie z § 4b cytowanego rozporządzenia.

4. ROZLICZANIE USŁUG TRANSPORTOWYCH ŚWIADCZONYCH NA TERYTORIUM UNII EUROPEJSKIEJ

4.1. Wewnątrzwspólnotowa usługa transportu towarów

Definicja wewnątrzwspólnotowego transportu towarów zawarta została w art. 28 ustawy o VAT. Wewnątrzwspólnotowa usługa transportu towarów występuje w przypadku transportu towarów, który rozpoczyna się i kończy na terytorium dwóch różnych państw członkowskich. W myśl art. 28 ust. 2 ww. ustawy za wewnątrzwspólnotową usługę transportu towarów uważa się również taką usługę transportu, której rozpoczęcie i zakończenie następuje na terytorium jednego państwa członkowskiego, jeżeli jest bezpośrednio związana z wewnątrzwspólnotową usługą transportu towarów wykonywaną między dwoma państwami członkowskimi.

Należy w tym miejscu zaznaczyć, iż niektóre terytoria państw członkowskich zostały w ustawie wyłączone z terytorium Wspólnoty. Jeżeli zatem transport towarów rozpoczyna się lub kończy na takim terytorium, nie będzie stanowił wewnątrzwspólnotowej usługi transportu towarów. Wyłączenia te obejmują:

- wyspę Helgoland, terytorium Buesingen – z Republiki Federalnej Niemiec,
- Ceutę, Melillę, Wyspy Kanaryjskie – z królestwa Hiszpanii,
- Livigno, Campione d'Italia, włoską część jeziora Lugano – z Republiki Włoskiej,
- departamenty zamorskie Republiki Francuskiej – z Republiki Francuskiej,
- Górę Athos – z Republiki Greckiej,
- Wyspy Alandzkie – z Republiki Finlandii.

Na potrzeby ustawy o podatku od towarów i usług księstwo Monako traktuje się jako terytorium Republiki Francuskiej, a wyspę Man uważa się za terytorium Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej¹⁹.

Zgodnie z przepisami art. 28 ust. 1 ustawy o VAT w przypadku transportu towarów, którego rozpoczęcie i zakończenie ma miejsce odpowiednio na terytorium dwóch różnych państw członkowskich, zwanego dalej wewnątrzwspólnotową usługą transportu towarów, miejscem świadczenia usługi jest miejsce, gdzie transport towarów się rozpoczyna – z zastrzeżeniem gdy nabywca usługi, o której mowa w ust. 1 i 2, podał dla tej czynności świadczącemu wewnątrzwspólnotową usługę transportu towarów numer, pod którym jest

¹⁸ „Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług” (DzU nr 54, poz. 535 ze zm.).

¹⁹ *Podręcznik spedytora...*, s. 574.

zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia transportu – czyli terytorium państwa członkowskiego, które wydało nabywcy ten numer²⁰.

Wewnątrzwspólnotową usługą transportu towarów – o której mowa w ust. 1 – jest również usługa transportu, którego rozpoczęcie i zakończenie ma miejsce na terytorium jednego państwa członkowskiego, jeżeli jest bezpośrednio związana z wewnątrzwspólnotową usługą transportu towarów²¹.

Stosownie do zapisów art. 28 ust. 3 ustawy o VAT w przypadku, gdy nabywca usługi, o której mowa w ust. 1 i 2, podał 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, miejscem świadczenia usługi jest terytorium państwa członkowskiego, które wydało nabywcy ten numer.

Przepis ust. 3 art. 28 ustawy o VAT stosuje się również odpowiednio do usług pomocniczych do usług transportowych, takich jak:

- załadunek,
- rozładunek,
- przeładunek

i podobne czynności, jeżeli usługi te są bezpośrednio związane z wewnątrzwspólnotową usługą transportu towarów (art. 28 ust. 4 ustawy o VAT).

Czynności wykonywane przez podatnika na powyższych warunkach stanowią świadczenie usług poza terytorium kraju i winny zostać udokumentowane wystawieniem faktury VAT na podstawie przepisów art. 106 ust. 2 ustawy o VAT. Sposób wystawienia tej faktury określają przepisy §27 „Rozporządzenia Ministra Finansów z 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług”, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług²².

W przypadku faktur stwierdzających dokonanie świadczenia usług, dla których miejscem opodatkowania jest terytorium innego państwa członkowskiego, jeżeli dla tych czynności podatnicy wystawiający fakturę nie są zidentyfikowani dla podatku od wartości dodanej, faktura taka, na podstawie przepisów §27 ust. 2 rozporządzenia, zawiera dane określone w §9, z wyjątkiem stawki i kwoty podatku oraz kwoty należności wraz z podatkiem.

Stosownie do zapisów §27 ust. 4, w przypadku świadczenia usług, o których mowa w art. 27 ust. 3 pkt 2 oraz art. 28 ust. 3, 4, 6 i 7 ustawy o VAT, faktura dokumentująca wykonanie tych czynności powinna zawierać numer, pod którym nabywca usługi jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od wartości dodanej na terytorium innego państwa członkowskiego oraz informację, że zobowiązany do rozliczenia tego podatku jest nabywca usługi²³.

Zgodnie z ogólną zasadą usługi wewnątrzwspólnotowego transportu towarów są opodatkowane w kraju, w którym transport się odbywa, z uwzględnieniem przebytych odległości. Oznacza to, że usługa transportu towarów, która przebiega w części przez terytorium

²⁰ Art. 28 „Ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług” (DzU z 2004 r. nr 54, poz. 535 ze zm.).

²¹ Art. 28 ust. 2 „Ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług” (DzU z 2004 r. nr 54, poz. 535 ze zm.).

²² DzU z 2005 r. nr 95, poz. 798.

²³ Postanowienie z 28 lutego 2006 r. Naczelnika Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku (sygn. PI/443-261/06/P/08 PV/443-494/IV/2005/MS).

Polski, jest w tej części odpowiednio do długości trasy opodatkowana w Polsce według stawki VAT 22%²⁴.

W części, w której transport przebiega przez inne kraje UE, jest on opodatkowany według obowiązujących tam przepisów oraz stawki podatkowej, z uwzględnieniem przebytych w tych krajach odległości. Ze względu jednak na to, iż taki sposób opodatkowania wiązałby się z wieloma trudnościami zarówno dla podmiotów nabywających usługi transportowe (podmiot otrzymywałby faktury ze stawkami podatku VAT właściwymi dla usług transportu w różnych państwach, przez które przebiegała trasa), jak i dla podmiotów świadczących takie usługi (obowiązek rejestracji na potrzeby podatku VAT w każdym z państw, na których terytorium usługa byłaby świadczona), zostały wprowadzone dwa wyjątki od przedstawionej zasady²⁵.

Opodatkowanie wewnątrzwspólnotowej usługi transportu towarów następuje w miejscu, gdzie transport się rozpoczyna. Miejscem opodatkowania wewnątrzwspólnotowej usługi transportu towarów jest kraj rozpoczęcia transportu²⁶. Oznacza to, że jeżeli transport towarów rozpoczyna się na przykład we Francji, cała wartość usługi opodatkowana zostaje stawką podatku VAT właściwą według przepisów prawa francuskiego. Dla polskiego nabywcy usługi oznaczałoby to otrzymanie faktury z francuską stawką podatku VAT, o którego zwrot mógłby wystąpić po spełnieniu określonych warunków na podstawie przepisów VIII dyrektywy Rady UE. Gdyby natomiast usługa rozpoczynała się na terytorium Polski, cała jej wartość opodatkowana byłaby w Polsce według stawki VAT 22%.

Podatnicy mają prawo do przeniesienia miejsca opodatkowania wewnątrzwspólnotowej usługi transportu towarów z terytorium kraju, gdzie transport się rozpoczyna, na terytorium kraju, który nadał usługobiorcy numer rejestracyjny na potrzeby VAT²⁷. W następstwie przyjęcia takiej konstrukcji podatek z tytułu usług wewnątrzwspólnotowego transportu towarów zostanie rozliczony w kraju, gdzie usługobiorca jest zarejestrowany na potrzeby podatku VAT na zasadzie importu usług, chyba że usługodawca posiada siedzibę w tym pierwszym kraju i rozliczy podatek z tego tytułu.

Dla polskiego nabywcy wewnątrzwspólnotowej usługi transportu towarów rozpoczynającej się na terytorium innego niż Polska państwa członkowskiego powyższa regulacja oznacza, że może on sam rozliczyć podatek VAT z tytułu nabywanej usługi na zasadzie importu usług, jeżeli świadczącemu usługę poda numer rejestracyjny na potrzeby podatku VAT. Dzięki takiemu rozwiązaniu uchroni się od otrzymania faktury VAT ze stawką właściwą według przepisów obowiązujących w państwie rozpoczęcia transportu²⁸.

W rozdziale 4 ustawy o VAT przewidziane są szczególne przypadki zastosowania stawki 0%, w tym także te, na podstawie których wewnątrzwspólnotowa usługa transportu towarów może podlegać opodatkowaniu według preferencyjnej stawki podatku VAT. Taka możliwość istnieje wówczas, gdy wewnątrzwspólnotowa usługa transportu towarów jest:

- a) bezpośrednio związana z importem towarów, a jej wartość jest wliczona do podstawy opodatkowania w imporcie towarów,

²⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT 2008*, Wolters Kluwer Business 2008, s. 419.

²⁵ Art. 28 ust. 2 „Ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług”.

²⁶ Art. 28 ust. 1 „Ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług”.

²⁷ Art. 28 ust. 3 „Ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług”.

²⁸ Art. 28 ust. 2 „Ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług”.

- b) bezpośrednio związana z eksportem towarów i świadczona np. na podstawie umowy zlecenia lub pośrednictwa dotyczącej towarów eksportowanych²⁹.

Te czynności podlegają jednak opodatkowaniu stawką 0% pod warunkiem prowadzenia przez podatnika dokumentacji, z której jednoznacznie wynika, że zostały one wykonane przy zachowaniu warunków określonych w przedmiotowych regulacjach³⁰. Obowiązek podatkowy w przypadku usług transportowych powstaje w momencie otrzymania całości lub części zapłaty, nie później niż 30 dni od wykonania usługi³¹. Jeśli polski podmiot nabywa usługi transportu wewnątrzwspólnotowego od podmiotów zagranicznych (tj. mających siedzibę poza granicami Polski), wówczas będzie rozliczał podatek VAT w Polsce (22%) na zasadzie importu usług, o ile poda usługodawcy swój numer identyfikacji na potrzeby VAT UE nadany w Polsce (z kodem PL).

Gdy nabywca nie przekaze swojego numeru usługodawcy, usługa będzie opodatkowana w Polsce tylko wówczas, gdy transport rozpoczyna się w Polsce. W innym przypadku będzie podlegała opodatkowaniu w kraju rozpoczęcia transportu, a nabywca otrzyma od usługodawcy fakturę z podatkiem VAT naliczonym według stawki obowiązującej w kraju rozpoczęcia transportu. Nabywca może być wówczas przy spełnieniu określonych warunków uprawniony do odzyskania zapłaconego podatku na podstawie przepisów VIII dyrektywy. Natomiast w przypadku, gdy podmiot polski świadczy usługi transportu wewnątrzwspólnotowego na rzecz nabywcy z innego kraju UE, jest zobowiązany do wykazania podatku należnego z tytułu tej transakcji tylko w sytuacji, gdy usługobiorca nie poda numeru rejestracji na potrzeby VAT w kraju UE innym niż kraj rozpoczęcia transportu. Jeżeli nabywca usługi transportowej poda przedmiotowy numer, wówczas polski podmiot wystawi fakturę VAT, umieszczając na niej wyłącznie wartość netto bez wskazania stawki i kwoty podatku VAT. Będzie to bowiem transakcja poza polskim podatkiem VAT. Należy także zwrócić uwagę, czy wewnątrzwspólnotowa usługa transportu towarów nie jest związana z importem lub eksportem towarów. W takiej bowiem sytuacji mogłaby mieć zastosowanie zerowa stawka podatku VAT³².

Warto rozważyć przykład, kiedy jeden z podmiotów jest spoza Unii Europejskiej. Podmiot ze Szwajcarii daje zlecenie transportowe firmie polskiej, która wykonuje bezpośrednio transport na trasie Niemcy–Polska i wystawia rachunek za usługę transportową.

Kwestia opodatkowania usług transportowych wymaga szczegółowego przeanalizowania przepisów art. 27 ust. 2 pkt 2 i 28 ust. 1 i 3 ustawy o podatku od towarów i usług³³. Przewóz towarów na trasie Niemcy–Polska wypełnia przesłankę potraktowania takiej usługi jako wewnątrzwspólnotowej usługi transportu towarów, opodatkowanej według zasad ujętych w art. 28 ustawy. Zgodnie z tym przepisem w przypadku transportu towarów, którego rozpoczęcie i zakończenie odbywa się odpowiednio na terytorium dwóch państw członkowskich, miejscem świadczenia usługi jest – co do zasady – miejsce, gdzie transport towarów się rozpoczyna, czyli Niemcy. Podmiotem obowiązany do rozliczenia podatku należnego od tej usługi, na podstawie przepisów art. 15 i 17 ustawy oraz art. 21 VI dyrektywy, będzie w zależności od sytuacji:

³⁰ Art. 83 ust. 12 „Ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług”.

³¹ Art. 19 ust. 13 pkt. 2 „Ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług”.

³² Art. 19 ust. 13 pkt. 2, art. 28 ust. 1, art. 28 ust. 3, art. 83 ust. 12 „Ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług”.

³³ Art. 27 ust. 2 pkt 2, art. 28 ust. 1 i 3 „Ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług”.

- a) przewoźnik polski – gdy podmiot szwajcarski nie jest podatnikiem zarejestrowanym w Niemczech lub kraju unijnym innym niż Polska dla potrzeb podatku od wartości dodanej i nie poda numeru VAT UE z innego kraju unijnego; miejscem opodatkowania będą Niemcy, stąd przewoźnik polski będzie miał obowiązek zarejestrowania się w Niemczech i rozliczenia należnego podatku według niemieckich przepisów, na podstawie których wystawi dla kontrahenta fakturę dokumentującą sprzedaż usług;
- b) podmiot szwajcarski – gdy jest podatnikiem zarejestrowanym w Niemczech lub poda dla tej transakcji numer VAT UE z innego kraju unijnego niż Polska; w pierwszym przypadku rozliczy podatek należny na podstawie niemieckich przepisów, w drugim zaś na podstawie przepisów kraju unijnego innego niż Polska, którego numer poda dla tej transakcji na zasadzie samonaliczenia podatku. W obu przypadkach podatnik polski wystawić powinien fakturę VAT;
- c) bez należnej kwoty podatku VAT, przy zachowaniu prawa do odliczenia podatku związanego z tą transakcją.

Można podać jeszcze inny przykład, kiedy firma polska dostaje zlecenie na przewóz kontenerów z azjatyckim towarem na podstawie azjatyckiej faktury handlowej, ale nie bezpośrednio od polskiego importera, tylko od innego polskiego spedytora lub od polskiego agenta armatora, przy założeniu, że posiada on unijny NIP. W przypadku wykonywania tej usługi na trasie Niemcy–Polska, zmiana zlecającego na podmiot polski nie zmienia faktu, iż w dalszym ciągu miejscem jej świadczenia jest miejsce, gdzie transport towarów się rozpoczyna, czyli Niemcy, chyba że nabywca usługi (spedytor polski) poda dla tej transakcji numer VAT UE uzyskany w Polsce.

W opisywanym przypadku podmiotem zobowiązanym do rozliczenia należnego podatku będzie:

- a) przewoźnik polski – gdy spedytor nie poda dla tej transakcji numeru VAT UE polskiego lub nie poda numeru uzyskanego dla potrzeb podatku od wartości dodanej w innym kraju członkowskim; przewoźnik będzie podlegał obowiązkowi zarejestrowania się w Niemczech i rozliczenia należnego podatku wg przepisów niemieckich, jak również wystawienia faktury spedytorowi na podstawie niemieckich przepisów.
- b) przewoźnik polski – gdy spedytor poda dla tej transakcji polski numer VAT UE; wówczas obowiązek rozliczenia należnego podatku, jak również wystawienia faktury VAT ciążył będzie na przewoźniku polskim na podstawie polskich przepisów, według stawki krajowej 22%;
- c) spedytor – gdy zarejestrował się dla potrzeb podatku od wartości dodanej w Niemczech lub innym kraju członkowskim UE niż Polska; należny podatek spedytor rozliczy na podstawie przepisów niemieckich lub kraju unijnego innego niż Polska i Niemcy, którego numer poda dla tej transakcji. W obu przypadkach podatnik polski wystawić powinien fakturę VAT bez należnej kwoty podatku VAT, przy zachowaniu prawa do odliczenia podatku naliczonego związanego z tą transakcją. Należy zaznaczyć, iż bez znaczenia pozostaje fakt, iż towar jest pochodzenia azjatyckiego oraz dokumenty handlowe mają azjatyckie pochodzenie.

Odmienne wygląda dokumentowanie w sytuacji, kiedy towar przewożony jest na podstawie azjatyckiej faktury handlowej, a zleceniodawcą transportu i płatnikiem jest polski

importer tegoż towaru posiadający unijny NIP nadany w kraju. Podatnik zobowiązany jest posługiwać się tym numerem przy wykonywaniu transakcji w krajach UE. W sytuacji, gdy przewóz odbywa się z Niemiec do Polski, będą miały zastosowanie takie same rozwiązania jak w przypadku spedytora polskiego.

W przypadku wykonywania usługi transportowej rozpoczynającej się w kraju pozaunijnym, a kończącej się w Polsce, zastosowanie znajdą przepisy art. 83 ust. 1 pkt 23 ustawy³⁴, zgodnie z którymi stawkę podatku w wysokości 0% stosuje się do usług transportu międzynarodowego. Na podstawie ust. 3 tego artykułu usługą transportu międzynarodowego jest m.in. przewóz towarów z miejsca wyjazdu (nadania) poza terytorium Wspólnoty do miejsca przyjazdu (przeznaczenia) na terytorium Polski. Aby móc zastosować preferencyjną stawkę podatku, należy spełnić szereg wymienionych w art. 83 ust. 5 i 6 ustawy warunków, dotyczących m.in. posiadania dokumentu przewozowego czy potwierdzenia przekroczenia granicy z państwem trzecim. W tym przypadku również nie ma najmniejszego znaczenia, na podstawie jakiego dokumentu handlowego towar jest transportowany.

Ważne jest również stosowanie numerów identyfikacyjnych przez strony transakcji. W tej kwestii należy podkreślić, iż transakcja przewozu towarów podlega opodatkowaniu w kraju członkowskim, który nadał numer VAT kontrahentowi, na rzecz którego dokonywany jest przewóz.

Sytuacja staje się wyjątkowo skomplikowana, gdy usługa jest wykonywana przez polskiego przewoźnika na zlecenie podmiotu polskiego, a transport rozpoczyna się w innym kraju unijnym niż Polska. Warto jednak w tym miejscu zauważyć, że podmioty transakcji mogą dowolnie posługiwać się numerami VAT UE uzyskanymi w innych krajach członkowskich, gdyż przepisy dopuszczają rejestrację dla potrzeb podatku od wartości dodanej w każdym z państw członkowskich. Tym samym nabywca usługi może poprzez uzyskanie numerów VAT UE dowolnie kształtować swoją politykę względem organów podatkowych poszczególnych państw członkowskich. Ma to bezpośredni związek z faktem, iż ustalenie miejsca świadczenia usług określa obowiązki podatkowe stron transakcji w zakresie podatku od towarów i usług.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na fakt, iż właściwe opodatkowanie usług transportowych w danym państwie członkowskim związane jest nieodłącznie ze znajomością przepisów w zakresie podatku od wartości dodanej obowiązujących w danym państwie członkowskim, a także – choć nie można stosować bezpośrednio przepisów aktu nadrzędnego, obowiązującego we wszystkich państwach członkowskich – „VI Dyrektywy Rady Unii Europejskiej z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych” (77/388/EEC).

Właściwe rozpoznanie miejsca świadczenia usług transportu, a w konsekwencji strony podlegającej obowiązкови uiszczenia podatku od towarów i usług, wymaga odpowiedzi na dwa podstawowe pytania:

- 1) czy kontrahent, na rzecz którego wykonywana jest usługa, posiada numer VAT UE?
- 2) czy okazywany numer, pod którym nabywca jest zarejestrowany dla potrzeb VAT UE, nie jest wydany przez kraj członkowski, w którym następuje rozpoczęcie usługi transportu.

³⁴ „Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług”.

W przypadku usługi transportu wykonywanej na rzecz podmiotu polskiego nie będącego podatnikiem VAT czy VAT UE przez przewoźnika (spedytora) polskiego, gdy miejscem opodatkowania usługi jest kraj unijny inny niż Polska (np. Niemcy), przewoźnik (spedytor) będzie musiał zarejestrować się dla celów podatku od wartości dodanej w tym państwie, w którym powstaje obowiązek podatkowy (tj. w Niemczech).

5. PODSUMOWANIE

Transport jest działem gospodarki narodowej obejmującym przemieszczanie osób lub rzeczy (przesyłek, ładunków, towarów) z jednego miejsca na inne przy użyciu odpowiednich środków transportowych. Transport międzynarodowy definiowany był inaczej do momentu, kiedy Polska przystąpiła do Unii Europejskiej. W związku z wejściem w życie „Ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług” usługi transportu podlegają różnym ze względu na miejsce świadczenia usługi zasadom opodatkowania podatkiem VAT. Podatkiem VAT obciążone są takie czynności, jak odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju oraz wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Określenie miejsca dokonania czynności podlegających opodatkowaniu jest jednym z ważnych elementów prawidłowego opodatkowania czynności wykonanych przez podatników. Konieczność ustalenia miejsca powstania obowiązku podatkowego wynika z faktu, iż VAT jest podatkiem terytorialnym, co oznacza, że każde państwo opodatkowuje transakcje wykonywane lub uznane za wykonane na terytorium danego państwa.

W przypadku usług pośrednictwa i spedycji związanych z transportem towarów, miejscem świadczenia tych usług jest miejsce, gdzie transport się rozpoczyna. Natomiast miejscem świadczenia usług pomocniczych do usług transportowych, jak załadunek, rozładunek czy przeładunek, jest ich miejsce wykonywania.

W obrocie krajowym obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi. Jeżeli sprzedaż towaru lub wykonanie usługi powinno być potwierdzone fakturą, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż siedem dni od dnia wydania towaru lub wykonania usługi. Jeżeli przed wydaniem towaru lub usługi otrzymano część należności, w szczególności przedpłatę, zaliczkę lub ratę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminu płatności.

W świadczeniu usług spedycyjnych, przewozowych, przeładunkowych i rozładunkowych przyjęty został szczególny tryb określania momentu powstania obowiązku podatkowego. Obowiązek podatkowy w tym zakresie powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż trzydziestego dnia od dnia wykonania usługi transportu osób lub towarów. Z tytułu wykonywania tych usług podatnik wystawia faktury VAT, nie później jednak niż z chwilą powstania obowiązku podatkowego. Faktury nie mogą być wystawiane wcześniej niż 30 dni przed powstaniem obowiązku podatkowego.

Reasumując należy stwierdzić, że usługi podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT wtedy, gdy są świadczone przez podmioty, które można uznać za podatników VAT. Dodatkowym warunkiem obciążenia podatkiem świadczonych usług jest to, aby świadczenie usługi mieściło się w kategoriach czynności podlegających opodatkowaniu. Odpłatne świadczenie usług transportu podlega opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostało wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami. Opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają także usługi transportowe świadczone przez firmy, podmioty lub osoby fizyczne, które nie spełniają warunków określonych w ustawie o transporcie drogowym.

Na zakończenie należy zauważyć, iż w dziedzinie prawa nie ma norm stałych, niezmiennych. Ukształtowanie przepisów prawnych zależy od decyzji uprawnionych do tego organów państwowych lub zespołu państw w taki sposób, aby mogły służyć jak najlepiej zainteresowanym państwom oraz różnym podmiotom gospodarczym na danym etapie rozwoju społecznego.

LITERATURA

- [1] Bartosiewicz, A.; Kubacki, R., *VAT 2008*, Wolters Kluwer Business, Kraków 2008
- [2] Dyszy, W., *Tak jak transport. Zasady opodatkowania transportu i spedycji*, Wszechnica Podatkowa, Kraków 2008
- [3] Górski, W.; Wesołowski, K., *Komentarz do przepisów o umowie przewozu i spedycji*, ODDK, Gdańsk 2009
- [4] Muras, M., *VAT w transporcie i spedycji*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2006
- [5] *Podręcznik spedytora*, red. D. Marciniak-Neider, J. Neider, Gdynia 2006
- [6] „Postanowienie z 28 lutego 2006 r. Naczelnika Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku” (sygn. PI/443-261/06/P/08 PV/443-494/IV/2005/MS)
- [7] „Rozporządzenie Ministra Finansów z 11 października 2004 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług” (DzU z 2004 r., nr 224, poz. 2277)
- [8] „Rozporządzenie Ministra Finansów z 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług” (DzU z 2005 r. nr 95, poz. 798)
- [9] *Słownik języka polskiego PWN*, t. 3, Warszawa 1989
- [10] Starowicz, W., *Krajowy transport drogowy*, „Zeszyty Naukowo-Techniczne Stowarzyszenia Inżynierów i Techników Komunikacji Polskiej” 2006
- [11] „VI Dyrektywa Rady Unii Europejskiej z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych” (77/388/EEC)
- [12] „Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (DzU z 1964 r. nr 16, poz. 93 ze zm.)
- [13] „Ustawa z 15 listopada 1984 r. Prawo przewozowe” (DzU z 2000 r. nr 50, poz. 601 ze zm.)
- [14] „Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (DzU z 2004 r. nr 54, poz. 535 ze zm.)
- [15] „Ustawa z 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw (DzU z 2005 r. nr 90, poz. 756)

THE IMPOSITION OF TAX ON GOODS AND SERVICES (VAT ^{VALUE ADDED TAX}) ON THE TRANSPORT ACTIVITY IN THE EUROPEAN UNION. THE SE- LECTED ASPECTS

Transport is of the great importance for the economy of the whole country. It is not only intimately related to all other economic and non-economic sectors, but it also conditions co-operation between different spheres and sectors of the economy. The main reasons for this unrestricted co-operation are that transport enables an exchange of goods and co-operation

between the economic operators and separate regions of the country, conducing to their balanced development.

The purpose of the article is to present the principles of taxation on goods and services (VAT) not only on the domestic level as inland transport, but also on international level, as international transport in the European Union. Transport and shipping, through its diverse nature account for the branch of the economic which must keep pace with the changes taking place in it. Means of transport, which significantly differ from each other, cannot compete in the market of service but should complement one another.