



Krzysztof Ziemiński & Wspólnicy
Spółka Doradztwa Podatkowego
Spółka Akcyjna
z siedzibą w Poznaniu

Gazeta Prawna, 14/08/2004

Joanna Bielewicz doradca podatkowy w spółce doradztwa podatkowego Krzysztof Ziemiński & Wspólnicy w Poznaniu

Ekspert wyjaśnia: Wewnątrzspółnotowe usługi transportu towarów na gruncie VAT

- Podmiot ze Szwajcarii (a więc spoza UE) daje zlecenie transportowe firmie polskiej, która wykonuje transport na trasie Niemcy-Polska bezpośrednio i rachunek za usługę transportową wystawia firma polska. Jak wygląda kwestia opodatkowania VAT w przypadku, gdy towar jest do przewiezienia z Niemiec do Polski. Kto płaci VAT za taką usługę i w jakiej wysokości?

- 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 usług. Niemniej jednak przewóz towarów na trasie Niemcy-Polska wypełnia przesłankę potraktowania takiej usługi jako wewnątrzspółnotowej usługi transportu towarów, opodatkowanej wg zasad ujętych w art. 28 ustawy. Zgodnie z tym przepisem w przypadku transportu towarów, którego rozpoczęcie i zakończenie ma miejsce odpowiednio na terytorium dwóch państw członkowskich, miejscem świadczenia usługi jest – co do zasady – miejsce, gdzie transport towarów się rozpoczyna, czyli Niemcy.

Podmiotem obowiązującym do rozliczenia podatku należnego od tej usługi, w oparciu o przepisy art. 15 i 17 ustawy oraz art. 21(1)(b) VI Dyrektywy, będzie – w zależności od sytuacji:

- a) przewoźnik polski – gdy podmiot szwajcarski nie jest zarejestrowanym podatnikiem 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 podatku należnego wg niemieckich przepisów, na podstawie których wystawi dla kontrahenta fakturę dokumentującą sprzedaż usług;
- b) podmiot szwajcarski – gdy jest zarejestrowanym podatnikiem 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



Krzysztof Ziemiński & Wspólnicy
Spółka Doradztwa Podatkowego
Spółka Akcyjna
z siedzibą w Poznaniu

VAT bez kwoty należnej podatku VAT, przy zachowaniu prawa do odliczenia podatku naliczonego związanego z tą transakcją.

- Firma polska dostaje zlecenie na przewóz kontenerów z azjatyckim towarem na azjatyckiej fakturze handlowej, ale nie bezpośrednio od polskiego importera, tylko od innego polskiego spedytora lub od polskiego agenta armatora (zakładając, że posiada on unijny NIP). Przewóz dokonywany jest na trasie Niemcy-Polska. Jaka wówczas będzie stawka VAT-u na fakturze tej polskiej firmy za transport i jaki VAT będzie musiał wystawić przewoźnik (oczywiście z unijnym NIP-em), któremu zlecono ten przewóz?

- W przypadku tej usługi, wykonywanej tak jak poprzednia 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 podatku należnego - w zależności od przypadku będzie:

- a) przewoźnik polski - gdy spedytor nie podał dla tej transakcji numeru VAT UE polskiego lub nie podał numeru uzyskanego dla potrzeb podatku od wartości dodanej w innym kraju członkowskim; przewoźnik będzie podlegał obowiązkowi zarejestrowania się w Niemczech i rozliczenia podatku należnego wg przepisów niemieckich, jak również wystawienia faktury spedytorowi na podstawie niemieckich przepisów.
- b) przewoźnik polski - gdy spedytor podał dla tej transakcji numer VAT UE polski; wówczas obowiązek rozliczenia podatku należnego, jak również wystawienia faktury VAT ciążył będzie na przewoźniku polskim na podstawie polskich przepisów wg stawki krajowej 22%;
- c) spedytor - gdy zarejestrował się dla potrzeb podatku od wartości dodanej w Niemczech lub innym kraju członkowskim niż Polska; podatek należny spedytor rozliczy na podstawie przepisów niemieckich lub kraju unijnego innego niż Polska i Niemcy, którego numer podał dla tej transakcji. W obu przypadkach podatnik polski wystawić powinien fakturę VAT bez kwoty należnej 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 również mają azjatyckie pochodzenie.

- Towar przewożony jest na podstawie azjatyckiej faktury handlowej, zleciodawcą transportu i płatnikiem jest polski importer tegoż towaru posiadający unijny NIP. Przewóz odbywa się z Niemiec do Polski. Czy transport



Krzysztof Ziemiński & Wspólnicy
Spółka Doradztwa Podatkowego
Spółka Akcyjna
z siedzibą w Poznaniu

na fakturze wystawionej przez przewoźnika należy dzielić na odcinek zagraniczny – wewnątrzunijny i krajowy i jakie stawki VAT w tym przypadku zastosować?

- W sytuacji opisanej w pytaniu będą miały zastosowanie takie same rozwiązania jak w przypadku spedytora polskiego, opisane w odpowiedzi na poprzednie pytanie.

- Czy w powyższym przypadku zasady wystawienia przez polskiego przewoźnika faktury zmieniłyby się, jeśli towar byłby przewożony na podstawie faktury handlowej europejskiej, ale z pozaunijnego kraju (towar odkupiony przez polskiego importera od np. szwajcarskiej firmy)? Z jakim VAT-em fakturę powinien wystawić polski przewoźnik (posiadający unijny NIP), któremu zlecono ten transport?

- W przypadku wykonywania usługi transportowej rozpoczynającej się w kraju pozaunijnym, a kończącej się w Polsce, zastosowanie znajdują przepisy art. 83 ust. 1 pkt 23 ustawy, 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 kraju.

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, potwierdzenia przekroczenia granicy z państwem trzecim itd.

W tym przypadku również nie ma najmniejszego znaczenia, na podstawie jakiego dokumentu handlowego towar jest transportowany.

- Jaki NIP polskiego nabywcy powinno podawać się na fakturze VAT za usługę transportu wewnątrz Wspólnoty, gdy towar dostarczany jest z jednego z krajów Unii do Polski i zleceniodawcą jest podmiot z Polski. Czy NIP używany dotychczas czy też NIP VAT-UE. Wielu przewoźników ma wątpliwości, szczególnie jeżeli transport rozpoczyna się w kraju innym niż Polska. Wiąże się z tym np. problem przywiezienia towarów np. z Niemiec dla Polaka, który nie prowadzi działalności gospodarczej i oczywiście nie ma NIP VAT-UE. Czy w takim przypadku przewoźnik powinien zarejestrować się w Niemczech?

- W zakresie stosowania numerów identyfikacyjnych przez strony transakcji 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



Krzysztof Ziemiński & Wspólnicy
Spółka Doradztwa Podatkowego
Spółka Akcyjna
z siedzibą w Poznaniu

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 – poprzez uzyskanie numerów VAT UE – może dowolnie kształtować swoją politykę względem organów podatkowych poszczególnych państw członkowskich. Ma to bezpośredni związek z faktem, iż ustalenie miejsca świadczenia usług określa obowiązki podatkowe względem podatku od towarów i usług lub podatku od wartości dodanej stron transakcji.

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 ich stosować bezpośrednio – przepisów aktu nadrzędnego, obowiązującego we wszystkich państwach członkowskich – VI Dyrektywy Rady Unii Europejskiej z 17 maja 1977 w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (77/388/EEC).

Właściwe rozpoznanie miejsca świadczenia usług transportu, a w konsekwencji strony podlegającej obowiązkowi względem podatku od towarów i usług lub podatku od wartości dodanej 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 do VAT UE, nie jest wydany przez kraj członkowski, w którym następuje rozpoczęcie usługi transportu.

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. Niemcy).