

TRANSPORT, SPEDYCJA, LOGISTYKA

Zerowa stawka VAT w branży TSL przy

Skarbowka i sądy żądają, aby importer zawsze miał potwierdzenie wliczenia wartości usługi transportowej do podstawy opodatkowania. Jeżeli jednak towar przybywa do innego niż Polska kraju UE, to nie da się uzyskać takiego dokumentu.

PIOTR KĘPISTY

Usługi transportu międzynarodowego podlegają opodatkowaniu wg zerowej stawki VAT. W przypadku, gdy transportowany towar importowany jest spoza UE, przepisy wymagają posiadania dodatkowych dowodów wykonania usługi. Niekiedy jednak ich zdobycie jest niemożliwe. Mimo to organy podatkowe i sądy wymagają od podatników ich posiadania.

Przepisem przyznającym stawkę zero proc. do usług transportu międzynarodowego jest art. 83 ust. 1 pkt 23 ustawy o VAT. Podatnik chcący skorzystać z tej stawki musi spełnić wymogi dokumentacyjne określone w art. 83 ust. 5 ustawy o VAT. Podstawowym dowodem wykonania usługi jest list przewozowy lub dokument spedytorski (kolejowy,

lotniczy, samochodowy, konosament morski, konosament żeglugi śródlądowej) stosowany wyłącznie w komunikacji międzynarodowej lub inny dokument, z którego jednoznacznie wynika, że w wyniku przewozu z miejsca nadania do miejsca przeznaczenia nastąpiło przekroczenie granicy z państwem trzecim. Przy czym, jeżeli transportowany towar przywożony jest do Polski w ramach importu towarów, to ustawodawca wymaga ponadto uzyskania dowodu określonego w art. 83 ust. 5 pkt 2 ustawy o VAT. W myśl tego przepisu, podatnik musi posiadać dokument potwierdzony przez urząd celno-skarbowy, z którego jednoznacznie wynika fakt wliczenia wartości usługi transportowej do podstawy opodatkowania z tytułu importu towarów.

Urząd celno-skarbowy to jednostka Krajowej Administracji Skarbowej obsługująca naczelnika urzędu celno-skarbowego. Jest to polski organ podatkowy, który upoważniony jest do wydania dokumentu potwierdzającego fakt wliczenia wartości usługi transportowej do podstawy opodatkowania z tytułu importu towarów jedynie w sytuacji, gdy import towarów podlega opodatkowaniu na terytorium Polski. Jeżeli import zostanie rozliczony w innym państwie UE, to urząd celno-skarbowy nie wyda żadnego dokumentu.

PRZYKŁAD

Towary zostały przewiezione bezpośrednio z Chin do Polski (przez port w Gdańsku). W takim przypadku urząd celno-skarbowy wyda odpowiedni dokument celny.

PRZYKŁAD

Przewóz do Polski nastąpił przez port w Hamburgu. W takim przypadku import towarów zostanie rozliczony przed niemieckim organem celnym. Podlega on bowiem opodatkowaniu w państwie członkowskim, na którym towary znajdują się w momencie ich wprowadzenia na terytorium UE. Podatnik nie uzyska dokumentu potwierdzonego przez urząd celno-skarbowy, lecz dokument wydany przez organ celny innego państwa członkowskiego UE (w tym przypadku niemiecki).

Jak widać, przepis art. 86 ust. 5 pkt 2 ustawy o VAT wymaga uzyskania dokumentu potwierdzonego przez urząd celno-skarbowy i konkretyzuje, że chodzi o polski organ celny. Skoro przy imporcie towarów podlegającym opodatkowaniu

w innym państwie UE urząd celno-skarbowy nie wydaje żadnego dokumentu, to należy uznać, że podatnik nie musi takiego dokumentu posiadać.

Czy wystarczy list przewozowy

Wydaje się zatem, że art. 83 ust. 5 pkt 2 ustawy o VAT powinien być stosowany jedynie do przypadków, gdy import rozliczany jest w Polsce. Natomiast przy imporcie rozliczanym w innym państwie UE wystarczy posiadanie wyłącznie dokumentów przewidzianych w art. 83 ust. 5 pkt 1 ustawy o VAT (tj. zasadniczo listu przewozowego).

Niestety stanowisko to nie jest akceptowane przez organy podatkowe i sądy administracyjne. Przyjmują one bowiem,

że dokument ten należy posiadać także przy imporcie towarów rozliczanych poza Polską. Stanowisko takie zajął np. dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 26 czerwca 2018 r. (0114-KDIP1-2.4012.309.2018.1.MC), Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 20 marca 2017 r. (III SA/Wa 1034/16) oraz Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z 14 listopada 2017 r. (I SA/Gd 1261/17).

W orzeczeniach tych uznano, że prawo do zerowej stawki VAT nie przysługuje z uwagi na brak dokumentu potwierdzonego przez urząd celno-skarbowy. Nie wzięto tutaj jednak pod uwagę, że uzyskanie takiego dokumentu, z uwagi na opodatkowanie importu w innym państwie UE, jest niemożliwe. Narusza to więc podsta-

importcie wciąż problematyczna

ZDANIEM AUTORA

Piotr Kępiasty

doradca podatkowy,
kierownik Zespołu ds. Podatków
Pośrednich w ECDP TAX Mazur
i Wspólnicy sp.k.



MAT. PRAS.

Żądania fiskusa są niezgodne z przepisami

Dla odmowy prawa do zerowej stawki VAT odwołanie do dyrektyw celowościowych wykładni jest niewystarczające. W ww. orzeczeniach wskazuje się, że celem, dla którego wprowadzono wymóg posiadania dokumentu celnego jest uniknięcie braku opodatkowania świadczenia. Jeżeli z dokumentu celnego wynika, że wartość usługi transportowej została wliczona do podstawy opodatkowania z tytułu importu towarów, to uzasadnione jest zastosowanie stawki zero proc. Usługa ta bowiem została już raz opodatkowana. Na tej podstawie organy podatkowe i sądy przyjmują, że brak dokumentu skutkuje koniecznością opodatkowania usługi transportowej stawką 23 proc. W przeciwnym razie podatek od danej usługi nie zostałby w ogóle pobrany.

Podejście to uwzględnia jedynie te cele przepisu, które prowadzą do wyników korzystnych dla fiskusa (*in dubio pro fisco*). Należy jednak pamiętać, że przepis ten wprowadzony został nie tylko

w celu uniknięcia braku opodatkowania świadczenia, ale również w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania tej samej usługi. Takie podwójne opodatkowanie wystąpi w sytuacji, gdy import będzie rozliczony w innym państwie członkowskim UE. Wartość usługi zostanie wówczas wliczona do podstawy opodatkowania z tytułu importu w innym państwie członkowskim UE. Następnie ta sama usługa zostanie obciążona podatkiem nałożonym w Polsce (z uwagi na wymóg opodatkowania wg stawki 23 proc.). A przecież przepisy te mają prowadzić do braku podwójnego opodatkowania nie tylko w Polsce, ale w całej Unii Europejskiej.

Jak stanowi natomiast art. 86 ust. 1 lit. b dyrektywy 2006/112/WE, podstawa opodatkowania z tytułu importu towarów obejmuje m.in. koszty transportu poniesione do pierwszego miejsca przeznaczenia znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego importu, jak również koszty dodatkowe wynikające z transportu do innego miejsca przeznaczenia znajdującego się na terytorium Wspólnoty, jeżeli miejsce to jest znane w momencie wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego. Przepisy unijne wymagają zatem, aby wartość usługi transportowej została wliczona do podstawy opodatkowania z tytułu importu towarów.

Należy zatem przyjąć, że organy podatkowe nie mają podstaw do żądania dokumentu celnego wydanego przez inne państwo członkowskie UE dla udokumentowania transportu międzynarodowego, jeżeli import rozliczany jest poza Polską. Taki wymóg nie wynika bowiem z przepisów ustawy o VAT. /@

postąpić podatnik i czy w tym przypadku wystarczy jeśli będzie posiadał dokument celny wydany przez odpowiedni organ celny innego państwa członkowskiego UE.

Warunek niemożliwy do spełnienia

Teoretycznie zatem podatnikowi przysługuje prawo do zerowej stawki VAT z tytułu transportu międzynarodowego, jeżeli w ramach tego przewozu dochodzi do importu towarów. W rzeczywistości nie może on jednak z tego prawa skorzystać bez ryzyka podatkowego. Organ podatkowy mogą bowiem uznać, że:

■ skoro podatnik nie ma dokumentu potwierdzonego przez urząd celno-skarbowy (tj. polski organ celny), to nie przysługuje mu prawo do stawki zero proc. (tak jak przyjęto w ww. orzeczeniach);

■ do zastosowania zerowej stawki nie jest wystarczające posiadanie przez podatnika dokumentu potwierdzonego przez organ celny innego państwa członkowskiego UE (ponieważ takiego dokumentu nie przewiduje przepis).

Jest tak, mimo że od 2016 r. niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego powinny być rozstrzygane na korzyść podatnika (art. 2a ordynacji podatkowej). /@

art. 83 ust. 1 pkt 23
oraz ust. 5 pkt 1 i 2
ustawy z 11 marca
2004 r. o podatku od
towarów i usług

podstawa
prawna:

[tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.]

art. 86 ust. 1 lit. b
dyrektywy 2006/112/
WE Rady z 28
listopada 2006 r. w
sprawie wspólnego
systemu podatku od
wartości dodanej

podstawa
prawna:

[Dz.Urz.UE z 2006 r. Nr L 347]

wową zasadę prawną – *ad impossibilia nemo obligatur* (łac. nikt nie jest zobowiązany do rzeczy niemożliwych).

Jednocześnie w stanowiskach organów podatkowych i sądów trudno szukać wskazań w jaki sposób powinien