

# VAT w branży transportowej i spedycyjnej

Natalia Stoch-Mika

7 listopada 2024 r.

# Podstawa prawna

---

Zagadnienia, które będą omawiane na niniejszym spotkaniu zostały uregulowane w następujących aktach prawnych:

- ❖ ustawa o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2024 r. poz. 361),
- ❖ rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2023 r. poz. 2670),
- ❖ rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie miejsca świadczenia usług oraz zwrotu kwoty podatku naliczonego jednostce dokonującej nabycia (importu) towarów lub usług (Dz. U. z 2024 r. poz. 1328),
- ❖ ustawa Ordynacja Podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383).

## **Problemy dotyczące VAT w branży spedycyjnej oraz transportowej**

---

- Część I – Miejsce świadczenia usług i stawka VAT,
- Część II – Dokumenty niezbędne w transporcie,
- Część III – Kontrola Urzędu Celno-Skarbowego dotycząca usług transportowych

## CZĘŚĆ I

---

### Miejsce opodatkowania i stawka VAT

Okoliczności wpływające na miejsce opodatkowania usługi transportowej

- Tożsamość kontrahenta (przedsiębiorca lub osoba nieprowadząca działalności gospodarczej),
- Miejsce realizacji usługi transportowej

# Transport osób

W wypadku transportu osób tożsamość kontrahenta nie będzie miała znaczenia.

Przewoźnik płaci podatek w każdym kraju, przez który przejedzie w trakcie realizacji usługi.

Zgodnie z art. 28f ust. 1 ustawy Vat, Miejscem świadczenia usług transportu pasażerów jest miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości.

# Transport osób

Wyjątkiem jest sytuacja, w której transport jest świadczony środkami transportu morskiego lub lotniczego.

Wówczas usługa transportu osób zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia *w sprawie miejsca świadczenia usług oraz zwrotu kwoty podatku naliczonego jednostce dokonującej nabycia (importu) towarów lub usług* – jest opodatkowana na terytorium kraju.

Zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych w przypadku gdy usługa transportu środkami transportu morskiego lub lotniczego jest realizowana przez podmiot niemający siedziby na terenie Polski na rzecz firmy z Polski wówczas obowiązek rozliczenia ciąży na podmiocie świadczącym usługę.

Co więcej zdaniem Organów, w przypadku gdy usługa transportu międzynarodowego jest wykonana przez podmiot Polski choć częściowo przez teren kraju to podlega ona w Polsce opodatkowaniu w całości. (0111-KDIB3-3.4012.321.2023.3.AM)

# Transport osób

Fragment interpretacji sygn. 0114-KDIP1-2.4012.332.2024.1.GK

„Państwa wątpliwości dotyczą m.in. określenia czy należy rozliczyć import usług w związku z nabyciem usług międzynarodowego transportu lotniczego osób w okolicznościach opisanych we wniosku zarówno od Zagranicznych Linii Lotniczych jak i od Pośredników (pyt. nr 1 i 2). Jak wynika z cyt. powyżej art. 28f ustawy, w przypadku usług transportu pasażerów, miejscem ich świadczenia (opodatkowania) jest miejsce, w którym odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości, niezależnie od miejsca siedziby podatnika świadczącego usługę lub nabywcy usługi. Jednakże w sytuacji gdy świadczącym usługę środkami transportu morskiego lub lotniczego jest podatnik polski zastosowanie może mieć § 3 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2013 r. w sprawie miejsca świadczenia usług oraz zwrotu kwoty podatku naliczonego jednostce dokonującej nabycia (importu) towarów lub usług.

W przedmiotowej sprawie ww. przepis nie może być stosowany. W opisanych we wniosku zdarzeniach świadczącym usługę nie jest podatnik polski lecz podatnik zagraniczny nieposiadający siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski.

Na Wnioskodawcy dokonującym zakupu usług lotniczych od Zagranicznych Linii Lotniczych nie ciąży obowiązek jej opodatkowania, bowiem ustawodawca w żaden sposób nie wiąże tego obowiązku z nabywcą usługi - nie występuje w przedmiotowej sprawie import usług w rozumieniu art. 2 pkt 9 ustawy. W przypadku świadczenia ww. usługi, to usługodawca (przewoźnik) jest podatnikiem obowiązany do rozliczenia podatku VAT. Tym samym po stronie Wnioskodawcy nie występuje import usług.

# Opodatkowanie transportu osób

Usługa transportu osób w przypadku gdy miejsce świadczenia znajduje poza terytorium Polski nie powoduje obowiązku rozliczenia VAT w Polsce.

W przypadku świadczenia takiej usługi na rzecz konsumenta podmiot świadczący usługę ma dwie możliwości – może opodatkować usługę transportu osób w miejscu jej wykonania lub może zarejestrować się do procedury VAT OSS (w przypadku transportu po terenie UE). Należy podkreślić, że rejestracja do VAT OSS ma charakter dowolny. Niezależnie od miejsca rejestracji będzie miała zastosowanie stawka obowiązująca w kraju, w którym dana usługa jest opodatkowana.

W przypadku wyboru zastosowania procedury VAT OSS podatnik rejestruje się składając formularz VIU-R do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście.



# Opodatkowanie transportu osób

Natomiast jeżeli nabywcą jest przedsiębiorca mający siedzibę w miejscu opodatkowania usługi to wówczas przedsiębiorca powinien wystawić fakturę z adnotacją odwrotne obciążenia bez stawki i kwoty podatku.

Jeżeli natomiast żaden z podmiotów nie prowadzi działalności w miejscu wykonania usługi to wówczas firma transportowa powinna zweryfikować przepisy obowiązujące w kraju wykonania usługi, aby ustalić, która ze stron jest zobligowana do rozliczenia podatku VAT.

# Opodatkowanie transportu osób - VAP

Od 1 stycznia 2012 r. podmioty zagraniczne, które świadczą w Polsce okazjonalne przewozy drogowe osób autobusami zarejestrowanymi w państwie członkowskim innym niż Polska, mogą skorzystać z uproszczonej rejestracji i rozliczania VAT (uregulowanych przepisami art.134a-134c ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług).

Z procedury tej mogą skorzystać podatnicy, którzy:

świadczą wyłącznie usługi międzynarodowego przewozu drogowego, polegającego na okazjonalnym przewozie osób autobusami zarejestrowanymi w państwie członkowskim innym niż Polska, mają siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczą te usługi lub stałe miejsce zamieszkania albo miejsce zwykłego pobytu w państwie członkowskim innym niż Polska - pod warunkiem, że nie są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni oraz nie będą korzystać z możliwości odliczenia podatku naliczonego, otrzymania zwrotu podatku lub zwrotu różnicy podatku (o której mowa w art. 87 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług).

# Opodatkowanie transportu osób w Polsce

Transport osób, inaczej transport pasażerski, sklasyfikowany w PKWiU pod symbolem 49.31, co do zasady opodatkowany jest opodatkowany w Polsce 8% stawką podatku VAT.

Wyjątek stanowi międzynarodowy transport osób w przypadku którego ma zastosowanie stawka 0%.

# Opodatkowanie transportu osób w Polsce

Przez transport międzynarodowy osób należy rozumieć przewóz lub inny sposób przemieszczania osób środkami transportu morskiego, lotniczego i kolejowego:

a) z miejsca wyjazdu na terytorium kraju do miejsca przyjazdu poza terytorium kraju,

b) z miejsca wyjazdu poza terytorium kraju do miejsca przyjazdu na terytorium kraju,

c) z miejsca wyjazdu poza terytorium kraju do miejsca przyjazdu poza terytorium kraju, jeżeli trasa przebiega na pewnym odcinku przez terytorium kraju (tranzyt);

Oraz usługi pośrednictwa i spedycji międzynarodowej, związane z usługami, o których mowa powyżej

# Transport towarów na rzecz kontrahenta będącego osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej

Miejszem świadczenia usług transportu towarów na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości, **ALE** jeżeli miejscem rozpoczęcia i zakończenia usługi są dwa różne państwa członkowie Unii, to miejscem świadczenia usługi jest miejsce rozpoczęcia transportu. (art. 28f ust. 2 i 3 VAT)

# **Transport towarów na rzecz kontrahenta będącego osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej**

W przypadku gdy Polski podmiot świadczy usługę transportu towaru na rzecz osoby fizycznej z Niemiec ma możliwość rejestracji do VAT w Niemczech i opodatkowania tam usługi transportu towaru lub skorzystania z możliwości rejestracji do VAT OSS.

# Transport towarów na rzecz kontrahenta prowadzącego działalność gospodarczej

W przypadku transportu towarów na rzecz kontrahenta co do zasady ma zastosowanie art. 28b ustawy VAT.

Zgodnie z ww. artykułem, miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika jest to, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, dla którego wykonywana jest dana usługa.

Oznacza to, że usługa będzie opodatkowana w kraju nabywcy.

Od tej zasady ustawodawca wprowadził jednak szereg wyjątków.

# Transport towarów na rzecz kontrahenta prowadzącego działalność gospodarczej

Zgodnie z art. 28f ust. 1a pkt 1 ustawy VAT, miejscem świadczenia usług transportu towarów na rzecz podatnika: posiadającego na terytorium kraju siedzibę działalności gospodarczej, stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, dla którego są świadczone te usługi, a w przypadku braku takiej siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej posiadającego na terytorium kraju stałe miejsce zamieszkania albo zwykłe miejsce pobytu, jeżeli transport ten jest wykonywany w całości poza terytorium Unii Europejskiej, jest terytorium znajdujące się poza terytorium Unii Europejskiej.

Z powyższego przepisu wynika, że w sytuacji świadczenia przez firmę usługi transportu towarów odbywającego się wyłącznie na terenie Rosji na rzecz firmy z Polski, usługa będzie opodatkowana w całości w Rosji.



# Transport towarów na rzecz kontrahenta prowadzącego działalność gospodarczej

Kolejny wyjątek wynika z art. 28f ust. 1a pkt 2 ustawy VAT, zgodnie którym miejscem świadczenia usług transportu towarów na rzecz podatnika posiadającego na terytorium państwa trzeciego siedzibę działalności gospodarczej, stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, dla którego są świadczone te usługi, a w przypadku braku takiej siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej posiadającego na terytorium państwa trzeciego stałe miejsce zamieszkania albo zwykłe miejsce pobytu, jeżeli transport ten jest wykonywany w całości na terytorium kraju, jest terytorium kraju.

W tym przypadku transport świadczony na rzecz firmy z Rosji realizowany wyłącznie po terenie Polski jest opodatkowany w Polsce.

# Transport towarów na rzecz kontrahenta prowadzącego działalność gospodarczej – stawka VAT poza Polską

W sytuacji, gdy usługa podlega opodatkowaniu w innym Państwie Unii Europejskiej to wówczas Polski podmiot powinien wystawić fakturę z adnotacją odwrotne obciążenie bez stawki i kwoty podatku (tzw. „NP.” i „Reverse charge”).

W przypadku natomiast gdy usługa jest opodatkowana na rzecz firmy mającej siedzibę poza terenem UE to wówczas podmiot świadczący usługę powinien zweryfikować swoje obowiązki w kraju nabywcy. Powinien zatem zweryfikować, czy nie ma obowiązku rejestracji do podatku VAT.

# Transport towarów na rzecz kontrahenta prowadzącego działalność gospodarczej – stawka VAT w Polsce

Jednakże gdy usługa podlega opodatkowaniu VAT w Polsce to wówczas Polska firma powinna wystawić fakturę ze stawką 23% lub 0%, w zależności od tego, czy świadczona jest usługa transportu międzynarodowego.

Zgodnie z art. 83 ust. 1 pkt 23 ustawy o VAT do usługi transportu międzynarodowego stosuje się stawkę podatku VAT 0%.

# Transport międzynarodowy

Za transport międzynarodowy uznaje się (art. 83 ust. 3 ustawy) transport jeżeli jest wykonywany:

- 1) z kraju poza terytorium Unii,
  - 2) spoza terytorium Unii do kraju,
  - 3) z terytorium Unii poza terytorium Unii,
  - 4) spoza terytorium Unii do terytorium Unii,
  - 5) spoza terytorium Unii poza terytorium Unii.
- Stawkę 0% stosujemy także, gdy usługa przewozu towarów odbywa się w całości na terytorium kraju lub w całości po terenie UE i stanowi część usługi transportu międzynarodowego (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2013 r).
  - Aby zastosować stawkę 0% konieczne jest posiadanie przez podatnika dokumentów, o których mowa w art. 83 ust. 5 ustawy o VAT

## CZĘŚĆ II

---

### **Dokumenty niezbędne w transporcie międzynarodowym**

- Transport towarów przez przewoźnika
- Transport towarów importowanych
- Transport towarów przez eksportera
- Transport osób

# Transport towarów przez przewoźnika lub spedytora

Dokumentami stanowiącymi dowód świadczenia usług transportu międzynarodowego objętego podatkiem VAT 0% w wypadku transportu towarów przez przewoźnika/spedytora zgodnie z art. 83 ust. 5 pkt 1 są:

- List przewozowy lub dokument spedytorski stosowany wyłącznie w komunikacji międzynarodowej lub inny dokument z którego wynika, że w wyniku przewozu z miejsca nadania do miejsca przeznaczenia doszło do przekroczenia granicy z państwem trzecim
- Faktura wystawiona przez przewoźnika

# Transport towarów importowanych

Dokumentami stanowiącymi dowód świadczenia usług transportu międzynarodowego objętego podatkiem VAT 0% w wypadku transportu towarów importowanych zgodnie z art. 83 ust. 5 pkt 2 są:

- List przewozowy lub dokument spedytorski stosowany wyłącznie w komunikacji międzynarodowej lub inny dokument z którego wynika, że w wyniku przewozu z miejsca nadania do miejsca przeznaczenia doszło do przekroczenia granicy z państwem trzecim
- Faktura wystawiona przez przewoźnika
- Dokument potwierdzony przez urząd celno-skarbowy, z którego jednoznacznie wynika fakt wliczenia wartości usługi do podstawy opodatkowania z tytułu importu towarów

# Transport towarów przez eksportera

Dokumentem stanowiącym dowód świadczenia usług transportu międzynarodowego objętego podatkiem VAT 0% w wypadku transportu towarów przez eksportera zgodnie z art. 83 ust. 5 pkt 3 jest:

- Dowód wywozu towarów – IE 599

Nie zawsze komunikat IE-599 będzie stanowił dokument uprawniający do zastosowania stawki VAT 0% w eksporcie towarów. Jeżeli dojdzie do zatrzymania towarów, a komunikat będzie zawierał kod B1, wówczas nie dojdzie do wywozu towarów poza teren wspólnoty.



# Transport osób

Dokumentem stanowiącym dowód świadczenia usług transportu międzynarodowego objętego podatkiem VAT 0% w wypadku transportu osób zgodnie z art. 83 ust. 5 pkt 4 jest:

- Międzynarodowy bilet lotniczy, promowy, okrętowy lub kolejowy, wystawiony przez przewoźnika na określoną trasę przewozu dla konkretnego pasażera

## CZĘŚĆ III

---

### **Kontrola Urzędu Celno-Skarbowego i problemy w branży transportowej**

- Czym jest pusta faktura
- Konsekwencje związane z wystawieniem pustej faktury
- Przedmiot kontroli UCS
- Problemy w branży transportowej

# Przedmiot kontroli UCS

Z uwagi na to, że usługi transportu międzynarodowego podlegają opodatkowaniu według stawki 0% Organy weryfikują możliwość skorzystania z preferencyjnej stawki VAT, w tym w szczególności kompletność i rzetelność wypełnienia dokumentów.

# Przedmiot kontroli UCS – co może grozić

W najgorszej sytuacji Organ może nie tylko kwestionować kwestie zastosowania właściwej stawki VAT, ale również podważyć, czy konkretna usługa transportowa (**lub uwaga nawet wszystkie usługi transportowe**) została/y zrealizowane przez danego przedsiębiorcę. Problem ten dotyczy zarówno usługodawcy jak i usługobiorcy,

Organ podważając konkretną transakcję wydaje decyzję, w której wskazuje, że podmiot posługiwał się nierzetelnymi – pustymi fakturami.

# Pusta faktura - wprowadzenie

Pusta faktura – faktura VAT nieodzwierciedlająca faktycznego zdarzenia gospodarczego

Art. 108 ust. 1 ustawy o VAT: W przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest **obowiązana do jego zapłaty**.

Niestety zapłata samego podatku i korekta faktury nie rozwiązują całego problemu.

# Pusta faktura – konsekwencje karne

- Sankcja karnoskarbowa (art. 62 Kodeksu karnego skarbowego):

"§ 1. Kto wbrew obowiązkowi nie wystawia faktury lub rachunku, wystawia je w sposób wadliwy albo odmawia ich wydania, podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych.

§ 2. Kto fakturę lub rachunek wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem się posługuje, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od roku, albo obu tym karom łącznie.

§ 2a. Kto fakturę lub rachunek wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem się posługuje, a kwota podatku wynikająca z faktury albo suma kwot podatku wynikających z faktur jest małej wartości, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie."

- Sankcja karna (art. 270a oraz 277a kodeksu karnego):

"Kto, w celu użycia za autentyczną, podrabia lub przerabia fakturę w zakresie okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym lub takiej faktury jako autentycznej używa, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8."

"Kto dopuszcza się przestępstwa określonego w art. 270a § 1 albo art. 271a § 1 wobec faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż dziesięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości, podlega karze pozbawienia wolności od lat 5 do 25."

# Pusta faktura – odliczenie VAT

Zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 4 ustawy o VAT faktura nie stanowi podstawy obniżenia podatku należnego, gdy :

- stwierdza czynność niedokonaną - w części dot. tej czynności
- podaje kwotę niezgodną z rzeczywistością – w części w jakiej podano kwoty niezgodne z rzeczywistością
- potwierdza czynności do których zastosowanie mają przepisy art. 53 (nieważność bezwzględna) i art. 83 (pozorne oświadczenie woli) k.c.

Odliczenie z pustej faktury VAT wiąże się z odpowiedzialnością karnoskarbową

# Przedmiot kontroli UCS – o czym pamiętać

Prowadząc działalność w branży transportowej organy prowadzące kontrolę weryfikują w szczególności następujące kwestie:

- 1) posiadanie odpowiednich licencji transportowych,
- 2) ilość i rodzaj samochodów,
- 3) ilość zatrudnionych kierowców,
- 4) uprawnienia kierowców,
- 5) ubezpieczenia samochodów,
- 6) Dkv,
- 7) sposób wypełnienia cmr (w szczególności data, podpisy, adresy),
- 8) ilość nabywanego paliwa,
- 9) przejazdu płatnymi autostradami, promami,
- 10) sposób porozumiewania się z kierowcami.



# Przedmiot kontroli UCS – o czym pamiętać

W przypadku gdy toczy się wobec nas kontrola skarbową, kontrola celno-skarbową czy postępowanie podatkowe pamiętajmy o tym, że zgodnie z art. 180 § 1 Ordynacji Podatkowej, jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.