
Dla: Paweł Tuzinek – Związek Dealerów Samochodów

Od: Jerzy Martini, Maciej Kordalewski – Martini i Wspólnicy

Data: 18 listopada 2020 r.

Dotyczy: Opinia w zakresie opodatkowania opłaty za przeprowadzenie badania technicznego

Szanowny Panie,

W załączeniu przedstawiamy opinie w zakresie opodatkowania opłaty za przeprowadzenie badania technicznego.

Stan faktyczny

- Obecnie trwają prace nad projektem ustawy z dnia 19 października 2020 r., o zmianie ustawy – Prawo o ruchu drogowym oraz niektórych innych ustaw (dalej jako: „**Projekt ustawy**”).
- W treści Projektu ustawy planowana jest zmiana treści art. 83 ustawy Prawo o ruchu drogowym poprzez wprowadzenie ust. 1aa, zgodnie z którym wprowadzona ma zostać opłata za przeprowadzenie badania technicznego po upływie 30 dni od wyznaczonej daty tego badania (dalej jako: „**Opłata dodatkowa**”).
- Zgodnie z art. 83 ust. 1ab Projektu ustawy, po upływie 30 dni od wyznaczonej daty badania technicznego przedsiębiorca prowadzący stację kontroli pojazdów (dalej jako: „**SKP**”) pobiera Opłatę dodatkową w wysokości 100% opłaty za przeprowadzenie badania technicznego.
- Stosownie do art. 83 ust. 1ac Projektu ustawy, Opłata dodatkowa jest pobierana przez SKP i stanowi przychód Transportowego Dozoru Technicznego (dalej jako: „**TDT**”) z przeznaczeniem na realizację zadań, o których mowa w art. 81c ust. 5 i 6, art. 83e ust. 1 pkt 3 lit. c, art. 83i ust. 2, art. 83j ust. 1 i art. 86b Projektu ustawy.
- Treść art. 83 ust. 1af Projektu ustawy wskazuje, iż SKP:

1. odprowadza opłaty za przeprowadzenie badania technicznego po wyznaczonej dacie na wyodrębniony rachunek TDT w terminie do 10. dnia każdego miesiąca następującego po miesiącu, w którym kwoty zostały pobrane;
2. sporządza i przekazuje Dyrektorowi TDT w terminie do 10. dnia każdego miesiąca następującego po miesiącu, w którym badania techniczne zostały przeprowadzone, miesięczne sprawozdania obejmujące informacje i dane o pobranych i odprowadzonych opłatach za przeprowadzenie badania technicznego po wyznaczonej dacie.

Cele Opinii

- Analiza opodatkowania VAT Opłaty dodatkowej pobieranej przez SKP.

Definicje aktów prawnych

W Opinii użyto następujących definicji aktów prawnych:

- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U.2018.2174, dalej jako: „**Ustawa o VAT**”).

Przepisy

- Stosownie do art. 5 ust. 1 pkt 1 Ustawy o VAT opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.
- Zgodnie z art. 8 ust. 1 Ustawy o VAT przez świadczenie usług, o którym mowa ww. art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:
 1. przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
 2. zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
 3. świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.
- Treść art. 8 ust. 2 Ustawy o VAT wskazuje, iż za odpłatne świadczenie usług uznaje się również:

1. użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych;
2. nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

Komentarz

A. Status SKP w kontekście poboru Opłaty dodatkowej

- Analizując treść projektowanych przepisów Projektu ustawy, w ramach rozważania kwestii opodatkowania VAT Opłaty dodatkowej, w pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na status poszczególnych podmiotów, których dotyczy opłata dodatkowa.
- Otóż stosownie do art. 83 ust. 1aa Projektu ustawy Opłata dodatkowa jest pobierana, jeżeli badanie techniczne zostanie wykonane po upływie 30 dni od wyznaczonej daty badania technicznego. Z kolei wysokość Opłaty dodatkowej, zgodnie z art. 83 ust. 1ab Projektu ustawy, wynosić ma 100% opłaty należnej za przeprowadzone badanie techniczne.
- W rezultacie, właściciel pojazdu, który zgłosi się na przeprowadzenie badania technicznego po upływie 30 dni od właściwej daty, w której powinien takie badanie wykonać, będzie *de facto* zobowiązany do podwójnej zapłaty za przeprowadzone badanie techniczne tj. za samo badanie oraz Opłatę dodatkową stanowiącą 100% kwoty opłaty należnej za przeprowadzone badanie.
- Jednocześnie treść art. 83 ust. 1ac w zw. z art. 83 ust. 1ab Projektu ustawy wskazuje, iż SKP jest jedynie odpowiedzialne za pobranie Opłaty dodatkowej, natomiast sama kwota Opłaty dodatkowej stanowi przychód TDT.
- W ramach realizacji poboru Opłaty dodatkowej, SKP jest natomiast zobligowane do przekazania pobranej Opłaty dodatkowej w ustawowym terminie do TDT.
- Powyższe należy skonkludować stwierdzeniem, iż *de facto* stronami w kontekście Opłaty dodatkowej są właściciel pojazdu zobowiązanym do jej uiszczenia oraz TDT, które tę Opłatę otrzymuje i stanowi to przychód TDT. SKP natomiast pełni jedynie rolę poborcy Opłaty dodatkowej, która następnie przekazuje TDT.

- Jednocześnie należy podkreślić, że SKP nie dokonuje żadnych dodatkowych świadczeń na rzecz właściciela pojazdu zobowiązanego do uiszczenia SKP.

B. Pobór Opłaty dodatkowej z punktu widzenia VAT

- Przenosząc rozważania na grunt opodatkowania VAT należy zwrócić uwagę, iż opodatkowaniem VAT podlegają m.in. odpłatne świadczenie usług (określone w art. 8 ustawy o VAT).
- Aby doszło do wykonania czynności opodatkowanej VAT tj. usługi, muszą wystąpić łącznie dwa elementy:
 - świadczenie na rzecz usługobiorcy;
 - wynagrodzenie należne z tytułu świadczenia;
- przy czym musi istnieć bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą i przekazaniem za nią wynagrodzeniem.
- Poparciem powyższego stwierdzenia jest stanowisko przedstawione w wyroku w sprawie C-16/93, RJ Tolsama vs. Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden, w którym TSE stwierdził, że świadczenie usług realizowane jest „za wynagrodzeniem” w rozumieniu artykułu 2 (1) VI Dyrektywy i stąd podlega opodatkowaniu wyłącznie wtedy, gdy istnieje związek prawny między usługodawcą i usługobiorcą, w ramach którego następuje świadczenie wzajemne, przy czym wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi wartość faktycznie przekazaną w zamian za usługi świadczone na rzecz usługobiorcy.
- Analizując powyższy wyrok należy zatem dojść do wniosku, iż aby uznać dane świadczenie za świadczenie odpłatne, musi istnieć stosunek prawny pomiędzy świadczącym usługę a beneficjentem, i w zamian za wykonanie usługi powinno zostać wypłacone wynagrodzenie. Musi więc istnieć bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą i przekazaniem za nią wynagrodzeniem.
- Przenosząc powyższe rozważania na przedmiotowy stan faktyczny należy wskazać, iż:
 - po pierwsze brak jest jakiegokolwiek dodatkowego świadczenia ze strony SKP na rzecz właściciela pojazdu w związku z Opłatą dodatkową;
 - po drugie, Opłata dodatkowa nie stanowi wynagrodzenia należnego SKP od właściciela pojazdu.
- W naszej ocenie, Opłata dodatkowa ma charakter wyłącznie sankcyjny tj. stanowi ona sankcyjne obciążenie nakładane na właściciela pojazdu, który pomimo obowiązku nałożonego przepisami ustawy Prawo o ruchu drogowym, nie zgłosił się na wykonanie badania technicznego w ustawowo przewidzianym terminie.
- Opłata dodatkowa stanowi więc sankcję za niedopełnienie ustawowego obowiązku przez właściciela pojazdu, a nie dodatkowe wynagrodzenie za usługę przeprowadzenia badania

technicznego, które już niewątpliwie stanowi usługę wykonywaną przez SKP na ww. właściciela pojazdu.

- Dodatkowo, sposób ustalenia wysokości Opłaty dodatkowej jako 100% wysokości wynagrodzenia należnego SKP za przeprowadzenie badania technicznego, nie zmienia ani sankcyjnego charakteru Opłaty dodatkowej ani faktu, iż nie stanowi ona składnika wynagrodzenia za ww. usługę wykonania badania technicznego.
- Wobec powyższego, w naszej ocenie Opłata dodatkowa nie będzie podlegała opodatkowaniu VAT, ponieważ w ramach jej poboru nie dochodzi do świadczenia usługi przez SKP, a sama Opłata dodatkowa stanowi obciążenie o charakterze sankcyjnym za niewywiązanie się przez właściciela pojazdu z ustawowego obowiązku w odpowiednim terminie.

Podsumowanie

- W naszej ocenie, ze względu na rolę SKP polegającą wyłącznie na poborze Opłaty dodatkowej, na SKP nie ciąży żadne obowiązki podatkowe.
- Jednocześnie, w naszej ocenie, Opłata dodatkowa nie powinna podlegać opodatkowaniu VAT przede wszystkim ze względu na zarówno:
 - i. jej sankcyjny charakter, który uniemożliwia uznanie jej za element wynagrodzenia należnego SKP za odpłatne świadczenie usługi jakim jest przeprowadzenie badania technicznego, oraz
 - ii. brak ekwiwalentu w postaci otrzymanego świadczenia od SKP przez właściciela pojazdu za uiszczenie przez niego Opłaty dodatkowej.
- Reasumując, w naszej ocenie, wprowadzenie Opłaty dodatkowej nie nałoży na SKP żadnych obowiązków podatkowych, a jedynie obowiązki administracyjne związane z koniecznością poboru ww. Opłaty oraz przekazania jej do TDT w ustawowo przewidzianym terminie.

Mamy nadzieję, że powyższy komentarz będzie pomocny. W razie jakichkolwiek uwag lub pytań, pozostajemy do dyspozycji.

Z poważaniem,

Jerzy Martini
Partner, doradca podatkowy nr 09989
Jerzy.Martini@martinitax.pl
Tel. +48 509 853 669

Maciej Kordalewski,
Doradca podatkowy nr 13822
Maciej.Kordalewski@martinitax.pl
Tel. +48 792 992 180