

Agnieszka Synowiec*

OSOBLIWOŚCI PODATKU VAT, ZWIĄZANE Z IMPORTEM TOWARÓW

Summary

Import of goods is treated by Polish legislator in exceptional way. Polish Act on the goods and services tax contains the definition of *import*, which is the delivery of goods from another state to state's territory. The phrase *state's territory* on the bases of Polish Act means the territory of Poland and the phrase *another country* means the European Union member state. Nevertheless, the same Act provides several exceptions to this principle. As a result, it may turn out that despite the fact that imported goods are in fact from member state, the Act on the goods and services tax treats them as goods from another country. This standpoint has been also approved by the Court of Justice of the European Union.

Generally, Polish Act on the goods and services tax required paying value added tax on imported goods. There are hardly any exceptions to this rule. The taxation of import is a principle and very often contributory causes are not relevant at all. As for legal subjects which potentially may be VAT taxpayers it must be said that Polish Act on the goods and services tax limited their range to legal person, organizational unit which has not got legal personality and the self – employed. In case of import the range of potential VAT taxpayers is broader and it is usually connected with paying customs duty.

It is important that many imported goods will not be introduced to business trade in European Union. There are some procedures providing imported goods to be sent back to another country after some time. However,

* Wydział Interdyscyplinarny, Akademii Polonijnej w Częstochowie.

their form may be already altered. There are also situations when product from another country is transported to member state (for example Germany) via Poland. In this case import of goods is taking place in Germany, not in Poland. The vital aspect of this article is also the moment when paying value-added tax becomes a duty. There are several situations and the moment for each of them is different.

To conclude, it is worth saying that taxation of imported goods is really complicated and it requires breadth of knowledge in this branch. On the bases of Polish Act on the goods and services tax, it must be said that taxation of imported goods has its own rules which are completely different than in other transactions existing in market economy.

Import towarów jest kategorią podatkową, która potraktowana została przez ustawodawcę w sposób szczególny i wyjątkowy. Definicja importu towarów, znajdująca swe odzwierciedlenie w art. 2 pkt 7 ustawy o Podatku od Towarów i Usług (PTiU) ma następujące brzmienie: import towarów, to przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju.¹

Już sama definicja nastrocza wiele pytań odnoszących się m. in. do formuły charakteryzującej terytorium państwa trzeciego oraz terytorium kraju. Te pojęcia również uwzględnione zostały w słowniczku zawartym w przedmiotowej ustawie. Przez „terytorium kraju” rozumie się, co do zasady, terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zaś przewidziane w ustawie zastrzeżenia dotyczą wyłącznie budowy i utrzymania mostów transgranicznych, na podstawie zawartych umów międzynarodowych pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a państwami trzecimi. Z kolei przez „terytorium państwa trzeciego” należy rozumieć terytorium państwa, które nie jest członkiem Unii Europejskiej. Ustawa

¹ Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (T. j. -Dz. U. Nr 177 z 2011r., poz. 177 z p. zm.), zwana dalej ustawą o PTiU,

o PTiU przewiduje jednak szereg odstępstw od tej reguły, i tak np. niektóre części terytoriów państw należących do Unii Europejskiej, są traktowane na równi z państwami trzecimi. Dotyczy to m.in.: wyspy Helgoland, terytorium Buesingen, Wysp Kanaryjskich, Ceuty, Melilli, Livigno, włoskiej części jeziora Lugano, Campione d'Italia, departamentów zamorskich Republiki Francuskiej, Góry Athos, Wysp Alandzkich, Wysp Normandzkich oraz Gibraltaru. Te odstępstwa od reguły implikują zaistnienie kategorii importu towarów, pomimo, iż faktyczne pochodzenie towaru jest z terytorium państwa należącego do Unii Europejskiej. Podobne mechanizmy powodują zmiany idące w odwrotnym kierunku. Tak na przykład, „za import towarów nie będzie uznawane przemieszczenie towarów z następujących terytoriów:

1. Księstwa Monako, które dla celów VAT traktuje się jako terytorium Francji,
2. Wyspy Man, którą dla celów VAT traktuje się jako terytorium Wielkiej Brytanii,
3. suwerennej strefy Akrotiri i Dhekelia, które dla celów VAT traktuje się jako terytorium Cypru.”²

Stanowisko takie zaprezentowane zostało przez Trybunał Sprawiedliwości, w wyroku z dnia 23 lutego 2006r., nr C-491/04, dotyczącym wyspy Jersey. W streszczeniu wyroku czytamy: „Ponieważ wyspa Jersey stanowi integralną część obszaru celnego Wspólnoty, lecz zgodnie z zasadami ustanowionymi w szóstej dyrektywie 77/388, w sprawie harmonizacji ustawodawstwa państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, traktowana jest jako państwo trzecie, dostawa towarów przez spółkę utworzoną na Jersey na rzecz klienta zamieszkałego w Zjednoczonym Królestwie stanowi przywóz towarów

² Red. Ewa Sokołowska-Strug, *Leksykon VAT. Praktyka. Teoria. Orzecznictwo.*, C.H.BECK 2011, s. 361.

w rozumieniu art. 2 pkt 2 szóstej dyrektywy.”³

Jak łatwo zauważyć, już sama definicja importu towarów wpływa zasadniczo na zróżnicowanie transakcji związanych z przywozem towarów na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zakwalifikowanie danego terytorium, do kategorii państw członkowskich Unii Europejskiej jest niekiedy niewystarczające do zakwalifikowania danej transakcji do kategorii importu towarów. Zakres przedmiotowy i podmiotowy stosowania ustawy o PTiU rodzi także szereg odstępstw, w przypadku transakcji importu towarów. Zakres przedmiotowy określony został w powyższej ustawie, w art. 5 ust. 1. Przepis ten stanowi, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają:

- odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług, na terytorium kraju,
- eksport towarów,
- import towarów,
- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju,
- wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Przy czym czynności te podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków, oraz form określonych przepisami prawa. Jedynym wyłączeniem stosowania przedmiotowej ustawy, do zakresu czynności wymienionych powyżej, są takie czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.⁴ Przedstawiony zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od towarów i usług, nakazuje opodatkowanie importu jako czynności faktycznej, niezależnie od towarzyszących jej okoliczności.

³ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 23 lutego 2006 r. C-491/04, „System Informacji Prawnej Lex” 38 / 2012.

⁴ Zob. art. 5 ust. 1 i 2 oraz art. 6 ustawy o PTiU.

Tak więc, bez znaczenia pozostaje sprawa odpłatności za towar importowany, forma zawartej umowy, częstotliwość dokonywania tego typu transakcji, czy też siedziba podmiotu dokonującego tej czynności. Ponadto mechanizm opodatkowania importu podatkiem od towarów i usług działa, niezależnie od tego czy importowany towar jest związany z działalnością gospodarczą czy też nie, nie jest istotny czynnik generowania obrotu, czy komercyjności. Przyjęte regulacje podatkowe jednoznacznie wskazują na obowiązek opodatkowania podatkiem VAT towarów, wprowadzonych na polski obszar celny w sposób nielegalny, tj. np. w formie przemytu. Takie rozwiązania prawne mają, m. in. przeciwdziałać nielegalnej konkurencji, jak również mają na celu ochronę rodzimego rynku przed nielegalnym wprowadzeniem towarów.

Wyłączenia stosowania ustawy o PTiU dotyczą wyłącznie czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, na terenie Rzeczypospolitej Polskiej. Do takich czynności zaliczyć można handel narkotykami, czy fałszywymi pieniędzmi. Takie rozwiązanie prezentowane jest przez Trybunał Sprawiedliwości, w wyroku C-455/98 z dnia 29 czerwca 2000r., w którym to czytamy: „Ponieważ nielegalny import towarów, które ze względu na ich charakter lub ze względu na ich szczególne cechy nie mogą być legalnie sprzedawane lub wprowadzane do obrotu gospodarczego, takich jak narkotyki lub fałszywe pieniądze, nie są przedmiotem podatków ani ceł, pobieranych normalnie na podstawie prawa wspólnotowego, zasada neutralności podatkowej wyklucza jakiegokolwiek ogólne rozróżnienie pomiędzy transakcjami zgodnymi z prawem i niezgodnymi z prawem, oprócz przypadków, gdy wyłączona jest wszelka konkurencja pomiędzy legalnym a nielegalnym sektorem gospodarki. Alkohol etylowy importowany jako kontrabanda z państwa nie będącego członkiem Wspólnot,

nie jest towarem, którego sprzedaż jest zakazana (...).Szósta dyrektywa 77/388, dyrektywa 92/12 w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przemieszczania oraz kontrolowania, dyrektywa 92/83 w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych oraz rozporządzenie nr 2913/92 ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny muszą wobec tego być interpretowane w ten sposób, że ich postanowienia dotyczące opodatkowania i należności podatkowych mają także zastosowanie do kontrabandy alkoholu etylowego z państwa nie będącego członkiem Wspólnoty na obszar celny Wspólnoty.”⁵

Jak widać powyżej, regulacje prawne dotyczące opodatkowania podatkiem VAT importu towarów są bardzo uproszczone, a wszelkie dodatkowe okoliczności towarzyszące importowi, pozostają bez znaczenia z punktu widzenia zakresu opodatkowania. Tak transparentne uwarunkowania prawne odnoszą się wyłącznie do tej kategorii przedmiotu opodatkowania podatkiem VAT. Do pozostałych kategorii wymagane jest spełnienie dodatkowych warunków (np. zapłata należności), które warunkują opodatkowanie podatkiem VAT.

Przechodząc do zakresu podmiotowego stosowania niniejszej ustawy można zauważyć, że w art. 15 zawężony został krąg podmiotów, które potencjalnie mogą być podatnikami podatku od towarów i usług. W myśl tej ogólnej zasady, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat tej działalności.⁶ W ten sposób wy-

⁵ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości C-455/98 z dnia 29 czerwca 2000 r., „System Informacji Prawnej Lex” 38 / 2012.

⁶ Zob. art.15 ust. 1 ustawy o PTiU.

znaczone zostały podmioty, które co do zasady, mogą być podatnikami podatku VAT. Odstępstwo od tej ogólnej zasady zawarte zostało w art. 17 niniejszej ustawy. Oczywiście, to zróżnicowanie odnosi się do podmiotów tworzących krąg podatników podatku od towarów i usług, z tytułu importu towarów. „W przypadku importu towarów, który odbywa się w ramach gospodarczych procedur celnych, podatnikiem są osoby prawne, jednostki organizacyjne oraz osoby fizyczne, na których ciąży obowiązek uiszczenia cła. Status podatnika jest tutaj niezależny od faktu wykonywania działalności gospodarczej. Obowiązek uiszczenia cła związany jest z ciążącym na określonym podmiocie długiem celnym, więc podatnikiem w przypadku importu jest ten podmiot, który jest dłużnikiem celnym (na którym ciąży dług celny)”.⁷ Bez znaczenia pozostaje to, czy w oparciu o przepisy celne importowany towar podlega zwolnieniu od cła, czy cło zostało zawieszone, czy zastosowano zerową stawkę celną. Ponadto, podatnikami z tytułu importu towarów są osoby „uprawnione do korzystania z procedury celnej obejmującej uszlachetnienie czynne, odprawę czasową, przetwarzanie pod kontrolą celną, w tym również osoby, na które zgodnie z odrębnymi przepisami, zostały przeniesione prawa i obowiązki związane z tymi procedurami.”⁸ Łatwo zatem zauważyć, że status podatnika podatku od towarów i usług jest w ścisłej relacji z obowiązkiem zapłaty cła. Aby zdefiniować, kto jest dłużnikiem, w takim wymiarze – należy sięgnąć do Wspólnotowego Kodeksu Celnego. Art. 201 ust. 3 WKC stanowi, że dłużnikiem jest każda osoba, zobowiązana do zapłacenia kwoty długu celnego.⁹ W praktyce, najczęściej dłużnikiem tym

⁷ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do art. 17 ustawy o PTiU*, „System Informacji Prawnej Lex” 43 / 2012.

⁸ J. Zubrzycki *Leksykon VAT 2011*, Oficyna Wydawnicza „UNIMEX”, Wrocław 2011, s. 704.

⁹ Wspólnotowy Kodeks Cywilny ustanowiony został Rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12.10.1992 r., Dz. U. Nr 302 z 1992r., poz.1.

pozostaje podmiot, dokonujący zgłoszenia celnego, przywożonego we własnym imieniu towaru z poza terytorium Unii Europejskiej. W takim przypadku, osobą zobowiązaną do zapłaty cła będzie ten właśnie podmiot, który niejako automatycznie staje się podatnikiem podatku od towarów i usług.

Coraz częściej podmioty dokonujące importu towarów, korzystają z pomocy firm pośredniczących. W takich przypadkach status podatnika może być nadany różnym podmiotom. Jeżeli firma pośrednicząca (najczęściej Agencja Celną), działa w imieniu podmiotu wprowadzającego towar na obszar Unii Europejskiej i na jego rzecz, wówczas dłużnikiem celnym jest właśnie ten podmiot.¹⁰ Konsekwentnie, podmiot ten staje się podatnikiem podatku od towarów i usług. Tryb działania podmiotu pośredniczącego może być również nieco odmienny od poprzedniego. Mianowicie, Agencja Celną może działać w imieniu własnym, ale na rzecz podmiotu wprowadzającego towar na obszar Unii Europejskiej. Takie rozwiązanie, powoduje konsekwencje już na etapie wypełniania zgłoszenia celnego. Wówczas w zgłoszeniu celnym pojawia się jako dłużnik, zarówno Agencja Celną (pośrednik), jak i podmiot dokonujący importu. Wówczas, do zapłaty długu celnego zobowiązane są solidarnie oba podmioty. Podobnie dzieje się ze statusem podatnika podatku od towarów i usług. W takiej sytuacji, zarówno Agencja Celną, jak i podmiot dokonujący importu towarów, stają się podatnikami podatku od towarów i usług.

Bardzo oryginalne regulacje prawne dotyczą importu towarów, dokonanego przez spółkę cywilną. Ustawa o PTiU, wyposażała spółkę cywilną w szereg specyficznych uprawnień. Mianowicie, w myśl art. 17 ust. 1 ustawy, podatnikiem podatku od towarów i usług może być również jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej.

¹⁰ Red. Teresa Bielęda, *Poradnik VAT nr 4/2012*, Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, Gorzów Wielkopolski, s. 31.

Uzyskana w ten sposób podmiotowość spółki cywilnej, posługującej się numerem identyfikacji podatkowej, innym od numerów wspólników wchodzących w jej skład powoduje, że podatnikiem podatku od towarów i usług jest spółka cywilna. Jest to natomiast podmiot, który nie może być podmiotem praw i obowiązków względem prawa celnego. W takim przypadku, do zapłaty długu celnego są zobowiązani solidarnie wspólnicy wchodzący w skład spółki cywilnej. Podatnikiem VAT jest natomiast spółka cywilna.¹¹

Ponadto, w katalogu podmiotów, które potencjalnie mogą być podatnikami podatku od towarów i usług są podmioty, które dopuściły się pewnych zaniedbań, naruszeń przepisów czy nawet przestępstw. Wyodrębnienie tej grupy podmiotów, i zakwalifikowanie ich do grona podatników podatku VAT, jest odpowiedzią skierowaną w kierunku zwalczania nieuczciwej konkurencji. Wspólnotowy Kodeks Celny wskazuje, że dłużnikami celnymi są wszelkie osoby, które co prawda nie dokonywały zgłoszenia celnego towaru, ale w wyniku zaniedbania, lub świadomego działania wprowadziły w błąd służby celne, by zaniżyć zobowiązanie z tytułu długu celnego.¹² W szczególności, są to podmioty biorące udział w nielegalnym wprowadzeniu towaru na obszar Unii Europejskiej, podmioty, które usunęły spod dozoru celnego towar podlegający należnościom przywozowym, podmioty, które zużyły lub użyły towar podlegający tym należnościom (np. w składzie wolnocłowym).

Na podkreślenie zasługuje fakt, że nie wszystkie procedury celne zmierzają do wprowadzenia towaru pochodzącego z importu, do obrotu na obszarze Wspólnoty Europejskiej. Istnieje szereg procedur szczególnych, które również generują odrębną grupę podmiotów, zakwalifikowanych jako podatnicy podatku od towarów i usług. Na

¹¹ Zob. red. Ewa Sokołowska-Strug, dz. cyt., s. 364.

¹² Zob. art. 202-205 Wspólnotowego Kodeksu Celnego.

szczególną uwagę zasługują trzy procedury szczególne, tj.:

- a. uszlachetnianie czynne,
- b. odprawa czasowa,
- c. przetwarzanie pod kontrolą celną.

Wspólnym mianownikiem dla wszystkich tych procedur jest fakt, że przywieziony z państwa trzeciego, na teren Wspólnoty Europejskiej towar, po pewnym czasie ponownie będzie wywieziony, choć niekiedy w formie zmodyfikowanej. Pierwsza z procedur – uszlachetnienie czynne, polega na tym, że towar należący do kontrahenta spoza Unii Europejskiej, jest poddany przerobowi (modyfikacji), na terenie Wspólnoty. Po czym ponownie, towar ten wraca na teren państwa trzeciego. Kolejna procedura celna, wymieniona powyżej (b.), umożliwia wykorzystanie danego towaru należącego do kontrahenta z państwa trzeciego, na terenie wspólnoty, po czym ponownie towar ten wraca do właściciela. Jest to czasowe korzystanie z danego towaru (np. czasowe korzystanie z urządzenia, przywiezionego z terytorium państwa trzeciego). Procedura przetworzenia danych, polega z kolei na wytworzeniu na terenie Unii Europejskiej produktów, do produkcji których użyto komponentów pochodzących z terytorium państwa trzeciego. Przy czym, po zakończeniu procesu technologicznego, towar jest wywożony na terytorium państwa trzeciego. W przypadku tej procedury, nie jest pobierane cło z tytułu przywozu na teren Unii Europejskiej komponentów do produkcji towaru finalnego. Cło pobierane jest dopiero z chwilą wywozu produktów gotowych poza teren Wspólnoty.

Opisane powyżej procedury wpływają na poszerzenie zakresu podmiotowego stosowania ustawy o PTiU. Zgodnie bowiem z art. 17 ust. 1 pkt 2 osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobo-

wości prawnej oraz osoby fizyczne uprawnione do korzystania z powyższych procedur szczególnych (uszlachetnienia czynnego, odprawy czasowej, przetwarzania pod kontrolą celną), są zakwalifikowane do kategorii podatników podatku od towarów i usług.¹³ W praktyce, zakwalifikowanie transakcji jako import towarów jest procesem dość trudnym. Dzieje się tak dlatego, że oprócz wspomnianych powyżej procedur szczególnych, występują jeszcze inne kategorie proceduralne, którymi rządzą się prawa rynku. Z importem, związany jest faktyczny ruch towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Polski. Nie zawsze jednak, w Polsce, ma miejsce faktyczne dopuszczenie towarów do swobodnego obrotu. Z takimi sytuacjami mamy do czynienia wówczas, gdy towar pochodzący z terytorium państwa trzeciego, przemieszcza się przez teren Rzeczypospolitej Polskiej ale w procedurze tranzytu. Zatem, miejscem ostatecznego przeznaczenia towaru nie będzie terytorium naszego kraju, tylko terytorium innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej. W takim przypadku, import towarów będzie miał miejsce na terytorium państwa członkowskiego, innego niż terytorium Polski. Niemal identycznie wygląda sprawa przemieszczenia towaru z terytorium państwa trzeciego na obszar Rzeczypospolitej, w procedurze składu celnego. W tym przypadku również miejscem ostatecznej odprawy będzie obszar innego państwa należącego do Unii Europejskiej, a przechowywanie towaru na obszarze Polskiego składu celnego, będzie tylko sytuacją przejściową. Odzwierciedleniem opisanych sytuacji będą jeszcze inne procedury celne, którym będzie podlegał towar pochodzący z poza obszaru Unii Europejskiej. Można tu wymienić procedurę odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych oraz procedura uszlachetnienia czynnego w systemie zawieszień.

¹³ Zob. art.17 ust. 1 pkt 2 ustawy o PTiU.

Regulacje dotyczące przedstawionych powyżej procedur zawarte zostały w art. 36 ust. 1 i 2 ustawy o PTiU.¹⁴

Bez wątpienia, osobiście ustawodawca podszedł również do zagadnienia związanego z powstaniem obowiązku podatkowego, w zakresie podatku od towarów i usług, określanego dla towarów pochodzących z importu. Co do zasady, obowiązek ten powstaje z chwilą powstania długu celnego. Dług celny jest zaś konsekwencją dokonanego zgłoszenia celnego. Określony w ten sposób moment powstania obowiązku podatkowego dotyczy sytuacji najprostszych, kiedy to towar pochodzący z państwa trzeciego, jest bezpośrednio dopuszczony do obrotu w kraju członkowskim Unii Europejskiej. Oprócz sytuacji tego typu, istnieje szereg transakcji, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstaje na zupełnie innych zasadach. Kreatorami sytuacji, rządzących się innymi prawidłami są w głównej mierze szczególne procedury celne, a wśród nich :

- uszlachetnianie czynne w systemie ceł zwrotnych,
- odprawa czasowa z częściowym zwolnieniem należności celnych, przywozowych,
- przetwarzanie pod kontrolą celną.

Jeżeli towar objęty jest jedną z powyższych procedur szczególnych, to wówczas, bez znaczenia pozostaje data powstania długu celnego, gdyż obowiązek podatkowy w zakresie podatku od towarów i usług, w takich sytuacjach powstaje samoczynnie, tj. z chwilą objęcia towarów tymi procedurami. Jeśli natomiast, towary pochodzące z państwa trzeciego, objęte będą procedurą:

- składu celnego, lub

¹⁴ Zob. red. Ewa Sokołowska-Strug, dz. cyt., s. 366-369.

- odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych, lub
- uszlachetniania czynnego w systemie zawieszzeń, lub
- tranzytu,

obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wymagalności opłat wyrównawczych, lub opłat o podobnym charakterze, jeżeli są one pobierane, a wcześniej nie powstał dług celny.¹⁵

Jeszcze inaczej potraktowane jest przez ustawodawcę wprowadzenie towarów z państwa trzeciego na polski obszar celny, w sposób nielegalny, lub z naruszeniem prawa. W przypadkach związanych z nielegalnym wprowadzeniem towaru na obszar Unii Europejskiej, lub pozostałą część obszaru celnego Wspólnoty (przemyt), lub usunięcia towarów spod dozoru celnego, bądź zaprzestania spełniania obowiązków wynikających z przepisów celnych, czy w końcu zużycia lub użycia towarów w obszarze wolnoctwowym - dług celny powstaje w momencie faktycznego dokonania tych czynności. Konsekwencją powstania długu celnego, jest oczywiście powstanie obowiązku podatkowego, w zakresie podatku od towarów i usług.

Kolejna osobliwość związana z importem towarów dotyczy zaliczek, przedpłat, zadatków. Zasadą jest, że tego typu operacje finansowe, każdorazowo determinują powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług. Rzecz się przedstawia inaczej w zakresie importu towarów. Przepływ środków finansowych, w postaci zaliczki, zadatku czy przedpłaty, związany z transakcją importu towarów, nie wywołuje skutku w postaci powstania obowiązku podatkowego w podatku VAT. Ustawa o PTiU nie zawiera regulacji prawnych dotyczących tego zagadnienia.

Z powyższej analizy wynika, że podstawową przesłanką praw-

¹⁵ Zob. red. Ewa Sokołowska-Strug, dz. cyt., s. 372.

nie relewantną, z punktu widzenia powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług, jest faktyczny ruch towarów odbywający się na trasie: terytorium państwa trzeciego – Rzeczpospolita Polska (lub obszar Wspólnoty). Zatem, zgodnie z ustawową definicją importu towarów, fundamentalnym wyznacznikiem skutkującym powstaniem obowiązku podatkowego w powyższym zakresie jest przemieszczenie towaru.¹⁶ Aby skonkretyzować obowiązek podatkowy i w konsekwencji określić lub ustalić zobowiązanie podatkowe, niezbędne jest zdefiniowanie podstawy opodatkowania. Co do zasady, obowiązującej w zakresie transakcji krajowych, podstawą opodatkowania jest obrót. Zaś przez „obrót” rozumieć należy kwotę należną z tytułu sprzedaży, pomniejszoną o kwotę podatku należnego i powiększoną o kwotę otrzymanych dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, mających wpływ na cenę towarów.¹⁷ Zupełnie odmiennie potraktowana została kwestia podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług, importu towarów. W tym zakresie decydujące znaczenie ma rodzaj procedury celnej, którą objęto towar wprowadzony na polski obszar celny. W myśl regulacji prawnych, wynikających z art. 29 ust. 13 ustawy o PTiU, za podstawę opodatkowania w imporcie, przyjmuje się wartość celną towarów powiększoną o należne cło i ewentualny podatek akcyzowy.¹⁸ Wartością celną towarów jest cena faktycznie zapłacona (lub należna), za nabywane towary, powiększona o obligatoryjne elementy dodatkowe, określone w art. 32 WKC, do których zaliczamy:

- prowizje i koszty pośrednictwa,

¹⁶ Zob. art. 2 ust. 1 pkt 7 ustawy o PTiU.

¹⁷ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do art. 29 ustawy o PTiU*, „System Informacji Prawnej Lex” 43/2012.

¹⁸ Zob. red. Ewa Sokołowska- Strug, dz. cyt., s. 372, 373.

- wartość materiałów i komponentów które są częściami składowymi przywożonych towarów,
- honoraria, tantiemy autorskie, opłaty licencyjne dotyczące tych towarów,
- koszty transportu ubezpieczenia,
- opłaty załadunkowe i manipulacyjne.¹⁹

Jak wspomniano powyżej, podstawa opodatkowania podatkiem VAT jest ściśle uzależniona od procedury celnej, której podlega nabywany towar. Zróżnicowane podejście dotyczy następujących procedur celnych:

- uszlachetniania biernego,
- odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych,
- przetwarzania pod kontrolą celną.

W przypadku pierwszej z wymienionych procedur celnych, tj. uszlachetniania biernego – podstawą opodatkowania jest różnica między wartością celną produktów kompensacyjnych lub zamiennych dopuszczonych do obrotu, a wartością towarów wywiezionych czasowo, powiększona o należne cło i ewentualny podatek akcyzowy. W przypadku drugiej i trzeciej procedury celnej – podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o cło, które byłoby należne, gdyby towary te były objęte procedurą dopuszczenia do obrotu, plus ewentualny podatek akcyzowy.²⁰ Ustalona w ten sposób podstawa opodatkowania, jest punktem wyjściowym do zastosowania odpowiedniej stawki podatku od towarów i usług, w celu wyliczenia po-

¹⁹ Zob. art. 29-32 Wspólnotowego Kodeksu Celnego.

²⁰ Zob. J. Zubrzycki, dz. cyt., s. 704-705.

datku VAT od importu. Obowiązek ten spoczywa na podatnikach podatku VAT, od importu. Wyliczenie podatku następuje w oparciu o formularz zgłoszenia celnego. Następnie podatek ten jest rozliczany w deklaracjach na podatek VAT w formularzach: VAT-7, VAT-7K, lub VAT-7D. I tutaj znowu pojawia się ciekawostka, odróżniająca rozliczenie podatku VAT od importu towarów, od całej gamy innych transakcji. Tym wyróżnikiem jest fakt, że w praktyce rozliczenie podatku VAT od importu towarów jest neutralne jeśli chodzi o stronę finansową. Dzieje się tak dlatego, że podatek ten jest wykazywany z jednej strony jako VAT należny oraz z drugiej strony jako VAT naliczony. Brak równowagi pomiędzy podatkiem należnym, a podatkiem naliczonym może wystąpić tylko wówczas, gdy nabyty towar nie będzie w całości związany ze sprzedażą opodatkowaną podatkiem od towarów i usług. Wówczas tylko, część podatku VAT będzie obniżała podatek VAT należny, a co za tym idzie, pojawi się zobowiązanie podatkowe, które winno być uregulowane, w terminach określonych w ustawie o PTiU (do 25-dnia miesiąca następującego po okresie rozliczeniowym).

Reasumując, na podkreślenie zasługuje fakt, że zagadnienie opodatkowania importu towarów podatkiem od towarów i usług jest bardzo złożone i niejednolite. Szereg występujących w praktyce procedur celnych, w bardzo różnoraki sposób wpływa na rozliczenie podatku od towarów i usług. W konsekwencji, na pozór bardzo podobne do siebie transakcje, mogą wywoływać różne skutki podatkowe. Bez wątplenia, import towarów potraktowany został przez ustawodawcę w sposób bardzo osobliwy i zarazem skomplikowany. Import towarów, na tle ustawy o PTiU, wyróżnia się własnymi przepisami i regułami, które odbiegają znacznie od zasad rządzących innymi kategoriami transakcji występujących w gospodarce.

BIBLIOGRAFIA:

- A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do art. 17 ustawy o PTiU*, „System Informacji Prawnej Lex” 43 / 2012.
- A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do art. 29 ustawy o PTiU*, „System Informacji Prawnej Lex” 43 / 2012.
- Red. Teresa Bielęda, *Poradnik VAT nr 4/2012*, Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, Gorzów Wielkopolski.
- Red. Ewa Sokołowska-Strug, *Leksykon VAT. Praktyka. Teoria. Orzecznictwo.*, C.H.BECK 2011.
- J. Zubrzycki *Leksykon VAT 2011*, Oficyna Wydawnicza „UNIMEX”, Wrocław 2011.

ORZECZENIA TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI:

- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 23 lutego 2006r. C-491/04, „System Informacji Prawnej Lex” 38/2012.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości C-455/98 z dnia 29 czerwca 2000r., „System Informacji Prawnej”

AKTY PRAWNE:

- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr 177 z 2011r., poz. 177 z p. zm.
- Wspólnotowy Kodeks Cywilny ustanowiony został Rozporządzeniu Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12.10.1992r., Dz. U. Nr 302 z 1992r., poz.1.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr 73 z 2001r., poz. 392