

# Procedura celna nie

**P**rawidłowe rozliczenie podatku od towarów i usług w zakresie importu towarów na terytorium Polski sprawia problemy praktyczne. Szczególnie, gdy import towarów nie jest związany jedynie z dopuszczeniem tych towarów do swobodnego obrotu, lecz wiąże się z zastosowaniem jednej z celnych procedur gospodarczych lub zawieszających.

Aby zilustrować problem, posłużę się przykładem. Podatnik prowadzi działalność gospodarczą, której przedmiotem jest sprzedaż urządzeń rolniczych. Importuje te maszyny na terytorium Polski. Po przywozie, lecz przed ich dopuszczeniem do obrotu, urządzenia te obejmowane są na podstawie pozwolenia oraz w ramach składanego zgłoszenia celnego procedurą przetwarzania pod kontrolą celną (celem dokonania w nich obowiązkowych zmian technicznych).

Po objęciu urządzeń wskazaną procedurą podatnik, po otrzymaniu od naczelnika urzędu celnego powiadomienia o długu, uiszcza VAT według stawki 23%, w wysokości wskazanej w zgłoszeniu celnym. Co więcej, odlicza kwotę uiszczanego VAT. Po zakończeniu tej procedury podatnik dopuszcza urządzenia do swobodnego obrotu. W tym celu składa kolejne zgłoszenia celne. W związku z tym, że wartość celna towarów w trakcie trwania procedury przetwarzania pod kontrolą celną ulega zwiększeniu (na skutek dokonanych zmian w urządzeniach), podatnik dopłaca różnicę VAT wynikającą ze zmiany wysokości wartości celnej towarów. Uiszczenie różnicy następuje po dopuszczeniu towarów do swobodnego obrotu. Po zapłacie tej różnicy jest ona również odliczana.

Celem artykułu jest weryfikacja, czy postępowanie podatnika jest prawidłowe oraz ewentualne wskazanie możliwego rozwiązania w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości.

## Powstanie obowiązku podatkowego

Analizę przypadku należy rozpocząć od określenia momentu powstania obowiązku podatko-



**ŁUKASZ JEDYNAK**  
konsultant  
podatkowy  
KSP Legal & Tax  
Advice

wego. Kwestię tę reguluje art. 19a ust. 10 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT). Zgodnie z nim, w przypadku objęcia towarów procedurą przetwarzania pod kontrolą celną, obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą objęcia towarów tą procedurą. Co do właściwej stawki podatku wskazać należy na rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień. Na podstawie § 3 ust. 1 pkt 4 lit. a tego rozporządzenia zwalnia się od podatku import towarów objętych procedurą przetwarzania pod kontrolą celną w rozumieniu przepisów celnych, pod warunkiem że na podstawie przepisów celnych nie powstał obowiązek uiszczenia cła.

Jak z tego wynika, objęcie towarów omawianą procedurą rodzi obowiązek w VAT, który nie skutkuje koniecznością uiszczenia podatku. W takim przypadku należy zastosować obligatoryjne zwolnienie od podatku. Warto w tym miejscu wskazać, że regułą jest, iż w ramach procedury przetwarzania pod kontrolą celną nie powstaje dług celny, a tym samym nie powstaje obowiązek uiszczenia cła.

## Rozliczenie VAT przy imporcie towarów

Co do rozliczenia VAT po dopuszczaniu towarów do swobodnego obrotu należy w pierwszej kolejności odnieść się do art. 19a ust. 9 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą powstania długu celnego. Jak natomiast wynika z art. 201 ust. 1 lit. a rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny, dług celny w przywozie powstaje w wyniku dopuszczenia do swobodnego obrotu towaru podlegającego należnościom przywozowym. Zgodnie natomiast z ust. 2 tego przepisu dług celny powstaje w chwili przyjęcia zgłoszenia celnego. Powyższe oznacza, że skoro po dopuszczeniu towarów do swobodnego obrotu powstaje dług celny, takie dopuszczenie rodzi również obowiązek podatkowy w VAT.

# wymusza korekty VAT

W analizowanej sytuacji nie znajdzie zastosowanie, żadne zwolnienie. Dopuszczając zatem urządzenia do obrotu podatnik zobowiązany jest do zastosowania podstawowej stawki VAT. Podsumowując, dopiero import skutkujący dopuszczeniem towarów do obrotu zrodzi obowiązek uiszczenia określonej kwoty VAT.

Warto wskazać, że wysokość podatku uiszczanego po dopuszczeniu towarów do swobodnego obrotu może być wyższa w porównaniu z kwotą podatku uiszczanego przy objęciu tych towarów procedurą przetwarzania pod kontrolą celną. Wynika to z faktu, że w trakcie trwania procedury wartość celna (która stanowi podstawę opodatkowania w VAT) przetwarzanych towarów może się zwiększyć.

## Obowiązek podatkowy

W przypadku objęcia towarów procedurą przetwarzania pod kontrolą celną obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą objęcia towarów tą procedurą.

Powstaje pytanie, czy w sytuacji, gdy podatnik uiszczył VAT, na podstawie otrzymanego powiadomienia o długu, po objęciu towarów procedurą przetwarzania pod kontrolą celną, a następnie dokonał jego odliczenia, powinien dokonać korekty, czy też takie rozliczenie jest zgodne z przepisami ustawy o VAT.

Innymi słowy, czy brak zastosowania zwolnienia z VAT w momencie obejmowania towarów wskazaną procedurą skutkuje negatywnymi konsekwencjami.

## Pozostawienie rozliczeń bez zmian

Zgodnie z art. 40 ustawy o VAT, w przypadku gdy kwota podatku została nadpłacona podatnikowi, nie przysługuje zwrot nadpłaconego podatku, jeżeli kwota nadpłaconego w imporcie podatku pomniejszyła kwotę podatku należnego. Można sądzić, że celem tego przepisu jest uproszczenie procedur związanych z rozliczeniem VAT z tytułu importu towarów. Przepis ten odnosi się bowiem do sytuacji, w której podatnik po dokonaniu importu towarów zadeklarował i zapłacił zawyżony podatek. W takiej sytuacji nie przysługuje zwrot nadpłaconego podatku, jeśli tylko został odliczony. Jak wskazuje Adam Bartosiewicz w „VAT. Komentarz. Wydanie VIII”, rozwiązanie odmawiające prawa do zwrotu nadpłaty w tym przypadku jest prostsze. Zastosowanie

ogólnych zasad dotyczących nadpłat dawałoby podatnikowi prawo do wystąpienia o zwrot nadpłaty i do jego otrzymania, ale jednocześnie obligowałoby go do korekty rozliczeń z tytułu VAT przez pomniejszenie odliczonego wcześniej podatku naliczonego. Prowadziłoby to w istocie do wykonywania dwóch dodatkowych czynności technicznych, nie zmieniając powstałego już skutku. Stosując powyższy przepis, podatnik nie będzie zobowiązany do korekty kwoty podatku odliczonego i tym samym nie będzie zmuszony do ubiegania się o jej zwrot jedynie po to, by ponownie uiszczyć tę kwotę (powiększając ją na skutek wzrostu wartości celnej towaru) po dopuszczeniu towarów do swobodnego obrotu. W takiej sytuacji zatem pozostaje – po dopuszczeniu towarów do obrotu – uiszczenie kwoty VAT, która przypada na wzrost wartości celnej przetworzonych urządzeń.

Aby skutecznie zastosować powyższą normę należy odpowiedzieć na jedno zasadnicze pytanie: czy podatnik był uprawniony do pomniejszenia kwoty podatku należnego o kwotę nadpłaconego podatku z tytułu importu towarów objętych procedurą przetwarzania pod kontrolą celną?

Jest to istotne, gdyż zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy o VAT nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne, w przypadku gdy transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku. Z przepisu tego wprost wynika, że transakcje, co do których stosuje się zwolnienie, nie mogą rodzić uprawnienia do odliczenia podatku od towarów i usług. Skoro bowiem w danym przypadku obowiązuje zwolnienie, podatnik (sprzedawca) nie jest zobowiązany i uprawniony do zastosowania efektywnej stawki VAT i jego zapłaty, a tym samym (nabywca) nie jest uprawniony do jego odliczenia.

W świetle tego przepisu może zatem powstać ryzyko, że podatnik nie miał prawa do dokonania odliczenia VAT, gdyż zobowiązany był do zastosowania zwolnienia.

W przypadku ewentualnego sporu z organami podatkowymi można podnosić, że powyższy przepis nie dotyczy objęcia towarów procedurą przetwarzania pod kontrolą celną. Jak wynika z art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy o VAT, prawo do odliczenia nie przysługuje: „(...) w przypadku gdy transakcja udokumentowana fakturą (...) jest zwolniona od podatku”. Ustawodawca posłużył się zwrotem: „transakcja”, czyli odwołuje się do przedmiotu opodatkowania VAT (np. dostawy towarów, świadczenia usług, importu towarów).

W analizowanej sytuacji zwolnienie z podatku od towarów i usług wynika natomiast z faktu objęcia towaru określoną procedurą celną (tj. procedurą przetwarzania pod kontrolą celną). Tym samym objęcie towaru określoną procedurą nie powinno być utożsamiane z transakcją, o której mowa w komentowanym przepisie. W analizowanej sytuacji za transakcję powinno się uznać wyłącznie import urządzeń. Powyższy wniosek potwierdza również fakt, że wspomniany przepis odnosi się do transakcji „udokumentowanej fakturą”. Procedura przetwarzania pod kontrolą celną nie jest dokumentowana fakturą, lecz wymaga uzyskania stosownego pozwolenia (wydawanego przez naczelnika urzędu celnego), a następnie złożenia odpowiedniego zgłoszenia celnego.

W świetle powyższego można stwierdzić, że podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia uiszczonych VAT przy objęciu urządzeń procedurą przetwarzania pod kontrolą celną. W związku z tym, na podstawie art. 40 ustawy o VAT, podatnik nie jest zobowiązany do dokonywania żadnych korekt. VAT uiszczony i odliczony w powyższym zakresie należy zatem uznać za rozliczony. Pozostaje jedynie do uiszczenia i odliczenia ta część podatku, która przypadnie na wzrost wartości celnej urządzeń po zakończeniu procedury przetwarzania pod kontrolą celną i ich dopuszczenia do swobodnego obrotu.

## Wydanie decyzji przez organ podatkowy

Warto pamiętać, że w przypadku gdy podatnik nie jest pewny, czy prawidłowo obliczył kwotę VAT, może zwrócić się do naczelnika urzędu celnego o wydanie decyzji określającej podatek w prawidłowej wysokości. Takie uprawnienie zostało zawarte w art. 33 ust. 3 ustawy o VAT, zgodnie z którym po przyjęciu zgłoszenia celnego podatnik może wystąpić do naczelnika urzędu celnego o wydanie decyzji określającej podatek w prawidłowej wysokości.

Uzyskanie decyzji naczelnika urzędu celnego skutkuje zakończeniem postępowania w sprawie wysokości VAT. Tym samym, sprawa ta nie może stanowić przedmiotu kontroli innych organów podatkowych, np. naczelnika urzędu skarbowego. Zgodnie bowiem z art. 128 Ordynacji podatkowej decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Mogą one zostać wzruszone jedynie w ściśle wyznaczonych przypadkach.

Mając na uwadze argumenty przemawiające za przysługiwaniem prawa do odliczenia VAT uiszczonych przy objęciu urządzeń procedurą przetwarzania pod kontrolą celną, podatnik może wystąpić do naczelnika urzędu celnego z wnioskiem o wydanie decyzji. Pozostaje jedynie do rozstrzygnięcia, czy wniosek ten powinien dotyczyć zgłoszenia celnego, w ramach którego urządzenia zostały objęte procedurą przetwarzania pod kontrolą celną, czy też zgłoszenia celnego, na podstawie którego dopuszczono towary do swobodnego obrotu.

# Procedura przetwarzania pod kontrolą celną nie jest dokumentowana fakturą

Bardziej zasadne wydaje się wystąpienie z omawianym wnioskiem w odniesieniu do zgłoszenia celnego, które objęło towary procedurą dopuszczania do swobodnego obrotu, tj. po uiszczeniu nie tylko VAT po objęciu procedurą przetwarzania pod kontrolą celną, ale także po uiszczeniu dodatkowej kwoty VAT po dopuszczeniu do swobodnego obrotu. W takiej sytuacji naczelnik urzędu celnego zobowiązany będzie do wydania decyzji w sprawie określenia wysokości VAT po złożeniu zgłoszenia celnego, które niejako „kończy” przywóz (import) towarów na terytorium Polski. W decyzji naczelnik urzędu celnego wskaże nie tylko prawidłową łączną wysokość podatku dla importu urządzeń, ale również, że ze względu na uiszczenie odpowiednich kwot (w różnych terminach) podatnik nie posiada zaległości. Zatem decyzja ta potwierdzi, że uiszczone kwoty VAT dotyczą jednej transakcji, jaką jest omawiany import towarów (bez względu na fakt zastosowania procedury przetwarzania pod kontrolą celną). Można zatem wnioskować, że dokonane odliczenie kwoty VAT uiszczonych po objęciu urządzeń wskazaną procedurą przetwarzania było zasadne i nie naruszyło ograniczenia uregulowanego w art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy o VAT.

Wskazane rozwiązanie, choć wiąże się z postępowaniem podatkowym, może stanowić odpowiedź na ryzyko zakwestionowania przez inne niż naczelnik urzędu celnego organy podatkowe prawa do odliczenia VAT uiszczonych w ramach procedury przetwarzania pod kontrolą celną. Może też wyeliminować konieczność dokonywania ewentualnych korekt w zakresie podatku naliczonego.

Podsumowując, można stwierdzić, iż ustawodawca dostrzegając istotę i różnorodność celnych procedur gospodarczych lub zawieszających oraz chcąc ułatwić podatnikom rozliczenia VAT z tytułu importu towarów, wprowadził rozwiązanie, o którym mowa w art. 40 ustawy o VAT. Dokonując zgłoszeń celnych towarów do określonych procedur, importerzy narażeni są bowiem na ryzyko zakwestionowania poprawności dokonanych rozliczeń podatkowych. Ryzyko to może być związane m.in. z błędną kwalifikacją taryfową towarów, która może skutkować nieprawidłowo określoną podstawą opodatkowania w VAT, czy też z błędnie przyjętymi elementami niezbędnymi do kalkulacji należności przywózowych.