



Prawo i praktyka

Po uchwale NSA definicja eksportu już nie budzi kontrowersji

09.08.2012, Jan Czerwiński

Jeżeli podatnik rozpoczął transport produktów w Polsce, a celną procedurę ich wywozu w innym państwie UE, to taką transakcję można uznać za eksport towarów w rozumieniu przepisów o VAT.

Tak wynika z ostatniej uchwały NSA. Globalny rynek wymiany handlowej powoduje, że coraz więcej podmiotów gospodarczych zawiera transakcje z podmiotami zza granicy. Polskie firmy dostarczają swoje towary zarówno na rynki innych państw członkowskich, jak i poza terytorium Unii Europejskiej.

W tym drugim przypadku mają obowiązek rozliczenia podatku od towarów i usług z tytułu eksportu towarów. Praktyka wskazuje, że w tym zakresie dochodzi do licznych sporów z organami podatkowymi, do czego przyczynia się w szczególności niezbyt precyzyjna definicja pojęcia eksportu zawarta w ustawie o VAT.

Zważywszy, że eksport towarów jest zasadniczo opodatkowany zerową stawką, dla podatników bardzo istotne jest, aby dokonywane przez nich transakcje mogły być kwalifikowane na gruncie ustawy o VAT właśnie jako eksport.

Stanowisko organów podatkowych...

Zgodnie z art. 2 pkt 8 ustawy o VAT przez eksport towarów rozumie się potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych wywóz towarów z terytorium kraju (Polski) poza terytorium Unii Europejskiej w wykonaniu czynności określonych w art. 7, jeżeli wywóz jest dokonany przez dostawcę lub na jego rzecz, lub nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju, lub na jego rzecz.

Z przepisu tego organy podatkowe wywodzą, że do eksportu towarów z Polski dochodzi wyłącznie w sytuacjach, w których wywóz towarów, rozumiany jako rozpoczęcie celnej procedury wywozu towarów, zostanie dokonany z terytorium kraju. Takie stanowisko przedstawiła choćby **Izba Skarbowa w Poznaniu w interpretacji z 7 grudnia 2011 r. (ILPP4/ 443-639/11-2/BA)**, czy **Izba Skarbowa w Bydgoszczy w interpretacji z 5 marca 2012 r. (ITPP2/ 443-1750/11/AK)**.

... i sądów administracyjnych

Poglądy organów podatkowych dotyczące znaczenia definicji eksportu towarów znalazły potwierdzenie w części orzecznictwa sądów administracyjnych. Część składów orzekających, w tym także Naczelnego Sądu Administracyjnego, potwierdziła, że aby mogło dojść do eksportu towarów z Polski, niezbędne jest rozpoczęcie procedury wywozu towarów w krajowym urzędzie celnym. Stanowisko takie przedstawił m.in. **NSA w wyroku z 11 maja 2011 r. (I FSK 624/10)**.

Odmienne poglądy zostały z kolei przedstawione w **orzeczeniu NSA z 10 listopada 2010 r. (I FSK 1915/09)**. Sąd wskazał w nim, że ustawowa definicja eksportu towarów nie przesądza, że procedura wywozu towarów musi rozpocząć się w Polsce. Sąd wskazał, że istotne jest, aby na terytorium kraju doszło do dostawy towarów (przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel), zaś w wyniku tej dostawy towary zostały przemieszczone poza terytorium Unii Europejskiej. Zważywszy zaś na wspólnotowe przepisy celne, za dopuszczalne należy uznać rozpoczęcie procedury wywozu towarów także w urzędzie celnym położonym w innym państwie członkowskim.

Wskazane, sprzeczne poglądy prezentowane w orzecznictwie sądownoadministracyjnym skłoniły jeden ze składów orzekających do przedstawienia zagadnienia prawnego sądowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego (**postanowienie z 27 stycznia 2012 r., I FSK 651/11**).

W **uchwale z 25 czerwca 2012 r. I FPS 3/12**) NSA odniósł się do problemów związanych z interpretacją art. 2 pkt 8 ustawy o VAT, w którym został zdefiniowany eksport towarów.

Liczy się miejsce rozpoczęcia transportu

Naczelnny Sąd Administracyjny wskazał, że ustawowa definicja eksportu towarów nie odnosi się do kwestii rozpoczęcia celnej procedury wywozu towarów, a jedynie wskazuje, że dostawa towarów musi zostać dokonana na terytorium Polski, tak aby przemieszczenie towarów następujące w jej wykonaniu mogło zostać uznane za rozpoczęte na terytorium

kraju.

Z punktu widzenia definicji eksportu towarów istotna jest więc kwestia miejsca rozpoczęcia transportu lub wysyłki towarów, a nie fakt rozpoczęcia celnej procedury wywozu towarów. Rozpoczęcie zatem transportu towarów w Polsce, zaś celnej procedury wywozu towarów w innym państwie członkowskim, nie uniemożliwi uznania transakcji za wypełniającą definicję eksportu towarów zawartą w ustawie o VAT.

Naczelny Sąd Administracyjny podzielił stanowisko prezentowane przez licznych przedstawicieli doktryny prawa podatkowego, którzy wskazywali, że ustawowa definicja eksportu towarów w żadnym wypadku nie wprowadza warunku rozpoczęcia celnej procedury wywozu towarów w polskim urzędzie celnym dla uznania określonej dostawy za eksport towarów.

Uchwała ta wychodzi zatem w tym zakresie naprzeciw oczekiwaniom przedsiębiorców, dla których rozpoczęcie celnej procedury wywozu towarów w Polsce było niejednokrotnie utrudnieniem wyłącznie natury formalnej, a niemającym znaczenia dla realizacji ekonomicznego celu transakcji w postaci dostarczenia towarów z Polski do państwa trzeciego, znajdującego się poza obszarem Unii Europejskiej.

Przecinek ma znaczenie

W projekcie nowelizacji ustawy o VAT z 25 maja 2012 r. Ministerstwo Finansów zaproponowało zmianę definicji eksportu towarów. Zgodnie z proponowanym brzmieniem art. 2 pkt 8 ww. ustawy przez eksport towarów rozumie się dostawę towarów, o której mowa w art. 7, wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej, jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej potwierdzony jest przez urząd celny określony w przepisach celnych.

Od strony redakcyjnej zmiana ta polega na przesunięciu akcentu z potwierdzenia przez urząd celny wywozu towarów z terytorium kraju poza terytorium UE, na potwierdzenie przez urząd celny wywozu poza terytorium UE towarów, które są wysyłane lub transportowane z Polski.

Co istotne, w uzasadnieniu do tego projektu wskazano, że wymieniona definicja eksportu towarów ma lepiej odzwierciedlać przepisy wspólnotowe. Zdaniem Ministerstwa Finansów planowana zmiana oznacza, że eksport towarów będzie występował również w sytuacji, gdy towary będą objęte procedurą celną wywozu w innym niż Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej. Ministerstwo Finansów wprost potwierdziło więc, że przepisy prawa wspólnotowego odnoszące się do eksportu towarów nie wprowadzają warunku w zakresie konieczności rozpoczęcia procedury wywozu w określonym państwie członkowskim.

Planowana zmiana jest zatem zgodna z tezą omawianej uchwały. Σ

Autor jest radcą prawnym, Tax Senior Consultantem w kancelarii Domański Zakrzewski Palinka